

Nº 141

Revista Técnica Tributaria

2023

ABRIL

JUNIO

INTERDICCIÓN DE LA
REFORMATIO IN PEIUS Y
DERECHO A LA REFORMATIO
IN MELIUS EN MATERIA
TRIBUTARIA

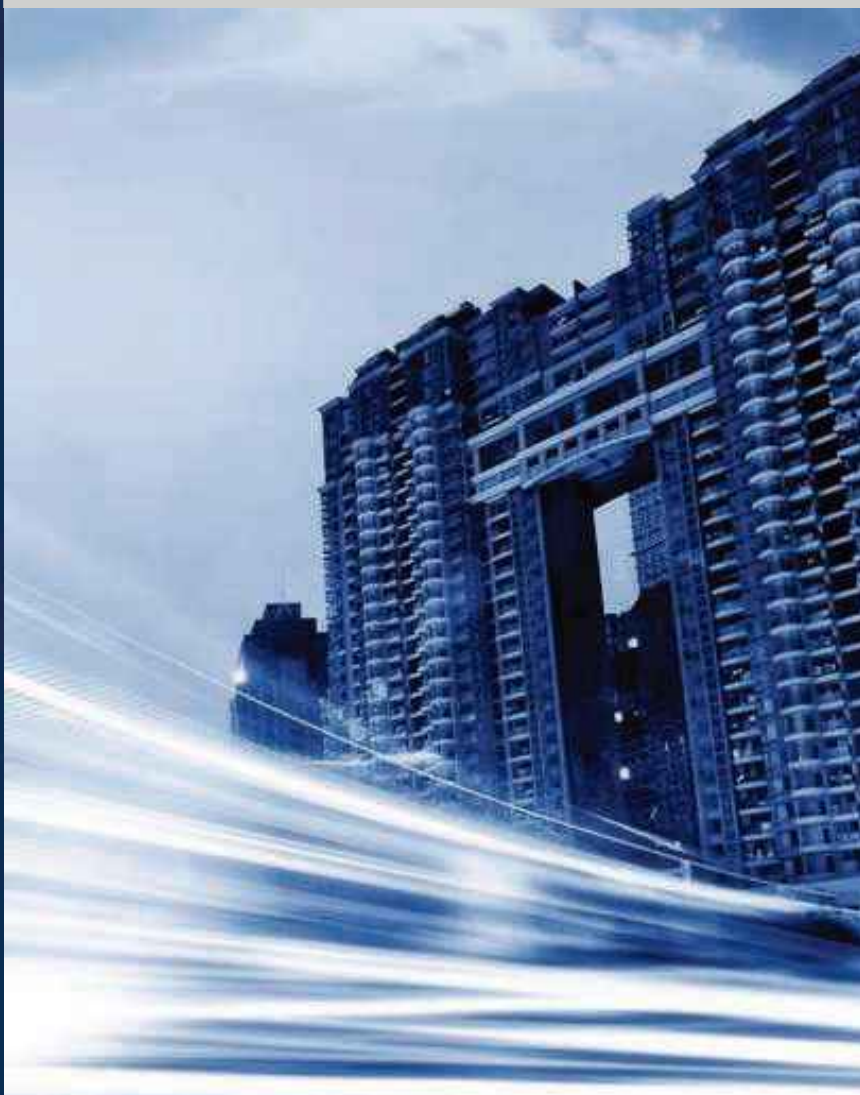
MOTIVOS DE
INCONSTITUCIONALIDAD DEL
IMPUESTO TEMPORAL DE
SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES
FORTUNAS

CONFLICTOS EN LA
APLICACIÓN DE LA NORMA:
LAS POTESTADES DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
EN EJECUCIÓN DE SENTENCIAS
O RESOLUCIONES

DIVIDENDOS Y RENTAS
POR TRANSMISIÓN DE
PARTICIPACIONES EN LA
IMPOSICIÓN MÍNIMA GLOBAL.
COMPARATIVA E INTERACCIÓN
CON LA EXENCIÓN DEL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

LA APLICACIÓN DEL PLAZO
DE DOS AÑOS (Y OTRAS
CUESTIONES COLATERALES)
PARA LA REINVERSIÓN DE
LA GANANCIA PATRIMONIAL
DERIVADA DE LA VENTA DE LA
VIVIENDA HABITUAL EN EL IRPF

aedAF



Consejo Editorial

Director:

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)

Otros miembros del Consejo Editorial:

Andrés Báez Moreno

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

Francisco Alfredo García Prats

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

Javier Gómez Taboada

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

Gloria Marín Benítez

Abogado
(España)

Mercedes Navarro Egea

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

Stella Raventós Calvo

Abogado
Presidente de AEDAF
(España)

Félix Alberto Vega Borrego

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(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

María Teresa de la Peña Rubio

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

Interdicción de la reformatio in peius y derecho a la reformatio in melius en materia tributaria
José Manuel Almudí Cid

7

Estudios

Motivos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas
César García Novoa

19

Conflictos en la aplicación de la norma: las potestades de la Administración tributaria en ejecución de sentencias o resoluciones
Santos Gandarillas Martos

61

Dividendos y rentas por transmisión de participaciones en la imposición mínima global. Comparativa e interacción con la exención del Impuesto sobre Sociedades
Diego Arribas Plaza

81

La aplicación del plazo de dos años (y otras cuestiones colaterales) para la reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda habitual en el IRPF
Juan Calvo Vérguez

111

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

La articulación de los procedimientos inspectores y el derecho de defensa ante la comprobación del valor normal de mercado en operaciones entre personas vinculadas: STS de 30 de enero de 2023, rec. núm. 4077/2021

José Luis Bosch Cholbi 155

La noción de centro de intereses económicos en la determinación de la residencia fiscal: RTEAC de 19 de diciembre de 2022, RG. 00/04837/2019

Abelardo Delgado Pacheco 169

La liquidación vinculada a delito y el listado de deudores: STS de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020

Marta Moreno Corte 179

Antes de comprobar, hay que justificar la necesidad de hacerlo: STS de 23 de enero de 2023, rec. núm. 1381/2021

Ernesto Eseverri Martínez 189

La aceptación del acuerdo de reparto de dividendos no puede fundamentar una derivación de responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT: STS de 15 de febrero de 2023, rec. núm. 3001/2021
Mercedes Navarro Egea 199

La compensación de oficio a raíz de la anulación de un embargo: RTEAC de 19 de enero de 2023, RG 00/07892/2022, en unificación de criterio
José-Andrés Rozas Valdés 209

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Anulación parcial por el TJUE de la Decisión de la Comisión sobre Ayudas de Estado relativas al sistema español de arrendamiento financiero para la adquisición de buques: STJUE de 2 de febrero de 2023, asuntos acumulados C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P
Alejandro Zubimendi Cavia 221

Tributación de las transmisiones intragrupo de activos a la luz de las libertades fundamentales: STJUE de 16 de febrero de 2023, C-707/20 (Gallaher)
Alejandro Zubimendi Cavia 229

El principio de efectividad en la aportación extemporánea de pruebas que acrediten el cumplimiento de los requisitos materiales de una exención de IVA: STJUE de 2 de marzo de 2023, C-664/21 (Nec Plus Ultra)
Alejandro Zubimendi Cavia 237

El concepto de primera ocupación en la rehabilitación de edificaciones: STJUE de 9 de marzo de 2023, C-239/22 (Belgian State and Promo 54)
Alejandro Zubimendi Cavia 243

Pronunciamientos pendientes del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Cuestiones admitidas a casación por el Tribunal Supremo pendientes de resolución
Gabinete de Estudios de AEDAF .. 251

Cuestiones prejudiciales pendientes de resolución por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea
Gabinete de Estudios de AEDAF .. 263

Práctica profesional

La controvertida aplicación práctica del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEPNR)
Blanca García de Vega, Belén Palao Bastardes 281

Novedades editoriales 292

Editorial



INTERDICCIÓN DE LA *REFORMATIO IN PEIUS* Y DERECHO A LA *REFORMATIO IN MELIUS* EN MATERIA TRIBUTARIA

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

Director de la Revista Técnica Tributaria

Tanto la interdicción de la *reformatio in peius* como el derecho a la *reformatio in melius* en materia sancionadora constituyen dos relevantes garantías para el obligado tributario, ambas con un manifiesto anclaje constitucional, cuyo alcance y efectos en el ámbito tributario es preciso dilucidar a la luz de la reciente jurisprudencia de los tribunales españoles y supranacionales.

Por lo que se refiere a la primera de estas garantías, pese a las polémicas doctrinales suscitadas en la segunda mitad del siglo pasado a raíz de la redacción de los artículos 93 y 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, en la actualidad, tanto el ordenamiento administrativo como el tributario reconocen expresamente la interdicción de la *reformatio in peius* tras la interposi-

ción de un recurso por parte del administrado, derecho íntimamente ligado con los principios constitucionales de seguridad jurídica, prohibición de la indefensión y tutela judicial efectiva¹.

En efecto, si bien, en un primer momento, este derecho fue considerado de corte estrictamente procesal, con el transcurso del tiempo, la prohibición de la reforma peyorativa ha terminado extendiendo sus efectos también a la esfera administrativa y económico-administrativa, tal y como recogen expresamente los artículos 119 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) y 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En concreto, este último precepto establece que «las reclamaciones y recur-

1 Sobre esta cuestión, vid. C. Checa González, «La prohibición de *reformatio in peius* en los procedimientos tributarios», en la obra colectiva *Litigación Tributaria y Protección de los Derechos de los Contribuyentes* (Dirs.: J.M. Almudí Cid y M.A. Martínez Lago), Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, pp. 224 a 230.

sos económico-administrativos sometidos a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, *sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante*»².

Según ha declarado el Tribunal Constitucional en relación con el principio que nos ocupa, «(l)a interdicción de la *reformatio in peius* no está expresamente enunciada en el art. 24 CE, pero representa un principio procesal que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos y, en todo caso de la prohibición de la indefensión»³. De donde se deriva la «imposibilidad de alterar en su perjuicio la posición jurídica del apelante por efecto exclusivo de su recurso, como consecuencia del principio *tantum devolutum quantum appellatum*. Esta prohibición resulta constitucionalmente exigible en la medida en que su desconocimiento comporte indefensión o pueda contravenir la necesaria congruencia que en el recurso ha de existir entre pretensión impugnatoria y el correspondiente fallo de la Sentencia, esto es, cuando la modificación no sea la consecuencia de una petición deducida ante el órgano judicial, por medio de la adhesión a la apelación de alguna de las partes apeladas»⁴.

De este modo, una vez descartada por el Tribunal Supremo la vigencia en

nuestro sistema de la denominada doctrina del « tiro único », la prohibición de *reformatio in peius* constituye uno de los límites que se erigen ante la reiteración de las actuaciones administrativas tras la anulación de un acto tributario, tanto por motivos de fondo como de forma, junto a la figura de la prescripción, el principio de *ne bis in idem*, la concurrencia del mismo vicio jurídico que motivó la anulación del acto inicial o la inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria⁵.

En este escenario, la jurisprudencia se ha encargado de precisar que la identificación de una eventual *reformatio in peius* en la actuación administrativa debe determinarse, específicamente en la esfera tributaria, tomando en consideración individualmente cada pretensión del recurrente y en relación con cada ejercicio impositivo, sin que el nuevo acto administrativo « (...) permita el incremento de conceptos que inicialmente fueron liquidados en un importe inferior, gracias a la anulación de otros por resolución administrativa o judicial »⁶. Por consiguiente, esta doctrina obliga a tomar en consideración la cuantía inicial de cada pretensión del recurrente y realizar una comparación individualizada con los distintos elementos del nuevo acto administrativo en el marco de cada periodo impositivo, garantizando que la posición inicial del recurrente no resulte agravada en virtud

2 De forma similar, el artículo 119 de la LPACAP dispone que: «3. El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso se les oírán previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, *sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial*».

3 STC 56/1999, de 12 de abril.

4 STC 120/1989, de 4 de julio.

5 Vid. la STS de 26 de marzo de 2012 (rec. 5827/2009) y la SAN de 23 de septiembre de 2021 (rec. 365/2018).

6 SSTs de 22 de diciembre de 2001 (rec. 6103/1996) y de 3 de julio de 2012 (rec. 240/2012).

de la interposición de recursos en sede administrativa o judicial.

Desde esta perspectiva, resulta cuestionable la decisión plasmada en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2016⁷, en la que se declaró ajustada a Derecho una situación en la que el obligado tributario vio incrementada la cuota tributaria en más de 11 de millones de euros como consecuencia de un recurso de reposición en el que solicitaba su adscripción a un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas diverso al inicialmente declarado. A juicio del tribunal, en este supuesto, la modificación al alza de la cuantía de la liquidación deriva inexorablemente del cambio de epígrafe solicitado por la actora, circunstancia que determina que no se entienda vulnerado el principio de referencia, toda vez que la resolución del recurso de reposición es congruente con la pretensión del obligado tributario⁸.

En todo caso, atendiendo al referido parámetro cuantitativo, resulta evidente que, en aquellas situaciones en las que la Administración sustituye la liquidación anual presentada por el obligado tributario por liquidaciones trimestrales tras la estimación parcial de un recurso planteado por aquél, podrá entrar en juego la limitación prevista en el artículo 237.1 de la Ley General Tributaria, al incrementarse la cantidad a ingresar, fundamentalmente por el cálculo de los intereses⁹.

No obstante lo anterior, es preciso destacar que la Audiencia Nacional, en un reciente pronunciamiento, ha

trascendido la concepción estrictamente cuantitativa de dicho principio, declarando que se vulnera igualmente el límite previsto en el artículo 237.1 de la Ley General Tributaria cuando la Administración Tributaria recalifica como grave una sanción que previamente había sido calificada como leve tras la estimación del recurso, y ello aunque el monto de la sanción leve resulte sustancialmente inferior al de la sanción grave inicialmente impuesta¹⁰.

Tal efecto obedece a que, en virtud de lo establecido en los artículos 184.2 de la Ley General Tributaria y 10.2 del Reglamento general del Régimen Sancionador Tributario, tras la anulación, en sede de recurso, de una parte relevante de la cuota tributaria en la que no concurría ocultación, la incidencia de la misma en relación con la base de la sanción superaba el 10% en el nuevo acuerdo sancionador, modificándose, de este modo, en perjuicio del obligado tributario, la calificación inicial de la sanción, que pasa de ser leve a calificarse como grave.

Como cabe observar, con independencia de que, según se ha señalado previamente, el análisis del eventual empeoramiento de la situación del contribuyente deberá hacerse individualizadamente por cada pretensión, en el planteamiento de la Audiencia Nacional prevalece la necesidad de mantener inalterados aquellos conceptos que no fueron anulados como consecuencia de la estimación parcial en vía económico-administrativa, así como su no agravación como consecuencia de la estimación parcial del recurso interpuesto por el obligado

7 Rec. 1542/2011.

8 Vid. el, a nuestro juicio, acertado voto particular formulado por los Magistrados Joaquín Huelin Martínez de Velasco y Jose Antonio Montero Fernandez a este pronunciamiento.

9 SAN de 10 de abril de 2018 (rec. 651/2015).

10 SAN de 25 de enero de 2022 (rec. 3/2019).

tributario, haciendo abstracción de consideraciones estrictamente cuantitativas.

Adicionalmente, hemos de destacar que la interdicción de la *reformatio in peius* opera igualmente en aquellos supuestos en los que la situación del obligado tributario resulta agravada en virtud de la mera interposición de un recurso o reclamación económico-administrativa, y ello con independencia de que no se haya producido una estimación parcial del recurso planteado. Así se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2022¹¹, en la que se declara que el criterio de graduación por comisión repetida de infracciones tributarias establecido en el artículo 187.1 a) de la Ley General Tributaria, vinculado con la concurrencia de sanciones firmes de la misma naturaleza en los cuatro años anteriores, no hubiera podido aplicarse de no haber acudido el contribuyente a la vía económico-administrativa o si se hubiese resuelto en dicha vía en el plazo de un año, lo que determina que, en tales circunstancias, entre en juego dicho principio para limitar el incremento del importe de la sanción impuesta en virtud de dicho criterio de graduación.

En la actualidad, quizá la cuestión más controvertida en relación con el principio de interdicción de la reforma peyorativa, deriva de aquellas situaciones en las que se produce un ajuste por parte de la Administración Tributaria en sede de dos contribuyentes como consecuencia de una operación vinculada entre el socio y la sociedad, determinando una devolución en cabeza de un obligado tributario (sociedad) y el correspondiente ingreso en sede del otro (socio per-

sona física), procediéndose a su impugnación por ambas partes. En estas casos, es preciso dilucidar si la prohibición de *reformatio in peius* puede erigirse en un límite respecto a la liquidación de cuota a ingresar o de la menor cuota a devolver en sede de la sociedad cuando esta es consecuencia precisamente de la estimación de la pretensión del obligado tributario en relación con el ajuste practicado.

En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), siguiendo la estela de la anteriormente citada sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2016, ha declarado recientemente que, cuando dicha obligación de ingreso en sede la sociedad, tras la anulación de los actos administrativos relacionados con la operación vinculada, es consecuencia precisamente de las pretensiones del reclamante en relación con el ajuste de operaciones vinculadas, no cabrá considerar que se produce un perjuicio para el obligado tributario, toda vez que, existiendo congruencia en la resolución económico-administrativa, «(...) se han de aceptar todas las consecuencias jurídicas que se deriven de la eventual estimación del recurso o reclamación planteados»¹².

A juicio del TEAC, en tales supuestos, la prohibición de *reformatio in peius* debe ponerse en relación con el principio de íntegra regularización y la prohibición de enriquecimiento injusto, habida cuenta que, de hacerse efectiva la prohibición de reforma peyorativa, a la sociedad no se le liquidaría la cuota a ingresar inicialmente declarada y en la liquidación de la persona física se le minorarían los rendi-

¹¹ Rec. 5518/2020.

¹² RTEAC de 24 de noviembre de 2022 (R.G. 6622/2022).

mientos de actividades económicas, provocando una ruptura con el principio de bilateralidad¹³.

Ahora bien, este planteamiento no puede reputarse totalmente pacífico toda vez que la Audiencia Nacional, en su sentencia de 22 de octubre de 2021¹⁴, en un contexto en el que la utilización de una sociedad en el marco de una actividad profesional se había calificado como simulada por la Inspección, descarta la posibilidad de exigir el pago de las cantidades inicialmente devueltas a la sociedad por la Administración Tributaria tras la estimación del recurso, ignorándose en dicho razonamiento la prohibición de enriquecimiento injusto y bilateralidad invocados por el TEAC en el pronunciamiento previamente citado.

Al margen de lo anterior, sorprendentemente, en algunos supuestos, nuestros tribunales han echado mano del principio de *reformatio in peius* para resolver meros problemas de imputación temporal de ingresos y gastos deducibles. Esta es precisamente la situación resuelta por sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2021¹⁵, en la que se declara acertadamente que la Administración Tributaria, una vez que se ha declarado prescrito el derecho a imputar un rendimiento en un determinado periodo impositivo, no podrá trasladarlo a un periodo impositivo ulterior no prescrito.

Como se puede advertir, esta limitación no es fruto del principio de interdicción de reforma peyorativa sino que obedece a la necesidad de imputar el ingreso en el periodo impo-

sitivo en el que legalmente procede, sin que resulte factible trasladarlo a uno posterior a raíz de la referida prescripción del derecho administrativo a liquidar. No obstante, en un pronunciamiento posterior, de 27 de abril de 2022¹⁶, la Audiencia Nacional emplea el principio de interdicción de reforma peyorativa para resolver un supuesto análogo, en el que nuevamente la Inspección pretendía imputar en periodos impositivos posteriores los rendimientos relativos a un ejercicio que había sido declarado prescrito en vía de recurso.

En este mismo sentido, es preciso señalar que también consideramos inadecuado hacer referencia al principio de interdicción de la reforma peyorativa en aquellas situaciones en los que se aprecia una discordancia entre las pretensiones del obligado tributario en sede de recurso y las decisiones de los órganos económico-administrativos o judiciales. Lo que realmente concurre en estos casos es una quiebra del deber de congruencia de la decisión adoptada en sede de recurso, desconociéndose por el órgano administrativo o judicial la necesaria correlación que debe existir entre las pretensiones de las partes y el fallo.

Desde esta perspectiva, resulta especialmente relevante el reciente pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 18 de octubre de 2022¹⁷, en el que se declara que no resulta admisible que el Tribunal Económico-Administrativo añada nuevos argumentos para reforzar el acuerdo de liquidación, lo que determina que

13 Ibidem.

14 Rec. 320/2018.

15 Rec. 382/2018.

16 Rec. 687/2018.

17 Rec. 1312/2021.

se incurra en una incongruencia susceptible de invalidar la resolución adoptada por este. Según se ha dicho, a nuestro entender, no se trata de una verdadera *reformatio in peius* del acto administrativo, sino de una incongruencia entre las pretensiones del recurrente y del acuerdo de resolución, toda vez que el órgano revisor debe limitarse a resolver sobre la adecuación a derecho del acto impugnado, sin ampliar la motivación o subsanar los vicios presentes en el mismo.

Por lo que se refiere a la segunda de las garantías que nos ocupan, interesa advertir que, hace ya veinticinco años, la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC) introdujo en nuestro ordenamiento tributario, con carácter general, la regla de retroactividad *in bonus* en la esfera de las sanciones y recargos tributarios. En virtud de la misma, las normas reguladoras del régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como de los recargos, disfrutaban de efectos retroactivos en la medida en que la aplicación de la nueva normativa resultase más favorable para el afectado.

Con carácter previo, la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación de la Ley General Tributaria entonces vigente, había establecido, mediante su disposición transitoria primera, la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables para el obligado tributario, previstas en dicha norma, vinculando tal efecto a que la sanción impuesta no hubiese adquirido firmeza.

En la actualidad, la también denominada retroactividad *in melius* se

recoge en el artículo 10.2 de la vigente Ley General Tributaria. A diferencia de la LDGC y siguiendo la senda previamente trazada por la Ley 25/1995, dicho precepto extiende los efectos de la referida retroactividad *in bonam partem* exclusivamente a aquellas sanciones o recargos tributarios que no hayan adquirido firmeza¹⁸.

Al supeditar la eficacia de la regla de retroactividad de la norma más favorable a que la sanción impuesta al obligado tributario no haya devenido firme, la regulación tributaria se aparta deliberada e injustificada-mente de los postulados que, en este mismo ámbito, informan tanto la normativa penal como la administrativa. Por lo que se refiere al ordenamiento penal, es preciso recordar que el artículo 2.2 del Código Penal dispone que surtirán efecto retroactivo «(...) aquellas leyes penales que favorezcan al reo, *aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena*».

Por su parte, el artículo 26.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), al regular los principios de la potestad sancionadora de la Administración, establece que «(l)as disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan *al presunto infractor o al infractor*, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, *incluso respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición*».

Como cabe observar, la LRJSP ha configurado el régimen de la retroac-

18 Cfr. A. B. Macho Pérez, *El principio de irretroactividad en Derecho tributario*, Tesis doctoral, Universidad Pompeu Fabra, p. 709, disponible online.

tividad *in melius* en perfecta sintonía con la regulación penal, reconociendo expresamente la aplicación de la normativa más favorable no sólo al presunto infractor, sino también al infractor, esto es, incluso en aquellas situaciones en las que el acuerdo de imposición de sanción hubiera devenido firme —como consecuencia de no haberse recurrido o no haber ya más posibilidades de recurso frente al mismo—, pero continúe pendiente su cumplimiento¹⁹.

Según ha señalado el profesor Rebollo Puig al referirse a la regulación administrativa contemplada en el artículo 26.2 de la LRJP, «(n)o hay ninguna razón para que la solución sea distinta ante las normas sancionadoras administrativas. O sea, la firmeza de las resoluciones sancionadoras (por no haberse recurrido o por sido confirmada en sentencia, a su vez firme) no impide la aplicación retroactiva de la norma posterior más benévola si la sanción no estuviera ejecutada en nada o no lo estuviera por completo»²⁰.

Este planteamiento resulta enteramente extrapolable al ámbito tributario, dado el origen constitucional de la garantía que nos ocupa. Aunque doctrinalmente se trata de una cuestión controvertida, el Tribunal Constitucional reconoció tempranamente, a través de su sentencia 8/1981, de 30 de marzo, el origen constitucional de la regla de la retroactividad *in bonus* de la ley penal, cuyos efectos se extienden también a las normas san-

cionadoras administrativas y tributarias en pronunciamientos posteriores, si bien, de forma cuestionable, se advierte que no cabe atribuir el rango de Derecho fundamental a esta garantía, toda vez que se recoge en el artículo 9.3 de la Constitución.

En concreto, el Tribunal Constitucional declaró en este relevante pronunciamiento que:

«El problema de la retroactividad e irretroactividad de la Ley penal (en realidad, no sólo de ella, sino también de otras disposiciones sancionadoras, aunque sólo a aquella y no a todas éstas van dirigidas las consideraciones presentes) viene regulado por nuestra Constitución en su art. 9.3, donde se garantiza la irretroactividad de las «disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales». Interpretando a contrario sensu este precepto puede entenderse que la Constitución garantiza también la retroactividad de la Ley penal favorable, principio que ya estaba recogido y puntualmente regulado en cuanto a su alcance en el art. 24 del Código Penal que, lejos de oponerse a la Constitución y haber sido derogado por ella, resulta fortalecido por la interpretación del citado art. 9.3. Sin embargo, ni el art. 9.3 —cuyos principios son mandatos dirigidos a los poderes públicos y, en especial al legislador— ni, por supuesto, el art. 24 del Código Penal definen por sí mismos derechos cuya defensa pueda dar lugar a un recurso de amparo ante este Tribunal, pues ese

19 Pese a que la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, se refería exclusivamente al «presunto infractor», circunstancia que podía inducir a considerar que la referida aplicación retroactiva no cabía una vez que la sanción había devenido firme, algunos tribunales habían admitido tal posibilidad. En este sentido, vid. las sentencias de la sección octava de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 y 18 de julio de 2001 (ponente: Excm. Sra. D^a Inés Huerta Garicano).

20 Cfr. M. Rebollo Puig, «Sucesión de normas administrativas sancionadoras: irretroactividad y excepciones», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 16, 2021, p. 27.

mecanismo sólo queda reservado en nuestro ordenamiento a la tutela de las libertades públicas y derechos fundamentales reconocidos en los arts. 14 a 29 y 30.2 de la Constitución, según establece el art. 53.2 de la misma».

Conviene advertir que, en la esfera internacional, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea recoge expresamente, en su artículo 49.1, la regla de la retroactividad *in bonam partem* en el ámbito penal y, por ende, sancionador, al indicar que «si con posterioridad a esta infracción la ley dispone una pena más leve, deberá aplicarse ésta».

Asimismo, según se puso de relieve por el Magistrado Mendizábal Allende en el voto particular de la sentencia del Tribunal Constitucional 203/1994, de 11 de julio, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la Asamblea General de Naciones Unidas en 1966 y ratificado por España un año antes de la aprobación de la Constitución de 1978, ya contemplaba expresamente la regla de retroactividad de la norma penal o sancionadora más favorable:

«A lo dicho conviene, finalmente, añadir el criterio hermenéutico que suministra la propia Constitución para la lectura de sus normas sobre derechos fundamentales, que han de interpretarse a la luz de los Tratados y Acuerdos ratificados por España (art. 10.2 C.E. y STC 245/1991, entre otras). Pues bien, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ratificado por instrumento de 13 de abril de 1977 (BOE de 30 de tales mes y año), proclama conjuntamente estas dos vertientes del principio de legalidad penal en el tiempo. Por un lado, consagra el derecho a no ser condenado por actos u omisiones que en el

momento de cometerse no fueran delictivos, añadiendo a la vez que «si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve el delincuente se beneficiará de ello» (art. 15.1). Este mandato incorporado a nuestro Derecho interno conforme al art. 96.1 C.E., pone de manifiesto que en el haz de garantías del principio de legalidad penal figura el derecho a la retroactividad de las normas penales más benignas y que en consecuencia, deben de ser interpretadas de tal guisa, retroactivamente *in bonam partem*, tanto las normas constitucionales como el resto de las normas de nuestro ordenamiento (SSTC 42/1982 y 76/1982). A este Tribunal le corresponde –como garante último de los derechos fundamentales protegidos mediante el recurso de amparo– evitar que así suceda, teniendo en cuenta que, es la propia jurisdicción nacional quien está llamada en primer término a reparar en el orden interno cualquier vulneración de los derechos protegido en el Pacto, como advierte el Protocolo Facultativo del mismo, suscrito y ratificado en 1985 [art. 5.3 b)].

A la luz de las previsiones de rango supralegal que sustentan la regla de retroactividad *in melius*, consideremos que sus efectos deben extenderse al ámbito tributario sin ninguna especialidad en relación con las ramas del Derecho previamente mencionadas, de tal modo que la normativa sancionadora de nuevo cuño, más benévola para el presunto infractor o para el infractor, habrá de resultar aplicable pese a que la sanción tributaria impuesta hubiera podido devenir firme, siempre y cuando se encuentre pendiente de cumplimiento.

A nuestro juicio, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo,

será la vía de la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, prevista en el artículo 219 de la Ley General Tributaria, la apropiada para lograr dicho efecto pese a la firmeza de la sanción, sin perjuicio de que, en el supuesto de que la modificación normativa favorable incida en la ejecución de una sentencia contencioso-administrativa o de una resolución económico-administrativa relativa a una sanción, dicha cuestión, ante una indebida aplicación de la retroactividad *in bonus* por la Administración, podría llegar a sustanciarse en el seno de un procedimiento de ejecución en sede económico-administrativa o judicial²¹.

Pese a la referida posibilidad de que el obligado tributario invoque directamente la normativa suprallegal en los términos previamente expuestos, estimamos conveniente una modificación del artículo 10.2 de la Ley General Tributaria, que según hemos visto vincula su eficacia al carácter no firme de la sanción, mediante la que se extiendan los efectos de la retroactividad *in bonam partem*, con el fin de equiparar las garantías legalmente reconocidas a los obligados tributarios y a los administrados en la esfera sancionadora, a aquellas sanciones tributarias

pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición.

Queda indicar que la cuestionada configuración de la regla de retroactividad *in bonus* en la esfera tributaria se ha visto reiterada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal, pues su disposición transitoria primera, al referirse a los porcentajes incrementados de reducción en la sanción por conformidad en las actas con acuerdo (65%) o por aquietamiento y pago o compromiso de pago de la sanción (40%), señala que se aplicará « (...) a las sanciones acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza»²².

A raíz de lo previamente expuesto, estimamos que el ordenamiento constitucional y supranacional ofrecen argumentos suficientes para cuestionar la adecuación a derecho de tal previsión transitoria, toda vez que es perfectamente factible, por lo que se refiere al nuevo régimen de reducción de la sanción previsto en el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria, que pese a haber devenido firme la sanción al aquietarse el obligado tributario y no iniciar la vía de recurso, esta se encontrase total o parcialmente pendiente de cumplimiento en el momento de entrada en vigor de la Ley 11/2021, bien por estar abierto todavía

21 En relación con el procedimiento contencioso-administrativo, vid. M. Rebollo Puig, «Sucesión de normas administrativas sancionadoras: irretroactividad y excepciones», *op. cit.*, p. 17.

22 Con el fin de reducir la litigiosidad, también se aplicará la nueva redacción del apartado 3 del artículo 188 de la LGT, si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, desde su entrada en vigor y antes del 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración Tributaria competente el desistimiento del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción. Dicha acreditación se efectuará con el documento de desistimiento que se hubiera presentado ante el órgano competente para conocer del recurso o reclamación.
- b) Que en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración Tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

el periodo voluntario de pago, o bien por haberse concedido o estar pendiente de concesión un aplazamiento o un fraccionamiento del pago de la sanción.

Podría argumentarse, en sentido contrario, que el artículo 188 de la Ley General Tributaria es una norma de carácter procedimental, ámbito en el que, como es sabido, no surte efectos la regla de retroactividad que nos ocupa. De hecho, así se señala en la disposición transitoria tercera de la vigente Ley General Tributaria que, refiriéndose precisamente a la eficacia temporal de las reducciones aplicables a las sanciones desde el año 2004, las incardina dentro de las normas procedimentales.

No obstante, la propia Ley General Tributaria, al regular la potestad sancionadora, define tales reducciones como un elemento de cuantificación de las sanciones tributarias, situándolas claramente al margen de la regulación del procedimiento sancionador tributario o de los procedimientos de aplicación de los tributos. Esto es, las

reducciones del artículo 188 de la Ley General Tributaria integran el Derecho sancionador tributario sustantivo, ámbito en el que debe desplegar sus efectos, sin limitaciones, la regla de la retroactividad *in melius*.

En definitiva, la actual redacción del artículo 10.2 de la Ley General Tributaria propicia un evidente menoscabo en la protección de una garantía esencial tanto del presunto infractor como del infractor tributario. Dicho quebranto debe ser adecuadamente corregido por nuestros tribunales mediante la toma en consideración de la normativa constitucional e internacional que ampara la retroactividad *in bonus* de las normas sancionadoras más favorables, ubicando a los contribuyentes en plano de igualdad en relación con el resto de administrados, mediante la aplicación de la normativa más favorable a las sanciones tributarias pendientes de cumplimiento —ya sea total o parcialmente—, habida cuenta que una diferenciación entre ambos ámbitos del Derecho público carece de justificación.

Cómo referenciar: Almudí Cid, J.M. (2023). Interdicción de la *reformatio in peius* y derecho a la *reformatio in melius* en materia tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (141), 7-16.

Estudios

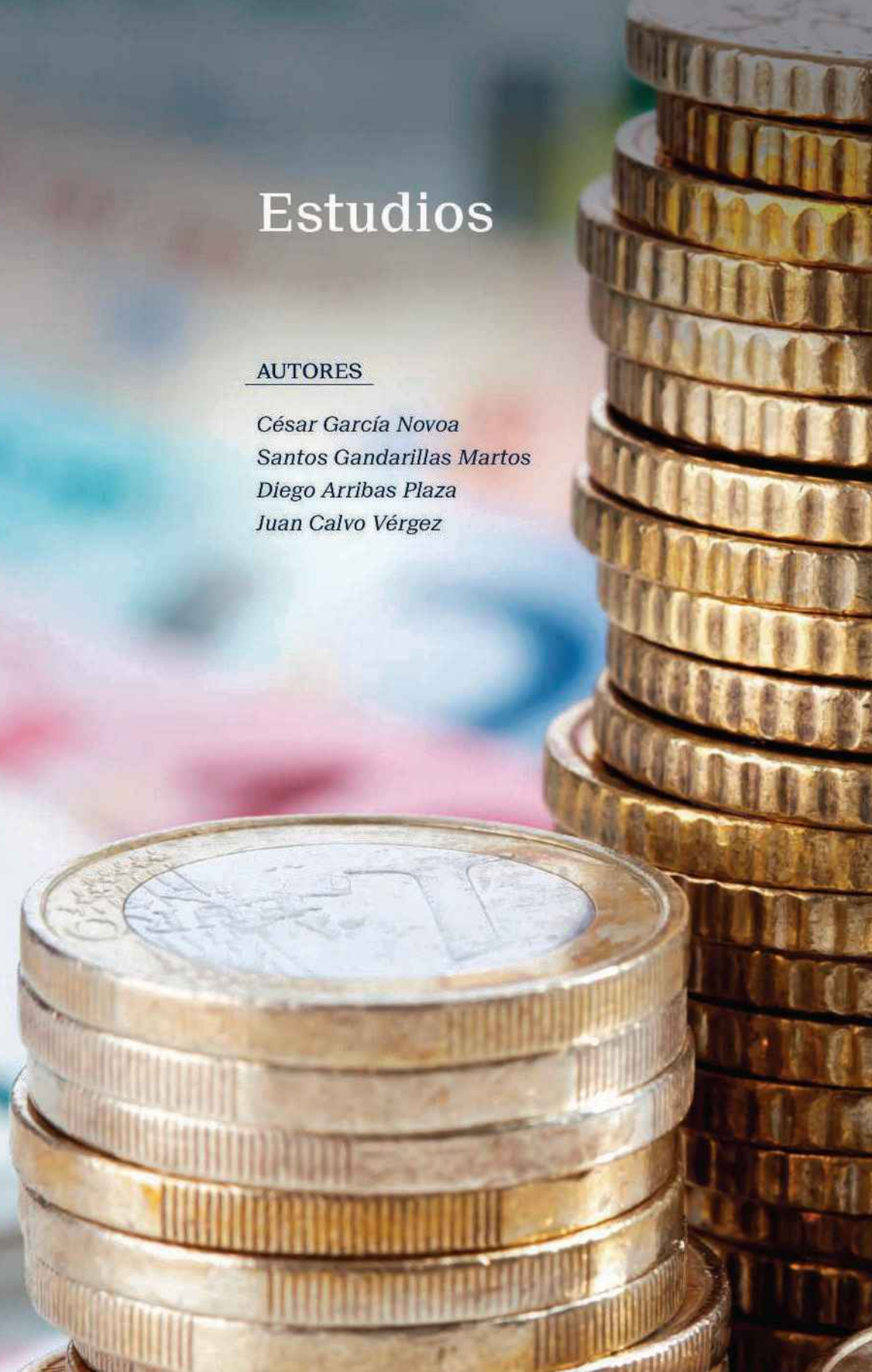
AUTORES

César García Novoa

Santos Gandarillas Martos

Diego Arribas Plaza

Juan Calvo Vérguez



MOTIVOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

César García Novoa

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Santiago de Compostela
Miembro de AEDAF
(España)*

Title

Grounds of unconstitutionality of the Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes

Resumen

El 29 de diciembre de 2022 entró en vigor el Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas. Es un impuesto con un contenido casi idéntico al del Impuesto sobre el Patrimonio. Su finalidad última es armonizar las competencias de las Comunidades Autónomas sobre el Impuesto del Patrimonio. El impuesto puede ser inconstitucional, especialmente por atentar contra el principio de seguridad jurídica.

Palabras clave

Impuesto de solidaridad, Impuesto sobre el Patrimonio, Financiación Autonómica, principio de capacidad económica, no confiscatoriedad, procedimiento legislativo, enmienda.

Abstract

On December 29, 2022, the Temporary Solidarity Tax on large fortunes entered into force. It is a tax with an almost identical content to that of the Wealth Tax. Its ultimate purpose is to harmonize the powers of the Autonomous Communities on the Wealth Tax. The tax may be unconstitutional, especially for violating the principle of legal certainty.

Keywords

Solidarity Tax, Wealth Tax, Spanish Regional Financing, principle of ability to pay, principle of no confiscatory taxation, legislative procedure, amendment.

Fecha de recepción: 18-04-2023/Fecha de aceptación: 9-05-2023/Fecha de revisión: 18-06-2023

Cómo referenciar: García Novoa, C. (2023). Motivos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. *Revista Técnica Tributaria* (141), 19-59.

SUMARIO

1. El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas
2. Causas de inconstitucionalidad basadas en la violación de principios constitucionales tributarios. Posible vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad
 - 2.1. La vulneración del principio de capacidad económica
 - 2.2. La vulneración del principio de no confiscatoriedad
3. Causas de inconstitucionalidad basadas en aspectos formales. Posible inconstitucionalidad por el procedimiento legislativo utilizado
 - 3.1. La racionalidad de la medida legislativa. Duplicar un impuesto ya existente y hacerlo con finalidad armonizadora
 - 3.2. La finalidad recaudatoria en relación con una riqueza que ya está gravada en nuestro ordenamiento
 - 3.3. ¿Es constitucional crear un impuesto estatal con finalidad armonizadora?
4. La inconstitucionalidad basada en la violación de un principio esencial del ordenamiento jurídico. ¿Vulnera la seguridad jurídica la creación del impuesto a la solidaridad en los últimos días de 2022?
5. Bibliografía

1. El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas

El 29 de diciembre de 2022 entró en vigor el Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas (en adelante, impuesto de solidaridad), incluido en el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, publicada en el BOE de 28 de diciembre. El modelo 718 para su autoliquidación ha sido aprobado por la Orden HFP/587/2023, de 9 de junio.

Se trata de un impuesto que, en su corta vida, ha generado ya muchas polémicas. Su regulación coincide en prácticamente todo con la del Impuesto sobre el Patrimonio. Tal es así que el citado artículo 3, en su párrafo cuarto, dice que están exentos de este impuesto los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio. En su párrafo cinco se dispone que son sujetos pasivos de este impuesto, y en los mismos términos, los que lo sean del Impuesto sobre el Patrimonio y en el ocho, 3 que «para la determinación de la base imponible de este impuesto resultarán aplicables las reglas contenidas en el capítulo IV de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio». La propia Dirección General de Tributos en la respuesta a consulta V0424-2, de 24 de febrero de 2023, ha señalado, con buen tino, que «el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros».

Desde la publicación del contenido de la enmienda que dio lugar a la tramitación parlamentaria de este impuesto, el 11 de noviembre de 2022, el impuesto ha suscitado diversas objeciones de diferente tipo. Muchas de legalidad ordinaria, como la inclusión de un nuevo nexo para situar en España en el Impuesto del Patrimonio las participaciones de sociedades inmobiliarias en el exterior (modificación del artículo 5, uno de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio por la Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022)¹, las dudas sobre si los acogidos al régimen de impatriados del artículo 93 de la Ley del IRPF estarían

1 Señala esta Disposición Final Tercera que *se considerarán situadas en territorio español las participaciones de sociedades (no negociadas en mercados organizados) cuyo activo esté constituido en, al menos, el 50%, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Por supuesto, lo anterior será sin perjuicio del régimen de competencias que, en su caso, establezcan los correspondientes Convenios para evitar la doble imposición*. En todo caso, no parece que este nuevo nexo pueda resultar aplicable en el caso de países con los que España tenga Convenio de Doble Imposición que abarque el Impuesto sobre el Patrimonio y que no tenga cláusula de sociedades inmobiliarias. Sería el caso de Argentina, Austria, Bolivia, Bulgaria, Canadá, Chequia, Chile, Chipre, Costa Rica, Cuba, Ecuador, Emiratos, Eslovaquia, Estonia, Grecia, Holanda, Hungría, Indonesia, Irán, Kuwait, Letonia, Lituania, Macedonia, Marruecos, Polonia, Rusia, Serbia, Suecia, Suiza, Túnez, Venezuela.

gravados en el impuesto de solidaridad por obligación real², o las incertidumbres concernientes al cálculo del límite del 60 % de la base de IRPF, por las sumas de las cuotas de IRPF, Patrimonio y el nuevo impuesto³.

No obstante, también han proliferado las objeciones que hablan de «tacha de inconstitucionalidad» en función de varios argumentos⁴.

Precisamente por ello, el impuesto ha sido objeto de un recurso de inconstitucionalidad por parte de la Comunidad de Madrid, presentado el 1 de febrero de 2023, por la Asamblea Regional de Madrid el 22 de marzo (en aplicación de la Ley 10/2022, de 16 de noviembre, de defensa de la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid) y otro por la Comunidad de Andalucía, el 24 de febrero, admitido a trámite el 21 de marzo, aunque denegándose la medida cautelar de suspensión de la aplicación del nuevo tributo, solicitada ex artículo 161.2 de la

2 Debate resuelto por la Dirección General de Tributos, en la respuesta a la Consulta V0424-23, de 24 de febrero de 2023, cuando dice que «...como consecuencia de la remisión explícita a la LIP en cuanto a la determinación del sujeto pasivo del ITSGF, los sujetos pasivos de este último impuesto que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y, que por tanto tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR».

3 Se hablaba de un supuesto error técnico contenido en la regulación del artículo 3 de la Ley 38/2022 del impuesto de solidaridad. Este presunto error es la consecuencia de una interpretación literal del artículo 3, Doce de la Ley 38/2022, que reproduce el contenido del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Esta última disposición establece una conocida técnica orientada a conjurar la confiscatoriedad y que consiste en que las cuotas íntegras de IRPF y Patrimonio no pueden superar el 60 % de las bases del IPRF. Si las superan, se reducirá Patrimonio hasta un máximo del 80 %, fijándose la conocida como *cuota mínima* del 20 %. El citado artículo 3, Dos dispone que «la cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero». Se prevé también respecto al nuevo impuesto que su cuota se reduzca hasta la mínima del 20 % si se supera el límite del 60 %. Si el precepto se entiende de manera semejante a como se interpreta el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (que lo que se prevé es un límite conjunto de cuotas íntegras) resultará que la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio a tomar en consideración será la íntegra, antes de ser bonificada al 100 % en Madrid y Andalucía o al 50 % en Galicia. Si se acude a la literalidad de la norma y al criterio con que se interpreta el similar artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, entendemos que se toma la cuota íntegra de Patrimonio, tendríamos una inesperada ventaja para las contribuyentes de Madrid y Andalucía (y parcialmente, de Galicia). Éstos reducirían el importe a pagar por el nuevo impuesto a la solidaridad (salvando siempre la cuota mínima del 20 %) mediante un mecanismo ideado para evitar una sobreimposición que, con respeto a Patrimonio, no se produce para los contribuyentes de Madrid y Andalucía, ya que no pagan este impuesto. Ello podría suponer el efecto indeseado de que en ese límite del 60% se computaría, no sólo el propio impuesto de solidaridad, sino también la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio. Y ello, a diferencia de lo que postulaba la frustrada enmienda de Esquerra Republicana en el Senado, la cual pretendía que el límite del 60% con la cuota del IRPF se aplicase de manera separada en Patrimonio y en el impuesto de solidaridad. La Administración pretendía corregir este supuesto error técnico en la Orden Ministerial de aprobación del modelo 718 de declaración del impuesto y, en concreto, en su trámite de audiencia e información pública. El Dictamen del Consejo de Estado sobre la Orden HFP/587/2023 de 9 de junio, que aprueba el modelo 718, censura esta posibilidad, ya que entiende que consiste en presentar como una «mera aclaración» lo que realmente supone una modificación de la ley para enmendar un error.

4 MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2023, pag. 25.

Constitución⁵. El 23 de marzo de 2023 la Comunidad Autónoma de Galicia decidió también interponer recurso de inconstitucionalidad. El Pleno del Tribunal Constitucional de 18 de abril de 2023 admitía a trámite los recursos de Madrid y Galicia⁶. Y, posteriormente, admitiría, el 9 de mayo, el recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma de Murcia, lo que eleva a cinco los recursos presentados.

Se anuncian también solicitudes masivas de rectificación de autoliquidaciones vía artículo 120,3 de la Ley General Tributaria, una vez que éstas comiencen a presentarse por los contribuyentes obligados a declarar (aquellos cuya cuota resulte a ingresar, según el artículo 3, Diecinueve), ante la posibilidad de que una eventual sentencia de inconstitucionalidad module sus efectos hacia el pasado⁷. Pudiéndose tener que acudir a la autoliquidación rectificativa, aprobada por la Ley 13/2023 de 24 de mayo. Y sin descartar, en una hipotética declaración de inconstitucionalidad, la posibilidad de que surjan supuestos de responsabilidad del Estado legislador, teniendo en cuenta que debería producirse, más pronto que tarde, la adaptación de los artículos 67.1 y 32, 3 a 6 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y del artículo 34.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de

5 Si bien este precepto establece la posibilidad, en caso de que así se inste, de suspensión automática de las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas, recurridas sujeta a ratificación o levantamiento en el plazo de cinco meses, consideraba la Comunidad Autónoma de Andalucía que «...ello no significa que no pueda instarse y pueda acordarse la suspensión de normas estatales en casos excepcionales, previa valoración de las circunstancias concurrentes en términos de adopción de medidas cautelares, porque la función de garante que competente al Tribunal Constitucional respecto al orden constitucional establecido no puede verse limitada por la exigencia de previsiones legales expresas, sino que ha de estar a las circunstancias excepcionales que concurren...». Se invocaba, por el recurso de inconstitucionalidad, el Auto del Tribunal Constitucional 90/2010, de 14 de julio de 2010, en relación con diversos preceptos de la Ley Orgánica 2/2010, de 3 de marzo, de salud sexual y reproductiva y de la interrupción voluntaria del embarazo solicitada en el recurso de inconstitucionalidad 4523-2010, promovido por setenta y un Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso. Los votos particulares de este Auto señalaban que «aunque comparto la afirmación del Auto de que la suspensión de las leyes tiene carácter excepcional, no puedo admitir que la viabilidad de tal suspensión exija una «previsión que ha de ser expresa». Con una visión principal del Derecho –se integra éste no sólo por disposiciones escritas sino también por los principios y la normatividad immanentes en la naturaleza de las instituciones– creo que para dar una protección cautelar al nasciturus, un bien jurídico constitucionalmente protegido, evitando que a lo largo del desarrollo del procedimiento se produzcan extinciones de vidas que, en último término, puedan resultar inconstitucionales, no es necesaria una «previsión que ha de ser expresa». Basta con que no exista un principio o una exigencia normativa que lo impida: se trata de proteger cautelarmente una vida que está constitucionalmente protegida. El artículo 1.1 LOTC somete al Tribunal Constitucional a la Constitución y a la Ley Orgánica de este Tribunal, de suerte que mi reflexión ha de discurrir necesariamente por el itinerario que trazan la Constitución y nuestra Ley Orgánica para determinar si en ellas existe un obstáculo que haga imposible la protección cautelar de la vida del nasciturus».

6 Como se desprende de la Nota Informativa del Tribunal Constitucional nº 27/2023.

7 Así ha ocurrido con la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, sobre el impuesto de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el alcance que su Fundamento Jurídico 6 B) da a su declaración de inconstitucionalidad y nulidad, al decir que «no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante

Régimen Jurídico del Sector Público, a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de junio de 2022 ((asunto C-278/20)⁸.

Varios han sido los argumentos barajados para proclamar una posible inconstitucionalidad del impuesto de solidaridad, buena parte de los cuales aparecen en los recursos de inconstitucionalidad presentados hasta al momento por las tres Comunidades Autónomas de régimen común mencionadas. Vamos a exponer a continuación los posibles argumentos que podrían basar una mácula de inconstitucionalidad del artículo 3 de la Ley 38/2022.

Empezaremos por la vulneración de principios constitucionales propios de carácter tributario como la capacidad económica y la no confiscatoriedad.

2. Causas de inconstitucionalidad basadas en la violación de principios constitucionales tributarios. Posible vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad

El impuesto de solidaridad es un tributo que, a diferencia de los gravámenes sobre energéticas y sobre entidades financieras, que son catalogados como prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, tiene, ya en su *nomen iuris*, naturaleza impositiva. Debe, por tanto, regirse por los principios del artículo 31,1 de la Constitución. Esto es, servirá para la contribución de *todos* al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, siendo parte de un sistema tributario que ha de ser justo, inspirado por los principios de igualdad y generalidad y que no podrá tener alcance confiscatorio.

resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha» (cursiva nuestra). Sobre esta decisión del Tribunal Constitucional, ha señalado ANÍBARRO PÉREZ, S., que «ciertamente, si tomamos en consideración el principio de confianza legítima, el cual constituye una concreción del principio de seguridad jurídica en su faceta subjetiva y cuyo fin es proteger a quien de buena fe ha actuado confiando en las indicaciones de los poderes públicos, cabría concluir que limitar las posibilidades de defensa de aquellos contribuyentes que a la fecha de dictarse la STC 182/2021 no hubieran impugnado su liquidación o solicitado la rectificación de su autoliquidación entra en abierta contradicción con la confianza que en ellos generó el criterio previamente mantenido por el TC»; «¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad?: A propósito de la STC 182/2021», en *Tributos Locales*, nº 54, 2022, págs. 15-27.

8 En especial el artículo 32,5 de la Ley 40/2015. Este precepto constituye el núcleo normativo ahora cuestionado. Según su literalidad *si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, 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 infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada*. Se exigía además que la norma confiriese derechos a los particulares, se tratase de un incumplimiento *suficientemente caracterizado* y se pudiera verificar una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares. Y, además, que exista una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (artículo 32,6 de la Ley 40/2015).

El impuesto a la solidaridad, como todo impuesto, deberá respetar estos principios. No podrá, por tanto, basarse de modo exclusivo o preferente, en la solidaridad que invoca el Preámbulo de la Ley 38/2022 y que da nombre a la figura tributaria⁹. La solidaridad es el gran argumento de una corriente que podríamos denominar *fiscalidad de excepción* y que está presente en muchas reformas fiscales que se pusieron en marcha tras la pandemia del Covid-19¹⁰. Aunque su precedente está en Alemania, en el denominado *impuesto complementario de solidaridad* (*Solidaritätszuschlag* o *Soli*, como se le conoce coloquialmente)¹¹. Y aunque en algún caso se avaló que un tributo pueda fundarse en la solidaridad, la misma no es, en sí misma, un fundamento tributario. Parece evidente que la invocación de la solidaridad, que es un valor del ordenamiento, no puede suponer que un tributo no deba ser sometido al control de los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad¹². Además, en Alemania se ha afirmado que estas medidas fiscales excepcionales deben ser temporales¹³. Si las mismas se establecen sobre la base de que existen *necesidades financieras excepcionales* o una *brecha financiera* (*Finanzlücke*), tales necesidades excepcionales no pueden resultar indefinidas o a largo plazo¹⁴. Por todo ello, no sería admisible una vigencia indefinida o ilimitada, *de iure* o *de facto*, de estos impuestos extraordinarios ni sería legítimo conservar el impuesto de solidaridad si se han producido reducciones de *impuestos ordinarios* que no justificarían el mantenimiento del impuesto extraordinario. Lo que es importante destacarlo, porque, si bien el nuevo impuesto de solidaridad se presenta como temporal, con una vigencia de dos años, se prevé una denominada cláusula de revisión para efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión. Esto es, se anuncia legalmente su posible establecimiento como figura fiscal de vigencia indefinida.

En cualquier caso, los principios constitucionales cuya vulneración se suele invocar son los de capacidad económica y no confiscatoriedad.

9 Dice el Preámbulo de la Ley 38/2022, en su apartado V, que la primera finalidad del impuesto es recaudatoria, «a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas».

10 Véase al respecto nuestra libro *La tributación en el contexto de la pandemia del Covid-19*, Thomson Reuters, Aranzadi, 2020, págs. 71 y ss.

11 Aprobado tras la caída del muro de Berlín por la Ley de 24 de junio de 1991- BGBl. 1991,1, p. 1318- conocida como *Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer und anderen Gesetzen*, se trataba de un recargo afectado a recabar financiación para sufragar el gasto público extraordinario vinculado a la reunificación alemana.

12 Así se ha pronunciado el Consejo Constitucional Francés, en su decisión nº 2012-662 DC 29 de diciembre de 2012, cuando proclamó la inconstitucionalidad por vulnerar las exigencias de capacidad económica de la contribución excepcional de solidaridad, con un tipo de gravamen del 75 % sobre ingresos superiores a un millón de euros, prevista en el proyecto de ley de presupuestos (*loi de finances*) para 2013 y de aplicación en 2013 y 2014. Por lo que una mera invocación a la solidaridad no blindaba la figura fiscal frente a posibles reproches de infringir principios tributarios.

13 Desde la vieja sentencia de 9 de febrero de 1972, BGBl I 1967 S. 1254 (BVerfGE 32, 333 y siguientes) sobre la Ley del Recargo Suplementario sobre el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sociedades.

14 *...er weite sich zu einer Finanzlücke aus, deren Schließung allein durch (auf Dauer angelegte) Steuererhöhungen, nicht aber durch Fortführung einer Ergänzungsabgabe zulässig sei. Las necesidades financieras extraordinarias, por su propia naturaleza, se disipan después de un tiempo (...verflüchtigt sich nach einiger Zeit wieder) Y si estas brechas financieras se convierten en permanentes, el cierre de las mismas sólo estaría permitida a través de impuestos (permanentes) pero no a través del mantenimiento de un gravamen complementario*

2.1. La vulneración del principio de capacidad económica

Un primer argumento que se ha manejado es la posible violación por la regulación del impuesto a la solidaridad de los principios del artículo 31,1 de la Constitución en lo relativo a la capacidad económica y a la no confiscatoriedad. Señalemos que este precepto dispone que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

A nuestro modo de ver, y así lo expondremos, se trata de la argumentación con menores visos de poder fundar una declaración de inconstitucionalidad. Al margen de los posibles argumentos sobre la vulneración de estos principios por el impuesto a la solidaridad (muchos de los cuales son transcripción casi literal de los que con frecuencia se esgrimen frente al Impuesto sobre el Patrimonio), lo cierto es que el Tribunal Constitucional no cuenta con una doctrina en relación con los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad que permita albergar la esperanza de una declaración de inconstitucionalidad del impuesto mismo. Aunque siempre es factible un *overruling* o evolución de la doctrina del Tribunal Constitucional, como dispone el artículo 13 de su Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, según el cual «cuando una Sala considere necesario apartarse en cualquier punto de la doctrina constitucional precedente sentada por el Tribunal, la cuestión se someterá a la decisión del Pleno».

No obstante, llama la atención que la transgresión de estos principios de justicia tributaria sea un argumento que se incluye en el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Comunidad de Madrid pero que no figure en el de la Comunidad Autónoma de Andalucía. En el recurso de inconstitucionalidad de la Comunidad de Madrid se señala que «desde un punto de vista sustantivo, la configuración del tributo vulnera los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad protegidos por el artículo 31.1 de la Constitución, ya que, tratándose de un impuesto temporal inicialmente exigible por dos años, los tipos de la escala no se ajustan a la realidad económica y presuponen una manifestación de riqueza irreal o ficticia».

En el Fundamento Cuarto de este mismo recurso se lleva a cabo una identificación de los principios de capacidad económica con el de no confiscatoriedad, y «partiendo de la inexistencia de pronunciamiento constitucional sobre este impuesto, cabría extrapolar, *prima facie* y de forma parcial, algunos de los argumentos expuestos en la jurisprudencia constitucional sentada a propósito del IIVTNU o plusvalía municipal al Impuesto sobre el Patrimonio, pues, al igual que en aquel *«la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada»*. El recurso de la Comunidad de Madrid trae a colación el argumento, que el Tribunal Constitucional refirió al Impuesto Municipal sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de que el impuesto vulnera las exigencias de capacidad económica y no confiscatoriedad porque el contexto económico actual difiere sustancialmente del existente cuando el tributo fue primigeniamente implantado. En el caso del impuesto municipal de plusvalías, porque los valores inmo-

biliarios ya no se incrementan de manera indefectible y en el supuesto del impuesto a la solidaridad (como también podría decirse del Impuesto sobre el Patrimonio) porque ninguno de los indicadores económicos (tipos de interés, variación interanual de precios en el mercado inmobiliario...) se corresponden remotamente en la actualidad con los existentes en 1977 o en 1991. Y ello impediría a los sujetos pasivos del impuesto «...obtener rendimientos de su patrimonio mínimamente aproximados a los de aquella época. Y, lo que es más grave, rendimientos que tan siquiera puedan alcanzar los porcentajes de los tipos de gravamen de la escala del impuesto». Dice el recurso que «mientras que, cuando se implantó el impuesto, obtener un rendimiento al patrimonio del 2,5% era relativamente sencillo pues en octubre de 1977 los tipos de interés eran del 18,16% (y un año después, en octubre de 1978, llegaron a alcanzar el 39,07%), actualmente el tipo máximo de gravamen se ha elevado hasta el 3,5%, mientras que los tipos de interés se encuentran al 2,5%, y ello a pesar de estar en su momento más elevado desde 2008, habiendo permanecido al 0% desde marzo de 2016 hasta julio de 2022, y por debajo del 1% desde julio de 2012 hasta septiembre de 2022».

También un sector de la doctrina ha aceptado que el artículo 3 de la Ley 38/2022, que disciplina el impuesto de solidaridad, podría contrariar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del artículo 31,1 de la Constitución. Así para GOROSPE OVIEDO, «partiendo de la base de que los impuestos se justifican en la contribución al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a satisfacerlos, en este caso el contribuyente poseedor de un patrimonio ya tributó por el IRPF, como manifestación directa de aquella cuando obtuvo la renta con la que lo adquirió, o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) cuando lo obtuvo gratuitamente. Es cierto que el objeto económico del ITSGF es el patrimonio y no la renta, pero si para pagarlo hay que utilizar la renta gravada en los otros impuestos puede haber un exceso de imposición, como se deduce del límite de la cuota íntegra fijado en su art. 12. Además, una gran parte del patrimonio, constituido por bienes inmuebles, ya tributa mayoritariamente en la imposición local a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y como renta imputada en el IRPF, lo que implica una doble o hasta triple tributación»¹⁵.

El argumento de la sobreimposición que provoca el impuesto sobre el patrimonio, aunque común, tiene poco recorrido¹⁶. Por lo que, al final, el debate se centra en el problema de la eventual confiscatoriedad del tributo, entendiendo que los reproches sobre la posible vulneración de la capacidad contributiva se subsumen en los que hacen referencia al efecto confiscatorio del impuesto. Y ello es, hasta cierto punto, lógico si entendemos que en los pronunciamientos

15 GOROSPE OVIEDO, J.I., «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1, 2023, pag. 81.

16 Señala al respecto SOLER ROCH, M.T. que «en el debate en torno a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, el argumento de la sobreimposición del ahorro parece ignorar que en un sistema que grava la obtención de renta, el patrimonio (capital acumulado) es un índice autónomo de capacidad económica; como lo es el consumo, respecto del cual no se suele esgrimir –por ejemplo, frente al IVA– un argumento basado en la sobreimposición de la renta gastada», «Buscar la riqueza (al hilo de una reflexión sobre un reciente debate)», *Blog RPDFT*, diciembre, 9, 2020, https://rpdft.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/#_ftn11

más recientes del Tribunal Constitucional sobre la eventual colisión de un tributo con los principios capacidad económica y no confiscatoriedad (las sentencias 59/2017, de 11 de mayo, 126/2019, de 31 de octubre y 182/2021 de 26 de octubre que hacen referencia al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) el debate se reconduce a confrontar la regulación de este impuesto con el principio de capacidad económica en su vertiente de fundamento de la imposición y con este mismo principio en su versión de medida de la imposición.

En relación con el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, el Tribunal Constitucional ha señalado que «en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia...» –FJ 2 de la sentencia STC 26/2017, de 16 de febrero, recordando las anteriores 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6.b) y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a)–. Y el hecho imponible, en todo caso, ha de «...exteriorizar una manifestación de capacidad económica...» –sentencias 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4 y 96/2013, de 23 de abril, FJ 12–, por lo que el tributo siempre ha de gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica –sentencias 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)–. En función de ello, el tributo siempre «tiene que constituir una manifestación de riqueza» –sentencias del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4–, de modo que la «la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» –sentencias del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5–.

Desde este punto de vista, no hay duda de que tanto el Impuesto sobre el Patrimonio como el impuesto de solidaridad toman en consideración un hecho indicador de capacidad económica, real o, al menos, potencial, como es el patrimonio¹⁷. Y es absolutamente lícito gravar la titularidad de bienes patrimoniales en tanto índice de riqueza, ya que la elección del patrimonio como materia imponible se acomodaría a las exigencias de la capacidad contributiva. La sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre ha declarado que «es palmario que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta» (FJ 23º), de modo que la justicia tributaria a través del principio de capacidad económica puede hacerse factible a través de diversas manifestaciones de solvencia económica, entre las que se incluye el patrimonio. Así lo defiende el Tribunal Cons-

17 Señala SOLER ROCH, M.T., en relación con la compatibilidad en abstracto del impuesto sobre el patrimonio con el principio de capacidad económica, que «al margen de coyunturas económicas, sesgos ideológicos, debates teóricos o planteamientos pragmáticos, hay un dato incuestionable que es además, en nuestro Derecho, una exigencia constitucional: el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica (artículo 31.1) lo que, según el Tribunal Constitucional «obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra». Desde esta perspectiva, no se entiende con qué argumentos se puede mantener la ajenidad del patrimonio de las personas físicas respecto de dicha riqueza». En «Buscar la riqueza (al hilo de un reflexión sobre un reciente debate)», *Blog RPDFT*, diciembre, 9, 2020, https://rpdft.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/#_ftn11

titucional, al haber exacerbado la libertad de configuración del legislador en la sentencia 182/2021, FJ 4 c) y en la más reciente de 12 de junio de 2023, en la que niega que vulnere la capacidad económica el no incorporar medidas contra la inflación. En el Fundamento 3 de esta última recuerda que, para cumplir con la dimensión de la capacidad económica como "criterio, parámetro o medida", el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos.

No obstante, en un modelo de impuesto a la riqueza que pretende hacer tributar la tenencia de bienes y derechos con contenido económico, excluyendo el «capital humano», el objeto de imposición son los bienes y derechos susceptibles de generar renta. Con lo que, siguiendo el criterio marcado por la sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995, el objeto gravado en el impuesto sobre el patrimonio sería así la «potencialidad de los bienes para obtener rendimientos». Lo que supone que el hecho imponible es el patrimonio, pero el impuesto se paga en realidad con la renta que genera tal patrimonio. El objeto-fin del tributo no es otra cosa que esa renta, por lo que, en realidad, como señaló en Alemania el Tribunal Constitucional respecto al *Vermögensteuer*, no se estaría gravando el conjunto de bienes y derechos patrimoniales de que es titular un sujeto, «sino los rendimientos potenciales que produce ese patrimonio»¹⁸.

Pero la riqueza potencial, como índice de capacidad económica gravable, también ha sido admitida por el Tribunal Constitucional en España («basta que dicha capacidad económica como riqueza o renta real o potencial...» dice el FJ 13º de la sentencia 37/1987, de 26 de marzo)¹⁹. Eso habilitaría someter a imposición bienes y derechos con contenido económico susceptibles de generar renta, la produzcan o no. Pero, en estos casos, si el contribuyente pagase el impuesto con el patrimonio éste se reduciría cada vez, hasta desaparecer. Por tanto, el impuesto se ordena en función del patrimonio, pero se paga con la renta, de modo que la renta es la verdadera fuente del impuesto. Y se gravan los bienes susceptibles de producir renta, la produzcan o no, por lo tanto, también los patrimonios «improductivos», lo que sólo puede justificarse por motivos extrafiscales.

Por eso la clave a la hora de valorar la vulneración o no de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, tanto por el impuesto sobre el patrimonio como por el impuesto de solidaridad, no es tanto la expresión de la

18 El Tribunal Constitucional alemán entendía que en la ley alemana los criterios de valoración no tenían una referencia unívoca al objeto del tributo; la «potencialidad» de los bienes integrantes del patrimonio para generar renta. Por eso declaró la incompatibilidad de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio con la Constitución, ya que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio aplicaba diversos criterios de valoración, incoherentes con la manifestación de capacidad económica que se pretendía gravar, los rendimientos «medios» del patrimonio determinados a partir de su valor productivo. El Tribunal dio un plazo al Parlamento para adaptarlo antes del 1 de enero de 1997, que fue incumplido. Sobre el tema, KIRCHHOF, P., «La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria», en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998, pags. 28 a 32.

19 Así lo reconoce el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Comunidad de Madrid, al decir que Ciertamente, la doctrina constitucional ha puntualizado, por un lado, que por fuente de riqueza no solo debe considerarse la renta, sino cualesquiera otra expresiva de una capacidad económica, entre la que se incluye el patrimonio, y, por otro lado, que la fuente de riqueza no necesariamente ha de ser real, bastando con que sea potencial.

capacidad económica como fundamento de la imposición, porque un impuesto puede tomar como presupuesto la riqueza que será una expresión, al menos potencial, de riqueza, sino la capacidad económica como medida de la imposición, que entronca directamente con la interdicción de la confiscatoriedad²⁰.

2.2. La vulneración del principio de no confiscatoriedad

Tampoco hay, en relación con la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario contemplada en el artículo 31,1 de la Constitución, una postura determinante por parte del Tribunal Constitucional. Y ello en la medida en que el mismo Tribunal reconoce que es un principio cuyo contenido esencial no resulta claro. En el propio Fundamento 9 de la citada sentencia 150/1990, de 4 de octubre, dice «...hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite –por más que indeterminado y de difícil determinación– al principio de progresividad del sistema tributario».

Esta última versión es la que defiende MARTÍN FERNÁNDEZ, al decir que se trata de un límite al principio de propiedad, vinculado a la protección constitucional de la propiedad, que exige no agotar la riqueza²¹. Se trataría de una prohibición de esquilmar la riqueza gravada. Como dice el citado Fundamento 9 de su sentencia 150/1990, de 4 de octubre, la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible (...) de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio». Y el sistema fiscal tendría dicho efecto «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades». Si así ocurriese, se estaría desconociendo por la vía fiscal indirecta, la salvaguarda prevista en el artículo 33.1 de la Constitución «que garantiza el derecho a la propiedad privada», como sería, asimismo, y con mayor razón, el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara «un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta».

En el caso de la imposición del patrimonio que grava la renta potencial de los bienes, y en la línea de lo señalado por el Tribunal Constitucional en el fundamento 2 de la sentencia 26/2017, de 16 de febrero, para el impuesto sobre incremento del valor de los terrenos, la no confiscatoriedad recae sobre cada uno de

20 El Tribunal Constitucional también ha relacionado la no confiscatoriedad con la capacidad económica en su vertiente de fundamento de la contribución, al decir se trata de un requisito constitucional muy ligado al de capacidad económica –hasta tal punto que la STC 182/2021 afirma en su FJ 2 que «el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica per se una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición»– pero que implica un plus adicional, que lleva a la prohibición de gravar toda la riqueza disponible.

21 MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Una visión crítica del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, IEE, Madrid, nº 1, 2023, pag. 72

los tributos²². Y de acuerdo con el principio de capacidad económica, «...todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)».

Para defender que este efecto de agotamiento de la riqueza se produce en el presente caso, el recurso de inconstitucionalidad de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022 señala que «...incluso para un experto inversor, es prácticamente imposible obtener rendimientos siquiera cercanos a los tipos de gravamen consignados en los tipos de la escala...». La consecuencia es que el patrimonio imponible se verá reducido anualmente para poder satisfacer el gravamen. Habría que disponer de parte de los depósitos o valores gravados para pagar el impuesto, produciéndose un efecto confiscatorio, no amparado por la Norma Fundamental²³.

Para conjurar este problema, los apartados doce y trece a quince del artículo 3 de la Ley 38/2022, clonando en el artículo 31 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, prevén un límite de las sumas de la cuota en el 60 % de la base imponible del IRPF. En concreto, se dispone que la cuota íntegra del impuesto de solidaridad, juntamente con las cuotas del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero²⁴. En el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota del impuesto a la solidaridad hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 %.

Pero esta medida, conocida como escudo fiscal, no es suficiente para conjurar una eventual confiscatoriedad. Como dice el recurso de la Comunidad de Madrid, «...se limita a reducir el riesgo de confiscatoriedad por acumulación de impuestos. Sin embargo, no sirve para eludir el agotamiento por sí mismo de la capacidad económica gravada que se está denunciando». Y ello en tanto este límite reproduce algunas de las deficiencias tradicionalmente denunciadas en

22 SOLER ROCH, M.T., señal que «...sobre esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha interpretado este límite en su conexión con el sistema tributario, lo cual no es obstáculo para valorar un tributo en concreto en relación con el efecto confiscatorio, en supuestos tales como el gravamen sobre una riqueza inexistente o ficticia, o el agotamiento de la renta o riqueza gravada por efecto de la aplicación del impuesto». En «Buscar la riqueza (al hilo de una reflexión sobre un reciente debate)», Blog RPDFT, diciembre, 9, 2020, https://rpdft.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/#_ftn11

23 Añadiendo que «así, en el caso de los depósitos, los hogares españoles tenían en noviembre casi un billón de euros almacenados en depósitos bancarios, rindiendo de media un 0,1%, según datos del Banco de España, mientras que el rendimiento medio de los depósitos contratados tras el reciente incremento de los tipos de interés es del 0,7% 2) En cuanto a los fondos de inversión garantizados, según datos ofrecidos por FINECT, el rendimiento durante 2022 del mejor fondo, CaixaBank Garantizado Rendimiento Bolsa I FI, se mantuvo en negativo, al -0.49% anual en 2022 y al -0.2% a 3 años, mientras que el mejor fondo a tres años, Eurovalor Garantizado Acciones V FI, experimentó una rentabilidad del 0.64% a 3 años y del -0.74% anual en 2022...».

24 MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Una visión crítica del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, op. cit., pag.72.

relación con la figura análoga prevista para el Impuesto sobre el Patrimonio. Así, no se tiene en cuenta para el límite la parte del impuesto que corresponde a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no son susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF. Por tanto, y según el recurso madrileño, «la atenuación de la confiscatoriedad se ve limitada por un doble impuesto mínimo: por un lado, la cuota mínima correspondiente a los elementos patrimoniales improductivos que integran el patrimonio neto del sujeto pasivo, no susceptible de reducción. De otro, el hecho de que la reducción de la cuota íntegra del IP no pueda superar el 80% de la misma supondrá un impuesto mínimo del 20% de dicha cuota íntegra». La conclusión es que se pueden estar produciendo imposiciones por encima del 60 % en patrimonios no productivos²⁵.

Ante ese panorama es importante tener en cuenta la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, relativa al impuesto sobre plusvalías. En esta sentencia se afirma que un tributo del 58,98% de la plusvalía es inconstitucional por renunciar a gravar según la capacidad económica real, estableciendo bases objetivas sin una justificación objetiva y razonable (FJ 5.º B). Y se dice que se produce una vulneración del principio de capacidad económica en su vertiente, no de *fundamento*, sino de *medida de la imposición*. De esta manera, y al margen del juego poco efectivo del principio de no confiscatoriedad, respecto al cual y a diferencia de otros países, el Tribunal Constitucional nunca ha fijado con claridad un porcentaje de gravamen que se pudiera considerar confiscatorio, el Tribunal permite una dimensión diferente al principio de capacidad económica. Y aunque la doctrina de la sentencia 182/2021 sobre la inconstitucionalidad de un tipo de gravamen del 58,98% no sea reconducible plenamente al impuesto a la solidaridad (tal sentencia se refería a un impuesto, el municipal de plusvalías, que grava una ganancia ficticia) de la resolución del Tribunal se desprende que cabe cuestionar tipos cercanos al 60 % en todas y cada una de las figuras impositivas del sistema fiscal.

Por tanto, si por el efecto de gravamen de los bienes no productivos y el límite del 80 % en la reducción de la cuota del impuesto de solidaridad se produjese una tributación que superase ese porcentaje, podría entenderse violado el principio de capacidad económica en cuanto medida y límite de la imposición. Circunstancia que se agrava en relación con sujetos que tributan por obligación real de contribuir, a los que el mentado límite de la suma de las cuotas no resulta aplicable. Aunque, respecto a estos no residentes, las posibles objeciones desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, en cuanto vulneración de las libertades fundamentales o del principio de no discriminación contemplado en los Convenios de Doble Imposición, quedan fuera del ámbito del control de constitucionalidad. Aunque el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en su sentencia de 1 de febrero de 2023, resuelve a favor de la aplicación de este límite por un residente belga, invocando la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (As. C-122/12) sobre aplicación de ventajas fiscales de las Comunidades Autónomas en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones a residentes en otros países de la Unión Europea.

25 GOROSPE OVIEDO, J.I., «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, op. cit., pag. 82.

No obstante, sí convendría recordar, como lo ha hecho el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Tercero del auto de 1 de julio de 2019 (nº rec. 981/2018), la posibilidad de fundamentar la interdicción de la no confiscatoriedad en los límites del derecho de propiedad, consagrado como derecho humano en el artículo 1 del Protocolo Nº 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos. Según este precepto, «toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional». Añadiéndose que «las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o *para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas*», en lo que se conoce como *excepción tributaria*.

De la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se deduce la necesidad de interpretar la excepción tributaria del derecho de propiedad atendiendo a las exigencias de proporcionalidad y de la prohibición de la carga fiscal excesiva. Esto es; no basta con atender al tipo de gravamen aplicable y ni siquiera a si se obliga a disponer de parte de la riqueza gravada para hacer frente al pago del tributo. Es necesario, para verificar si concurre la *excess burden of taxation*, un juicio singular de proporcionalidad que exige valorar las circunstancias que en cada caso concurren. Como señala DURAN-SINDREU BUXADÉ, esa valoración no requiere que «para que el gravamen se considere excesivo, este haya de agotar la totalidad de la riqueza» pero sí que suponga una privación sustancial de la riqueza del sujeto²⁶.

Ello requiere lo que el Tribunal ha denominado una interpretación integradora que armonice, de una parte, la protección del derecho de propiedad reconocido en el apartado primero, y, de otra parte, los intereses generales establecidos en el apartado segundo, entre los que se encuentra la excepción tributaria. Y que se traduce en la evaluación de varias cuestiones, singularmente si el Estado demandado llevó a cabo una injerencia en el derecho de propiedad del recurrente, si tal injerencia estaba prevista legalmente, si perseguía un fin legítimo y si se llevó a cabo una justa ponderación entre los intereses públicos concurrentes y el interés privado de la parte actora y, en particular, si existió una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido (sentencias del Tribunal Europeo de 3 de julio de 2003, asunto *Buffalo Srl, en liquidación c. Italia*; de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría*, o de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*). De manera que la norma fiscal respetará el necesario equilibrio entre los intereses públicos y privados concurrentes siempre que la intromisión en el «interés patrimonial» del contribuyente no resulte desproporcionada por adolecer de ausencia de una ponderación legislativa de los intereses concurrentes. No se respetará la proporcionalidad cuando la ley tributaria imponga una carga irrazonable que socave, de forma sustancial, la situación financiera del contribuyente (sentencias Imbert de Trémiolles contra Francia, 4 de enero de 2008; Spampinato contra Italia de 29 de

26 DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «Impuestos y derechos a la propiedad. La carga fiscal excesiva es inconstitucional», *Taxlandia, Blog Tributario*, <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/impuestos-y-derecho-a-la-propiedad-la-carga-fiscal-excesiva-es-inconstitucional>

marzo de 2007; y *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionss-tiftelse contra Suecia*, de 14 de diciembre de 1988).

Trasladando esta doctrina a los términos en que se plantea el debate en relación con la posible confiscatoriedad del impuesto de solidaridad, en términos similares a como la cuestión se suscita respecto al Impuesto sobre el Patrimonio, los tipos de gravamen no serían, por sí mismos y considerados en abstracto, argumento suficiente para definir o caracterizar una medida fiscal como una *carga fiscal excesiva*, como ha señalado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras, en la sentencia de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría* y de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz . c. Hungría*. No corresponde al Tribunal ejercer un control sobre el ámbito de decisión de la política fiscal de los Estado sino que debe pronunciarse sólo cuando quede acreditada la falta de proporcionalidad de la injerencia impositiva en función de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado. Ello dependerá, fundamentalmente, de los efectos que en cada supuesto específico produzca la aplicación de la norma sobre la carga fiscal del contribuyente.

Así, en la varias veces citada sentencia de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M c. Hungría*, el Tribunal de Estrasburgo entendió que constituía una carga fiscal excesiva que una parte de la indemnización por despido de un trabajador resultase gravada a un tipo impositivo del 52 por 100, lo que supuso privar al obligado tributario de una parte sustancial de su renta. Pero en otros casos, en que se enjuiciaban tipos de gravamen del 20 % aplicados también en relación con indemnizaciones percibidas (decisiones de inadmisión de 16 de enero de 2018, dictadas por la Sección I del Tribunal en los asuntos *Cacciato c. Italia* –recurso núm. 60633/16- y *Guiso y Consiglio c. Italia* -recurso núm. 50821/06–) se entendió que el impuesto, en esos casos concretos, no había anulado ni agotado el importe de la indemnización percibida.

Y esta doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos adquiere una gran trascendencia ya que el propio Tribunal Constitucional ha admitido la posibilidad de modular o cambiar su doctrina para adaptarla a la de los órganos de garantía encargados de la interpretación de los tratados y acuerdos internacionales, como es el caso del Convenio Europeo de Derechos Humanos²⁷.

Con el precedente de esta doctrina, el Fundamento de Derecho Tercero del Auto del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2019, plantea dudas en relación con la posible contradicción con la interdicción de una carga tributaria excesiva derivada de la interpretación del Tribunal de Estrasburgo del artículo 1 del Protocolo N° 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos, de varios artículos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, relativos al impuesto municipal de plusvalías, posteriormente declarados inconstitucionales y nulos por la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre. Y ello en tanto «en aplicación de los mismos, puede llegar a exigirse a un contribuyente una cuota en concepto de IIVTNU de importe superior a la riqueza que está en la base de la imposición, con el efecto confiscatorio que ello conlleva, y descono-

27 COBREROS MENDAZONA, E., «El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves; una imperiosa exigencia convencional y constitucional», *Revista Vasca de Administración Pública*, 118, septiembre-diciembre, 2020, pág. 22.

ciendo por la vía fiscal indirecta el derecho de propiedad que, específicamente encuentra en nuestra Carta Magna consagración expresa en el ámbito tributario a través de la prohibición constitucional de confiscatoriedad...».

Así pues, para que se pudiera esgrimir una vulneración de la confiscatoriedad de la prohibición de una carga fiscal excesiva, desde la perspectiva del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, habría que atender, no sólo a que pudieran concurrir unos tipos de gravamen en torno al 60 %, sino a que fuese necesario desprenderse de parte de la riqueza gravada y que ello supusiera una privación sustancial de la propiedad del sujeto. Lo que no parece que ocurra en relación con el impuesto de solidaridad, teniendo en cuenta su ámbito de aplicación, con un mínimo exento de 3.000.000 de euros y una incidencia en, aproximadamente, un 1 % de la población. Sí habría más dudas desde el punto de vista de los demás elementos del test que lleva a cabo el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como la legalidad de la medida, teniendo en cuenta el criticable procedimiento de aprobación legislativa del nuevo impuesto y su justificación por un fin legítimo. Y ello, si atendemos a la confesa intención de concebir el impuesto como un instrumento de armonización de la imposición sobre el patrimonio de las Comunidades Autónomas.

3. Causas de inconstitucionalidad basadas en aspectos formales. Posible inconstitucionalidad por el procedimiento legislativo utilizado

El impuesto de solidaridad figuraba en una enmienda (la número 9^a), presentada en su momento por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-Em Comú Podem-Galicia en Común. Y formulada durante la tramitación parlamentaria de dos prestaciones patrimoniales públicas no tributarias (gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito) cuya iniciativa legislativa se sitúa en una proposición de ley de estos mismos grupos parlamentarios. Impulsar la tramitación parlamentaria de dos impuestos (por mucho que se llamen gravámenes, su naturaleza es la que es) a través de una proposición supone omitir los trámites que la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de Gobierno, establece para el procedimiento de elaboración de normas con rango de ley, como el de consulta pública (artículo 26,2 de la Ley), Memoria de Impacto Normativo (artículo 25,3), informe de la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios (artículo 26,4), y los informes que pueda decidir el Consejo de Ministros (artículo 26,4) y el Dictamen del Consejo de Estado (artículo 26,7). Y cuando se hace, no por el Gobierno, como sería el caso de los proyectos de ley, sino por los grupos parlamentarios que sustentan al Gobierno, la situación es muy extraña y anómala. Tanto que se ha llegado a hablar de un auténtico fraude de ley²⁸.

28 Así se refleja en el *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Documento de trabajo para el debate con los agentes económicos, políticos y sociales*, coordinado por MARTÍN QUERALT, J., y publicado en colección informes por el Instituto de Estudios Económicos en septiembre de 2022.

Sin entrar a valorar esta calificación, lo cierto es que el procedimiento legislativo en el que se inserta la enmienda tiene un *pecado original* y es la creación de unos gravámenes de naturaleza impositiva por proposición de ley. Y, además, el hecho de que se haya creado el impuesto por enmienda de dos grupos parlamentarios que sustentan al gobierno abunda en las críticas. Y ello en tanto se suele afirmar que la proposición de ley es la vía de impulso legislativo (junto con el derecho de enmienda) que corresponde a los grupos parlamentarios, mientras el Gobierno debe acudir al cauce de los proyectos de ley²⁹.

Por ello, una primera objeción de inconstitucionalidad se refiere al *iter* legislativo empleado para aprobar el nuevo impuesto. Así, el recurso de la Comunidad de Madrid califica estos vicios de inconstitucionalidad como «de carácter formal o procedimental». Y el de la Comunidad de Andalucía va más allá y entiende que ello supone una vulneración del derecho fundamental a la participación política contenido en el artículo 23.2 de la Constitución, en su vertiente de ejercicio de un cargo representativo. Menciona el recurso de Andalucía que «...la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha ido incluyendo aquellos derechos sin cuyo ejercicio devendría imposible el ejercicio del cargo representativo e indirectamente que los ciudadanos ejerciten a través de aquel su propio derecho de participación política. En este tejido de derechos podemos destacar... muy destacadamente el derecho de presentar enmiendas en el procedimiento legislativo (STC 118/1995 de 17 de julio)».

Se insiste en esta línea, al afirmar que, una vez llega al Congreso, la enmienda y la propia creación del impuesto pasó directamente a Comisión (no a la Comisión naturalmente competente de Hacienda y Función Pública sino la de Asuntos Económicos y Transformación Digital). Por ello, en su tramitación parlamentaria, el impuesto no pudo ser objeto de toma en consideración o de debate de totalidad. Ello supuso que los diputados no pudiesen presentar enmiendas sobre el texto introducido por la referida enmienda, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento. Ello afectaría negativamente al derecho a la enmienda de los parlamentarios.

El Tribunal Constitucional ha construido, a través de su jurisprudencia, el derecho a la enmienda como un derecho que afecta a los representantes de la soberanía nacional y que tiene como objeto la posibilidad de incidir en la iniciativa legislativa³⁰. Y todo ello, haciendo hincapié en su relación con el derecho de representación política y con el pluralismo político como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico en los términos del artículo 1.1 de la Constitución, como lo ha puesto de relieve recientemente el Auto del Tribunal Constitucional 177/2022 de 19 de diciembre³¹.

Por ello, limitar injustificadamente el derecho de enmienda afecta de modo negativo al derecho a la representación política, sobre todo, al derecho de las

29 BIGLINO CAMPOS, M.P. «Enmienda en el procedimiento legislativo», *Temas Básicos de Derecho Constitucional*, Aragón Reyes, M.-Aguado Renedo, C., Vol. II, Thomson Reuters-Civitas, Madrid, 2011, págs. 177 y 178.

30 BIGLINO CAMPOS, M.P. «Enmienda en el procedimiento legislativo», op.cit, pag. 177.

31 En el FJ 6 de este Auto, tras aseverar que su escrutinio en el supuesto de autos habría de ceñirse a comprobar si la tramitación del procedimiento legislativo se ajustó a los principios que han de presidirlo conforme a su normativa reguladora señala la finalidad que se persigue con dicha

minorías. Y como ha dicho el Tribunal Constitucional en el FJ 5 de su sentencia 226/2016, de 22 de diciembre, «sin respeto a los derechos de las minorías políticas no hay modo de preservar el pluralismo propio del Estado democrático». Aunque, evidentemente, no toda infracción del ejercicio de ese derecho de enmienda supone una lesión del derecho fundamental de representación. Y ello, toda vez que únicamente poseen relevancia constitucional situaciones en que los propios órganos de las Asambleas legislativas impiden o coartan ilegítimamente su práctica o adoptan decisiones jurídicamente reprobables que contraríen la naturaleza de la representación o la igualdad de los representantes (sentencia del Tribunal Constitucional 39/2008 de 10 de marzo).

Al margen de la posible vulneración del derecho fundamental a la representación política, la cuestión esencial radica en si es constitucional crear, vía enmienda, un tributo y cuáles son los límites al recurso a la enmienda por los grupos parlamentarios. Como dijimos, el Tribunal Constitucional ha venido definiendo la enmienda como una facultad integrante del núcleo esencial del *ius in officium* de los representantes políticos y, por tanto, la caracteriza como reflejo del derecho de los ciudadanos a participar en los asuntos públicos por medio de sus representantes (artículo 23 de la Constitución). Por tanto, puede hablarse de un derecho a la enmienda, integrado en el conjunto de los derechos de los ciudadanos a incidir en la política legislativa. Pero este derecho tiene límites y tales límites fueron inicialmente fijados por la sentencia del Tribunal Constitucional 23/1990, de 15 de febrero, en cuyo FJ 5 se advertía que «tres son, como antes se ha dicho, los requisitos de procedibilidad de estas enmiendas: que sean suscritas por un Grupo Parlamentario (y no únicamente por un Diputado o varios singularmente), que se presenten dentro del plazo reglamentario (quince días: art. 105.1) y, desde luego, que versen sobre la materia a que se refiere el Proyecto de Ley que tratan de modificar».

Este último elemento es la base de la denominada *doctrina de la homegeneidad*. Esta tesis del Tribunal Constitucional se resume en el Auto 118/1999, de 10 de mayo, que en su Fundamento 4 dice «en lo que respecta a las enmiendas a los Proyectos o Propositiones de Ley, este TC, en relación con las enmiendas de totalidad de texto alternativo a un Proyecto de Ley, ha tenido ocasión de señalar como necesaria condición de procedibilidad de las mismas, además de satisfacer los requisitos formales reglamentariamente previstos...que versen sobre la materia a que se refiere el proyecto de ley que va a ser enmendado». Y ello por una razón puramente lógica, que no es otra que la necesidad de una correlación material entre la enmienda y el texto enmendado. Esta exigencia deriva «...del carácter subsidiario que, por su propia naturaleza, toda enmienda tiene respecto al texto enmendado. Además, la propia lógica de la tramitación legislativa también aboca a dicha conclusión, ya que, una vez que una iniciativa legislativa es aceptada por la Cámara o Asamblea Legislativa como objeto de deliberación,

comprobación: «y ello en garantía no solo del derecho de la mayoría parlamentaria a adoptar las decisiones que legítimamente le corresponden, sino también del derecho de las minorías a participar en los procesos de formación de la ley, expresión, como se ha dicho, de la voluntad popular que ha de integrar, a través precisamente del procedimiento legislativo, la expresión del pluralismo político, elevado por el art. 1.1 CE (RCL 1978, 2836) a la categoría de «valor superior» de nuestro ordenamiento jurídico».

no cabe alterar su objeto mediante las enmiendas al articulado...» –FJ de la sentencia del Tribunal Constitucional 119/4011 (sic)–,

Esta teoría acerca de la necesaria concurrencia de una mínima conexión de homogeneidad con el texto enmendado, se desarrolla en el Fundamento Jurídico 4º de la sentencia del Tribunal Constitucional 209/2012, de 14 de noviembre, en el que se insiste en que sólo si hay esa coherencia u homogeneidad se evitaría alterar de forma sustancial el proceso de formación de la voluntad en el seno de las Cámaras –cuestión reiterada en las sentencias del Tribunal Constitucional 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 8; y 176/2002, de 8 de noviembre, FJ 2 d)–.

Y a la hora de valorar la concurrencia o no de esa relación de homogeneidad habría que atender a dos circunstancias: el contenido normativo del proyecto o proposición de ley que se pretende enmendar y la intensidad de la modificación que la enmienda persigue.

En cuanto a la primera cuestión, el Tribunal Constitucional ha venido defendiendo que la exigencia de homogeneidad habrá de flexibilizarse si el proyecto de ley lo es de una norma que quepa calificar como de *contenido heterogéneo* –como es el caso de los proyectos de ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social–. Así en el fundamento 8 de la sentencia 136/2011 de 13 de septiembre se dice que «la conexión de homogeneidad ha de entenderse de modo flexible que atienda también a su funcionalidad...». Ahora bien, la heterogeneidad de materias de una norma incide en la iniciativa legislativa, pero no las convierte en leyes de contenido indeterminado, «ya que éste queda delimitado en el concreto texto presentado para su tramitación parlamentaria» (FJ 8 de la sentencia 136/2011 de 13 de septiembre). Por tanto, la pluralidad de materias de una iniciativa legislativa puede servir para matizar el alcance de la *doctrina de la homogeneidad*, pero en modo alguno la desactiva o excepciona.

En cuanto a la intensidad de la enmienda, se trata de otro aspecto muy relevante, debiendo tenerse en cuenta el alcance de la modificación que se propone. Y, sobre todo, si ese alcance supone la creación *ex novo* de un tributo, como en el caso de la enmienda que aquí nos ocupa.

El Tribunal Constitucional, en el Fundamento 5º de la sentencia 59/2015, de 18 de marzo, no ve inconveniente en que una enmienda tenga como objeto disciplinar *ex novo* una figura tributaria. Pero se reitera, eso sí, que la enmienda presentada ha de tener una conexión de homogeneidad con el procedimiento legislativo respecto al cual la enmienda se plantea. En el FJ 5º de la citada sentencia 59/2015, se recuerda este imperativo de homogeneidad, afirmando que «debe respetarse una conexión mínima de homogeneidad con el texto enmendado, so pena de afectar, de modo contrario a la Constitución, tanto al derecho del autor de la iniciativa (art. 87 CE), como al carácter instrumental del procedimiento legislativo (art. 66.2 CE) y, en consecuencia, a la función y fines asignados al ejercicio de la potestad legislativa por las Cámaras». Y ello, en tanto si la enmienda no es coherente con el texto enmendado, existe un vicio en el desarrollo del procedimiento legislativo que podría alcanzar relevancia constitucional, si alterase de forma sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras. Dicho proceso de formación de la voluntad no se refiere sólo al resultado de la votación, determinado por la configuración de las distin-

tas mayorías parlamentarias, sino a la exigencia de contraste de opiniones, que, más allá de la *autoimposición*, justifica la reserva de ley en materia tributaria. No se olvide que la reserva de ley debe sustentarse también en razones de seguridad jurídica, que derivarían de la existencia de un procedimiento legislativo que garantiza la publicidad, el debate y la contraposición de pareceres y a través del cual se adopta una disposición general y abstracta, expresión de una racionalidad objetiva, que la ley debe encarnar.

Y aunque los órganos de gobierno de las Cámaras deben contar con un amplio margen de apreciación para determinar la existencia de conexión material entre la enmienda y el proyecto o proposición de ley objeto de tal enmienda, el FJ 7º de la sentencia del Tribunal Constitucional entiende que cuando sea evidente y manifiesto que no existe tal conexión deberá rechazarse la enmienda, «puesto que, en tal caso, se pervertiría la auténtica naturaleza del derecho de enmienda, ya que habría pasado a convertirse en una nueva iniciativa legislativa».

En el supuesto de creación del impuesto de solidaridad por una enmienda, parece evidente que no hay conexión de homogeneidad entre una proposición de ley para crear dos gravámenes temporales a sectores energéticos y financieros con un impuesto que grava exclusivamente a personas físicas, como es el caso del nuevo impuesto de grandes fortunas. Entre otras cosas porque, como dicen MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., la enmienda se introduce en una proposición de ley cuyo objeto es crear unos gravámenes temporales, calificados como prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y no como tributos, condición que sí tiene el impuesto de solidaridad. Ambas expresiones no son sinónimas, lo que lleva a estos autores a concluir que «no existe relación de homogeneidad entre la enmienda y la iniciativa legislativa que se pretende modificar»³².

Se trataría de una nueva iniciativa legislativa, que se habría tramitado sin aplicar el procedimiento ordinario para la misma. Además, en el caso presente, esta conexión entre el contenido de la enmienda y el texto enmendado no debe interpretarse flexiblemente, porque la proposición enmendada no es de contenido heterogéneo, sino que se limita a crear dos gravámenes, por lo que ha de exigirse con el rigor necesario la citada conexión de homogeneidad. Sin que la invocación a la solidaridad, a la que nos referimos, pueda, por sí misma, entablar esa conexión con la tramitación de los gravámenes sobre energéticas y bancos. Es decir, tal conexión no deriva del hecho de que se trate de medidas inspiradas en la solidaridad.

En la medida en que no concurre esa conexión, se altera de forma sustancial el proceso de formación de la voluntad en el seno de las Cámaras, porque se priva al Parlamento de la posibilidad de llevar a cabo un debate pleno, que es lo que habría si se hubiese presentado un proyecto de ley específico. Con lo cual, se afecta negativamente a uno de los fundamentos de la reserva de ley tributaria que es la seguridad jurídica. Porque la seguridad jurídica, en su expresión de legalidad y juridicidad a que hace referencia el artículo 9,3 de la Constitución, exige un procedimiento legislativo que garantice la publicidad, el debate y el

32 Recuerdan MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas*, op. cit., pag. 25.

contraste de opiniones. De lo expuesto podemos extraer que, si tomamos como referente lo dicho en el FJ 5º de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2015, nos encontramos ante un vicio con relevancia constitucional.

3.1. La racionalidad de la medida legislativa. Duplicar un impuesto ya existente y hacerlo con finalidad armonizadora

Además de por las anomalías procedimentales que supone la elaboración de leyes en materia tributaria a través de la presentación de una enmienda durante la tramitación de una proposición de ley, la creación del impuesto de solidaridad puede ser cuestionada también por la finalidad última que se pretende con esta nueva figura impositiva. Así, según el Preámbulo de la Ley 38/2022, en su apartado V, dos son las finalidades principales de este nuevo impuesto. La primera de ellas es recaudatoria, «a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas». La segunda finalidad es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas.

Por ello, lo primero que hay que valorar es si estamos ante un uso racional de la potestad legislativa tributaria.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en algunas oportunidades sobre el concepto constitucional de ley, aunque sin abrazar claramente una configuración sustantiva de la misma. Así, el fundamento de la ley no estaría solo en las garantías del procedimiento para su adopción, sino que respondería a la idea de mandato general y abstracto con capacidad de innovar de forma primaria un sector de la realidad³³ y de crear o modificar situaciones jurídicas. En función de ello, el Tribunal, en sus primeras sentencias, propugnó un control de racionalidad con relación a normas con rango de ley que cuestionaban la igualdad³⁴. Sin embargo, y como recuerda Tomás Ramón FERNÁNDEZ, la doctrina de la ley material fue mayoritariamente abandonada, de modo que prevaleció una concepción que la concibe a partir de sus características formales. De modo que siempre es ley lo que aprueba el Parlamento a través de un procedimiento legislativo³⁵.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional no ha enjuiciado con toda la intensidad que sería deseable el ejercicio de la potestad legislativa, en comparación, por ejemplo, a lo que ha hecho el *Bundesverfassungsgericht* alemán y sus frecuentes valoraciones de la relevancia de la *racionalidad del impulso legisla-*

33 MUÑOZ MACHADO, S., *El ordenamiento jurídico de la Comunidad europea y la Constitución española*, Civitas, Madrid, 1980,, pag. 123.

34 Por ejemplo, en sentencias como la 22/1981, de 2 de julio con voto particular del Magistrado Rubio Llorente, y 48/1981, de 10 de noviembre. Véase ALONSO GARCÍA, E., «El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española», *Revista de Administración Pública*, 1983, núms 100-102, especialmente págs. 31 y ss.

35 De opinión contraria, RUBIO LLORENTE, F., «Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (sobre el problema del concepto de ley en la Constitución)», *Revista de Administración Pública*, nº 100-102, t. I, 1983, págs. 417 y ss.

tivo³⁶. Y ello es especialmente importante cuando se está asistiendo a una crisis de la ley como instrumento normativo en un Estado de Derecho. Esa crisis se debe, entre otros factores, como ha señalado el citado FERNÁNDEZ, a un uso «incontinente, desordenado, oportunista, propagandístico o simplemente banal del poder legislativo» con la inevitable «desvalorización y... descrédito de la Ley». Una legislación trufada de normas carentes de una función innovadora o de ordenación de la realidad, y utilizada como vehículo de propaganda o con fines electoralistas³⁷.

Y aunque el citado autor reconoce que estamos asistiendo a un uso de la potestad legislativa para lograr productos normativos que carecen finalidad innovadora y no responden a una necesidad social, la prevalente doctrina del concepto formal de ley traslada el control de la racionalidad y objetividad de los productos normativos a la motivación de los mismos. Es a través de la motivación como se podrá controlar si la norma es coherente con los fines proclamados.

Las anteriores afirmaciones deben referirse a la enmienda a la proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito, que disciplina el impuesto de solidaridad. Se trata de una iniciativa legislativa para crear un impuesto nuevo, que es un fin legítimo. Pero para confirmar esa legitimidad, el poder legislativo tributario debe obrar a través de una pauta muy clara, detectando una manifestación de riqueza y sometiénola a tributación. Y esa no es la finalidad del nuevo impuesto, puesto que el signo de riqueza que constituye su presupuesto ya está gravado en el Impuesto sobre el Patrimonio. Que la enmienda que introduce el impuesto a la solidaridad no supone utilizar la potestad legislativa tributaria con la finalidad de gravar una capacidad económica y de innovar la realidad se ve en el hecho de que el texto regulador del nuevo impuesto ni siquiera establece una disciplina de las exenciones y de los sujetos pasivos, pues se dice que estarán exentos los bienes y derechos que lo están en el Impuesto sobre el Patrimonio (Artículo Cuatro) y serán sujetos los que lo sean del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio (Artículo Cinco).

Por eso, es fundamental atender a los fines que se asignan al nuevo impuesto y a los que vamos a referirnos a continuación.

3.2. La finalidad recaudatoria en relación con una riqueza que ya está gravada en nuestro ordenamiento

El varias veces citado preámbulo de la Ley 38/2022 señala que se crea un impuesto con fines recaudatorios y con finalidad armonizadora. El primero de estos objetivos es inherente a los tributos con fines no extrafiscales. Todo

36 ATIENZA, M., *Contribución a una teoría de la legislación*, Civitas, Madrid, 1997, pags. 46 y ss. Sobre la racionalidad de la decisión normativa, FERNÁNDEZ, T.R., *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*, t. VI, La Ley, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2015, pag. 55

37 FERNÁNDEZ, T.R., «De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad. Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 0, 2008, pag. 7.

impuesto con finalidad fiscal pretende recaudar, singularizando una riqueza que el legislador considera gravable y configurándola como hecho imponible.

Pero, en este caso, esa innovación del ordenamiento sometiendo a tributación una manifestación de riqueza, que es la esencia de la creación de un nuevo impuesto, no está presente, ya que el hecho imponible del impuesto de solidaridad disciplinado en el artículo 3 de la Ley 38/2022 reproduce literalmente el del Impuesto sobre el Patrimonio de la Ley 19/1991, con la única salvedad de que sólo se gravan patrimonios netos superiores a 3.000.000 de euros.

Teniendo en cuenta que el Impuesto al Patrimonio es también un impuesto estatal como el impuesto de solidaridad, no son razones puramente recaudatorias las que llevan a crear el nuevo impuesto. Es decir, no se crea un nuevo impuesto para gravar una nueva fuente de riqueza que se ha detectado porque el objeto de tributación del impuesto novedoso ya estaba gravado en nuestro ordenamiento jurídico. Si se pretendía incrementar la tributación de los patrimonios superiores a 3.000.000 de euros, se podía haber operado en el vigente Impuesto sobre el Patrimonio, elevando los tramos superiores de la tarifa estatal del Impuesto al Patrimonio, que es un impuesto estatal cedido. Como señaló el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea, en el epígrafe 49 de la sentencia *Henrichs vs Comisión* de 24 de junio de 1993 (As. T-92/91) y en relación con la exacción de solidaridad para la unidad alemana (calificado como un *impuesto adicional*) «*el mismo resultado recaudatorio podría haberse logrado incrementando los tipos de gravamen*».

También se podía haber optado por un recargo en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, teniendo en cuenta que la disciplina del nuevo impuesto contenida en la enmienda invoca la solidaridad. Los recargos son una vía ordinaria para implementar medidas fiscales excepcionales de solidaridad, como se hizo en Alemania en 1991³⁸, y como sugirió en su momento FEDEA, al proponer el llamado *coronatributo*, que era un recargo temporal sobre el IRPF destinado a la obtención de financiación adicional para afrontar la crisis de la pandemia. Pero no se utilizó la vía del recargo, sobre todo por lo que supondría aplicar este recargo en Comunidades Autónomas que bonifiquen al 100 % el Impuesto sobre el Patrimonio.

Obviamente, subir los tipos o establecer un recargo hubieran sido las vías más normales, las más adecuadas, a los fines recaudatorios. Se ha optado por un impuesto respecto al cual, el artículo 3 Quince de la Ley 38/2022 señala que *de la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha*. Lo que supone que se está configurando el ya existente impuesto sobre el patrimonio como un tributo a cuenta del nuevo impuesto de solidaridad.

38 Recuerdan MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., que el recargo a la solidaridad se instaura en Alemania desde el 1 de junio de 1991 hasta el 30 de junio de 1992, sobre las cuotas del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, cuyo tipo aplicable se fijó en el 7,5 %. Se restituyó en 1995, reduciéndose su importe a partir de 1998 al 5,5 %; *Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas*, op. cit., págs. 16 y 17.

Eso va a suponer que, en ciertos casos, no habrá recaudación. Así ocurrirá en aquellas Comunidades cuyos tipos de gravamen en Patrimonio sean los mismos que se prevén respecto al nuevo impuesto. La implantación de un impuesto que no va a generar recaudación porque de su cuota se deduce lo que ya se está pagando por otro impuesto también del Estado y que grava lo mismo, no parece un ejercicio razonable del poder legislativo tributario. Y no es una expresión de potestad legislativa coherente con la finalidad recaudatoria que se predica del impuesto de solidaridad.

Si el impuesto propugna su finalidad recaudatoria, pero en muchos casos puede no haber recaudación, ello pone de manifiesto una inadecuación de fines a medios, lo que faculta a cuestionar la razonabilidad de la medida legal. La creación del impuesto no es razonable porque no supera un análisis de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de una medida legislativa, que es la expresión de las condiciones de racionalidad de la misma. Y pone de manifiesto la irracionalidad de una decisión legal consistente en duplicar un impuesto ya existente si, de verdad, la finalidad fuese recaudatoria.

Por tanto, el fin del nuevo impuesto no es recaudatorio, al menos de modo prioritario. Así se pronuncia el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Junta de Andalucía, cuando dice que «su finalidad principal es armonizadora y de modificación del alcance y condiciones de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio. La finalidad recaudatoria proclamada resulta marginal. En primer lugar, porque muchas Comunidades Autónomas mantenían el Impuesto sobre el Patrimonio en sus términos originales, incluso en algún caso con incremento de tipos impositivos (de ellas nada se recaudaría por el Estado). En segundo lugar, porque es presumible que varias de las que sí establecieron bonificaciones las supriman considerando que ya el ITSGF hace imposible la finalidad extrafiscal perseguida por su establecimiento y para evitar que finalmente el Estado haga suyo el rendimiento del impuesto».

Como veremos, no debería existir, en principio, problema para crear un impuesto con finalidad extrafiscal. Lo que ya es más dudoso es que, a través de la regulación del nuevo impuesto y otras circunstancias que rodearon su implantación (como el carácter cuasi-sorpresivo del mismo) se deduzca que la finalidad recaudatoria es secundaria. Y es lo que ocurre, porque el motivo del nuevo impuesto de solidaridad es, como se ha dicho, armonizar, «con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas». A esa segunda finalidad vamos a referirnos a continuación.

3.3. ¿Es constitucional crear un impuesto estatal con finalidad armonizadora?

Se trata de una de las cuestiones claves para la aceptación del nuevo impuesto. Y se resume en la incógnita sobre si cabe utilizar un impuesto estatal para armonizar competencias tributarias ejercidas por las Comunidades Autónomas.

Antes de intentar responder a esta cuestión, podemos recordar que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la función jurídica y política de la ley y sobre el ejercicio del poder legislativo del Parlamento disponiendo que la función legislativa no puede suponer, *de facto*, el ejercicio de un poder constituyente para el que no están habilitadas las Cortes Generales, salvo que ejerciten las competencias y procedimientos del Título X de la Constitución –por todas, vid. sentencia 76/1983, de 5 de agosto, sobre la Ley Orgánica Armonización del Proceso Autonómico (LOAPA)–. También, señalando que las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, pero no de toda la potestad legislativa en el Estado, pues las Comunidades Autónomas disponen de un poder legislativo propio derivado de su autonomía política (art. 152.1 y 153 a) de la Constitución). Y que no hay superioridad jerárquica de las normas emanadas por el poder legislativo del Estado respecto a las adoptadas por las Comunidades Autónomas.

Dicho esto, recordemos que armonizar es acercar las diferencias cuando hay desigualdades incompatibles con un fin superior que justifica la acción pública (en Europa, por ejemplo, se armoniza para asegurar el funcionamiento del mercado interior único). En el presente caso, nos estamos refiriendo a las desigualdades territoriales en un Estado como el autonómico en relación con un tributo cedido como el Impuesto sobre el Patrimonio.

En primer lugar, hay que recordar que las desigualdades son consustanciales al ejercicio de la autonomía financiera. Como ha dicho el Tribunal Constitucional frente a la autonomía, no cabe *una rigurosa y monolítica uniformidad de ordenamiento* (sentencia 37/1981, FJ 2º). Pero aun cuando las desigualdades sean inherentes al Estado autonómico y se materialicen en diferencias en tributos cedidos, que son fruto de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal, el artículo 19,2 de la LOFCA establece la exigencia de «presión fiscal efectiva global equivalente en todo el territorio nacional». Así, este precepto incorpora un límite a las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias normativas sobre los tributos cedidos. Ello legitimaría, en principio, una acción armonizadora del Estado. Pero cualquier armonización por parte del Estado requiere un título competencial para ello. Así, a la armonización se refiere el artículo 150,3 de la Constitución, según el cual «el Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general»³⁹.

Es evidente que esta no es la armonización pretendida por el artículo 3 de la Ley 38/2022. Además, el artículo 150,3 de la Norma Fundamental no atribuye ningún título competencial para armonizar ya que no es más que una norma de cierre del sistema, aplicable sólo en aquellos supuestos en que el legislador estatal no disponga de otros cauces constitucionales. Así lo establece la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto, en su Fundamento Jurídico 2, concluyendo que el Estado no puede dictar leyes de armonización en el supuesto de que disponga de otros títulos específicos previstos en la Constitución. Que en el ámbito tributario serán los artículos 133.1 y 149.1.13 y 14 de la

39 Y se añade que corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad.

Constitución. Lo que es tanto como afirmar que no existe una reserva constitucional de ley de armonización. Lo que no quiere decir que no exista una reserva de ley orgánica si la armonización afecta a las relaciones financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

En el presente caso, la armonización que se pretende persigue limitar los efectos del ejercicio de competencias normativas asumidas por algunas Comunidades Autónomas de establecer bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, probablemente inspirada por el citado el artículo 19,2 de la LOFCA. Esa finalidad prioritaria se pone de manifiesto en la previsión ya mencionada del Artículo 3, Quince de la Ley 38/2022, según la cual *de la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha*.

La cuestión que se suscita es si cabe crear un tributo por el Estado con la finalidad de *armonizar*. O, lo que es lo mismo, que, si al margen de la función armonizadora a que hace referencia el artículo 150,3 de la Constitución, la facultad de armonizar puede materializarse mediante la creación de un tributo estatal.

Sobre esta cuestión se manifestó el Tribunal Constitucional en la sentencia 26/2015, de 19 de febrero, sobre otro ejemplo reciente de utilización anómala de la potestad legislativa tributaria, como fue la creación por el Estado del impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito, con el fin de ocupar un hecho imponible e impedir que las Comunidades Autónomas lo contemplasen en sus tributos propios.

De las muchas cuestiones que se dilucidaban en esta sentencia, la que nos interesa a los efectos del impuesto de solidaridad es si caben impuestos del Estado cuya única finalidad sea armonizar, pero no recaudar y si, en tal caso, esta tipología de impuestos puede ampararse en las competencias estatales para crear tributos (arts. 133.1 y 149.1.14 de la Constitución). Es necesario, también, plantearse si, pudiendo el Estado armonizar, debe hacerlo mediante ley orgánica, teniendo en cuenta la reserva del artículo 157.3 de la Constitución.

En la citada sentencia 26/2015, el Tribunal priorizaba la libertad de configuración del legislador y recordaba que «todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos...» (tesis también expuesta en la sentencia 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c). Y admite que, entre esos efectos, se puede contemplar la armonización de los impuestos autonómicos.

Así, dice la sentencia 26/2015 en su Fundamento 4, que «ninguna duda plantea la competencia del Estado para establecer un impuesto con la citada finalidad de asegurar un tratamiento fiscal armonizado de esta materia imponible». Se invocan las competencias del artículo 149.1.14 de la Constitución, *Hacienda General*, en conexión con los artículos 133.1 y 157.3. Y se reconoce que el Estado, no sólo ostenta la competencia para regular sus propios tributos, sino específicamente «el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado» (sentencias, entre otras, 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6, y 101/2013, de 23 de abril, FJ 3). Añadiendo que «...este reparto competencial tiene consecuencias precisas cuando se trata de la creación de impuestos nuevos, que se

traduce en una preferencia del Estado en la ocupación de los hechos impositivos expresamente recogida en el artículo 6 LOFCA».

Esta sentencia, que es invocada para legitimar la armonización de la imposición autonómica sobre el patrimonio (y en sentido similar la 59/2015, de 18 de marzo) y que proclama que el poder tributario de las Comunidades Autónomas puede ser delimitado por el Estado mediante un tributo estatal con finalidad armonizadora, cuenta con un voto particular suscrito por 5 de los 12 magistrados del Tribunal⁴⁰. En ese el voto particular sí se lleva a cabo un análisis de racionalidad de la legislación tributaria del Estado. En tal sentido, la redacción del voto dice que «desde el punto de vista material, el artículo 6.2 LOFCA confiere al Estado una potestad tributaria: debe concretarse en el hecho de gravar y no en la simple reserva o inhabilitación de hechos impositivos». Es decir, para los Magistrados que han suscrito el voto particular, el Estado cuando crea un tributo no puede hacerlo con la intención única de inhabilitar ese hecho imponible para las Comunidades Autónomas, porque ello conllevaría un uso perverso de su potestad tributaria.

En cualquier caso, y aunque su doctrina no sea unánime por la existencia de esos votos particulares, entendemos que esta sentencia no puede servir como argumento para legitimar la función armonizadora del nuevo impuesto de solidaridad.

Básicamente, porque la misma no es extrapolable al caso del impuesto de solidaridad⁴¹. La creación del impuesto estatal de depósitos bancarios tenía como finalidad establecer un impuesto estatal para, de esta manera, ocupar un determinado hecho imponible, impidiendo la creación de impuestos autonómicos sobre la misma materia. A ello se refiere la sentencia cuando reconoce al Estado «preeminencia para ocupar hechos impositivos que deriva directamente del artículo 6.2 LOFCA». De esta manera el Estado, a través de un impuesto propio, armonizaba los impuestos de las demás Comunidades Autónomas. En el presente caso estamos ante un hecho imponible que ya está *ocupado* y lo está por el propio Estado, a través del Impuesto sobre el Patrimonio. El nuevo impuesto no se apodera de una materia gravable por las Comunidades Autónomas, sino del objeto de otro impuesto estatal que sólo el Estado puede crear o modificar, a salvo de las competencias autonómicas sobre impuestos cedidos. El impuesto no encaja con la evidencia de que lo que se armoniza son las competencias fiscales sobre impuestos que son de titularidad de otro ente público,

40 El voto particular fue formulado por el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos, y a él se adhirieron la Magistrada doña Adela Asúa Batarrita, el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez, la Magistrada doña Encarnación Roca Trías y el Magistrado don Fernando Valdés Dal-Ré.

41 Así lo manifiesta el Recurso de Inconstitucionalidad de la Comunidad de Madrid, cuando dice que «al mismo tiempo, existe una diferencia sustancial entre el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y el Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, que a nuestro juicio avala aún más la necesidad de observar lo dispuesto en el artículo 157.3 de la Constitución en el supuesto que nos ocupa, y que consiste en que, mientras en el caso del Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito no existían aún tributos previamente establecidos sobre el hecho imponible por él gravado, por lo que fue creado con la finalidad de impedir su aprobación por las comunidades autónomas (habida cuenta de la prohibición de doble imposición que, para los tributos autonómicos, contempla el artículo 6.2 de la LOFCA), en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ya existía otro tributo estatal preexistente...».

no del propio *armonizante*. Lo contraría llevaría al absurdo expresado por ADAME MARTÍNEZ de que el Estado se estaría *armonizando a sí mismo*⁴².

Por ello hay que concluir que la finalidad de la nueva figura fiscal no es armonizar en el sentido de crear un impuesto para que las Comunidades Autónomas no puedan incidir en el hecho imponible regulado por el Estado, como lo era la acción legislativa del Estado contemplada en la sentencia 59/2015. Lo que se quiere es armonizar en el sentido de limitar unas competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas.

Ello enlaza, a nuestro juicio, con las salvedades que la propia sentencia 26/2015 menciona cuando reconoce que el Estado puede coordinar el poder tributario de las Comunidades Autónomas, incluso mediante una figura tributaria. Tales salvedades se concretan en la condición que establece la sentencia cuando dice que la coordinación debe llevarse a cabo sin vaciar la competencia autonómica, pues los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario no permiten interpretar el poder coordinador del Estado de tal manera que se haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria –se invocan sentencias 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)–.

Y se manifiesta de una manera más clara en el voto particular a la citada sentencia 54/2015, que sí menciona la reserva de ley orgánica, prevista en el artículo 157,3, y materializada en la aprobación e la LOFCA, que, no lo olvidemos, forma parte, junto a los Estatutos de Autonomía del bloque de constitucionalidad (sentencias del Tribunal Constitucional 250/1988, de 20 de noviembre, 68/1996, de 18 de abril, 192/2000, de 13 de julio, 3/2003, de 16 de enero, y 48/2004, de 25 de marzo, entre otras). Y el poder tributario del Estado se delimita por la Constitución y por el bloque de constitucionalidad, en especial por la LOFCA.

De todo lo cual cabe concluir que, aun cuando se reconozca al Estado una facultad de configuración inicial del sistema tributario, que deriva de la competencia sobre Hacienda General del artículo 149, 1, 14 de la Constitución y que le permitiría armonizar mediante la creación de un tributo estatal, ello será así cuando se disponga a ocupar, mediante un hecho imponible estatal, una manifestación de riqueza. De esta manera condicionará el poder tributario de las Comunidades Autónomas para operar sobre tal manifestación de riqueza. Pero no cuando la ley estatal opera sobre un hecho imponible ya ocupado por el Estado, con el fin de limitar competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas.

En tal caso, las competencias coordinadoras del Estado deberán ejercerse sin provocar un efecto de vaciamiento de competencias autonómicas. Aquí las competencias afectadas son las competencias normativas de las Comunidades Autónomas que incluyen deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio (artículo 48, 1, d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por

42 ADAME MARTÍNEZ, F., La pretendida reforma del Impuesto sobre el Patrimonio vía enmienda a la Ley de Presupuestos, en *Blog Taxlandia*, <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/la-pretendida-reforma-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-via-enmienda-a-la-ley-de-presupuestos>

el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común). Y ello, en tanto esa *facultad de bonificar*, que forma parte de la capacidad de las Comunidades Autónomas a la hora de ejercer sus competencias normativas en un impuesto cedido, se vería neutralizada por la deducibilidad de la cuota del Impuesto de Patrimonio en el nuevo impuesto de solidaridad.

Ello afecta a las competencias legislativas de las Comunidades sobre su Hacienda propia, en relación con los llamados impuestos cedidos, a los que se han extendido sus competencias normativas desde el sistema de financiación del quinquenio 1997-2001⁴³. E incide en una materia reservada constitucionalmente a ley orgánica en el artículo 157,3 de la Constitución. Como dice el voto particular a la sentencia 26/2015, «las normas reguladoras de impuestos cuentan también con el límite formal de que no pueden tener como fin exclusivo la prosecución de los objetivos enumerados en el artículo 157.3 CE».

En suma, lo que ha aceptado el Tribunal Constitucional es que esa armonización se haga creando un tributo para capturar un hecho imponible, inhabilitando el poder tributario de las Comunidades Autónomas. Eso no es lo que ocurre en el caso del impuesto de solidaridad, puesto que el hecho imponible del mismo ya existe en otro impuesto estatal. El único fin del impuesto a la solidaridad es esa finalidad armonizadora invocada en su tentativa de regulación, pues no se entiende su finalidad recaudatoria cuando el Estado podía haber incrementado el Impuesto sobre el Patrimonio. Y un impuesto no puede crearse con el fin de armonizar, incidiendo en materia reservada a la ley orgánica del 157,3, materializada en la LOFCA en 1980, que es parte del bloque de constitucionalidad.

Esta es, a nuestro juicio, la cuestión clave, como así lo reconocen también los recursos de inconstitucionalidad de Madrid, Andalucía y Galicia. El ejercicio de las competencias financieras sobre los recursos de las Comunidades Autónomas, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera están sujetas a reserva de ley orgánica por el artículo 157.3 del Texto Constitucional. El artículo 1.2 de la LOFCA, va incluso más allá al decir que la financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por «la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas comunidades». Por tanto, nuestra Norma Fundamental sujeta la conformación del sistema de financiación autonómico a una especial exigencia procedimental plasmada en la citada reserva de ley orgánica, materializada en la LOFCA, parte del bloque de la constitucionalidad, como ha señalado la sentencia del Tribunal Constitucional 72/2003 de 10 de abril.

Por tanto, siempre que se regula o se modifican cuestiones ligadas a la financiación autonómica de régimen común hay aspectos de los que podemos decir

43 LAGO MONTERO, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 40 y 41; DE LA PEÑA AMOROS, M.M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, 2006, pag. 104; GARCIA MARTINEZ, A., «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», *Civitas, REDF*, nº 112, octubre-diciembre, 2001, pag. 711.

que requieren rango de ley orgánica⁴⁴. Dentro de la materia reservada a la ley orgánica, de acuerdo con la literalidad del artículo 1.2 de la LOFCA que se refiere a la «financiación de las Comunidades Autónomas», se encuentran los impuestos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas. Y el artículo 10,3 *in fine* de la LOFCA dispone que la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley de Cesión de Tributos y el artículo 19,2 se refiere a la cesión de competencias normativas «de conformidad con lo dispuesto en una Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión»⁴⁵. De modo que el poder impositivo propio de las Comunidades Autónomas también se pone de manifiesto cuando ejercen las competencias que tengan atribuidas en relación con los llamados *impuestos cedidos*, es decir, competencias normativas sobre determinados *impuestos* del Estado y en los términos en que éste lo determine en las respectivas leyes de cesión.

Por ello, los tributos estatales cedidos ocupan una posición de centralidad como recurso de las haciendas autonómicas permitiendo a las Comunidades Autónomas modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos. Por eso, y como dice el recurso de la Junta de Andalucía, «...el ejercicio de competencias sobre los tributos cedidos enlaza directamente con la autonomía financiera en íntima relación con la autonomía política de las Comunidades Autónomas...»⁴⁶.

Y el régimen de los impuestos cedidos, así como cualquier medida que tienda a restringir el ejercicio de la capacidad normativa sobre los mismos por las Comunidades Autónomas, tiene un régimen muy concreto. A ello se refiere el FJ 8 de la sentencia 35/2012 de 15 de marzo, que hace referencia al artículo 10,3 de la LOFCA, según el cual se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, «sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica». La cesión de un tributo estatal a una Comunidad Autónoma requiere previsión en la LOFCA, en el correspondiente Estatuto de Autonomía, en la ley que establezca, entre otros aspectos, las condiciones generales de la cesión de tributos y en una última ley que concreta la cesión para cada Comunidad Autónoma sobre la base del acuerdo de la Comisión Mixta. Estas fases de la cesión de tributos son esenciales.

44 Entre ellos, el incremento o reducción del ámbito de las competencias normativas de los tributos cedidos. Así ha ocurrido, por ejemplo, con la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA que reordena el marco orgánico general por el que ha de regirse el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. A través de la mencionada modificación, la LOFCA ha incorporado, en su cuerpo legal, el contenido del Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en aquellos aspectos que requieren rango de ley orgánica, entre ellos la alteración de las competencias normativas en impuestos del Estado.

45 ZORNOZA PEREZ, I., *El nuevo modelo y el bloque de constitucionalidad*, en Dirección y Progreso, nº 150, 1996, pag. 50

46 Según el citado recurso «...el ejercicio de competencias sobre los tributos cedidos enlaza directamente con la autonomía financiera en íntima relación con la autonomía política de las Comunidades Autónomas, a las que sirve para perseguir sus políticas públicas propias, bien incrementando la presión fiscal para financiar el gasto público, bien reduciéndola para intentar que sirva de estímulo a la actividad económica» (sentencia del Tribunal Constitucional 35/2012 de 15 de marzo).

Además, existen otros requisitos inherentes al régimen de los impuestos cedidos dentro de la financiación autonómica de régimen común. Así, cada Comunidad Autónoma decide si acepta o no la cesión, mediante acuerdo de la respectiva Comisión Mixta. Las Comisiones Mixtas Estado-Comunidad Autónoma son expresión de una práctica vinculada al acuerdo y a la negociación, que es fundamental en un ámbito como la financiación autonómica. Así lo ha destacado el Tribunal Constitucional en la 181/1988 de 13 de octubre, al señalar que los acuerdos de estas Comisiones representan «un principio inherente de colaboración y lealtad constitucional» aunque con la finalidad de garantizar las «disponibilidades financieras de las Comunidades Autónomas» (FJ 3º). Los acuerdos en el seno de la Comisión Mixtas son un requisito procedimental previo a la tramitación del contenido del acuerdo como proyecto de ley, de manera que el acuerdo condiciona el contenido de la ley. Como señala el Fundamento Sexto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1999 (RJ 1999/1959), «...resulta difícil separar el acuerdo de la correspondiente Comisión Mixta de lo que es el proyecto, porque ciertamente tal acuerdo se transforma inmediatamente y sin posibilidad alguna de modificación en el proyecto de ley, por ello se trata de un acto preparatorio propio de la elaboración de las leyes...».

Además, el artículo 10,2 de la LOFCA dispone que «se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y las condiciones de la misma se deban establecer en una ley específica». Estatutos de Autonomía que son leyes orgánicas del Estado, a pesar del procedimiento legislativo *semipaccionado* que existe para adoptarlos⁴⁷. Por último, habrá de aprobarse por el Estado una ley ordinaria de cesión de tributos a la Comunidad Autónoma, concretando las competencias normativas y de gestión y el porcentaje de recaudación que se le atribuye. Y ello en tanto, como ha dicho el Tribunal Constitucional en sentencia 16/2003 de 30 de enero, no basta «con la atribución del rendimiento de un tributo a una Comunidad Autónoma para dotar a éste de la naturaleza de cedido, pues para ello es exigible la concurrencia además de un doble requisito: la previsión estatutaria expresa en tal sentido y la existencia de una ley específica que establezca la cesión» (FJ 11º).

Lo que debe quedar claro es que las decisiones legislativas sobre los impuestos cedidos y el alcance de la cesión de los mismos es un procedimiento normativo complejo que presupone diversas fases, debiendo cumplimentarse todas ellas para que una decisión trascendente sobre estos impuestos cedidos pueda llevarse a cabo con pleno respeto a nuestro ordenamiento jurídico. Y armonizar la imposición patrimonial de las Comunidades Autónomas, como pretende el artículo 3 de la Ley 38/2022, afecta al régimen jurídico de un impuesto cedido, por lo que no parece que pueda hacerse como fin extrafiscal de un impuesto creado *ad hoc* por el Estado de modo unilateral. Porque ello supondría la modificación del alcance y condiciones de la cesión de un tributo, algo que ha cesurado el FJ 9 de la sentencia 35/2012, de 15 de marzo, del Tribunal Constitucional.

47 AGUADO RENEDO, C., *El Estatuto de Autonomía y su posición en el ordenamiento jurídico*, CEC, Madrid, 1996, pag. 457.

En suma, la función extrafiscal armonizadora del impuesto no puede desconocer la reserva de ley orgánica del artículo 157,3 de la Constitución en lo relativo a la financiación autonómica. Y entre las materias ligadas a la financiación autonómica de régimen común que requieren ley orgánica está el incremento o reducción del alcance de las competencias normativas de los tributos cedidos. Así ha ocurrido cuando se ha pretendido aumentar el ámbito de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos, optándose por modificar la LOFCA, como ha ocurrido con la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que reordena el marco orgánico general por el que ha de regirse el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y que incorporó el contenido del Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Lo que permitiría dudar de que se pueda alterar la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio a las Comunidades Autónomas y las condiciones de esa cesión sin modificar la LOFCA.

Además, resulta plenamente aplicable lo dispuesto por el voto particular de cinco magistrados del Tribunal Constitucional, a la sentencia 26/2015. Tal voto reconoce la reserva de ley orgánica del artículo 157,3 de la Constitución «respecto de las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado», añadiendo que la persecución de un fin extrafiscal de un tributo no puede hacerse obviando la exigencia de ley orgánica. Y diciendo que «las normas reguladoras de impuestos cuentan también con el límite formal de que no pueden tener como fin exclusivo la prosecución de los objetivos enumerados en el artículo 157.3 CE.».

En suma, aunque sea aceptable que cualquier tributo persiga un fin extrafiscal o de ordenación, ese fin no podría ser la armonización, en tanto ello suponga vulnerar la reserva de ley orgánica del artículo 157,3 de la Constitución.

Por lo demás, habría que dudar también del efecto armonizador de este nuevo impuesto cuando se permite la deducción de la cuota del Impuesto de Patrimonio (que no será la misma en todas las Comunidades Autónomas) y por tanto se atribuye relevancia a las diferencias que son las que, precisamente, se pretenden limar con la supuesta armonización. Y ello, teniendo en cuenta que la mencionada sentencia 26/2015, al evaluar la posibilidad de que el Estado armonice mediante un impuesto con tipo cero, entiende que tal actividad armonizadora es legítima incluso cuando se acuda a técnicas desgravatorias. Pero en el caso analizado por la sentencia, la técnica desgravatoria (el tipo cero) serviría para evitar que las Comunidades Autónomas gravasen los depósitos bancarios, es decir, mitigaba las diferencias. Pero en el presente caso, la técnica desgravatoria (la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio) pone de manifiesto esas diferencias, porque la cuota a satisfacer por el actual impuesto es diferente en las distintas Comunidades Autónomas.

4. La inconstitucionalidad basada en la violación de un principio esencial del ordenamiento jurídico. ¿Vulnera la seguridad jurídica la creación del impuesto a la solidaridad en los últimos días de 2022?

El apartado Diez del artículo 3 de la Ley 38/2022 establece que «el Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha», lo que supone incorporar una regulación idéntica a la contenida en el artículo 29 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. El impuesto entró en vigor el 29 de diciembre de 2022, esto es, con anterioridad a la fecha del devengo. Además, se añade, que el impuesto será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor.

Se suscita entonces la duda de si esta regulación puede conllevar una vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica contenido en el artículo 9,3 de la Constitución. Recuérdese que, como ha dicho el Tribunal Constitucional, «el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, (sentencias 150/1990, de 4 de octubre, FJ. 8^a; y 182/1997, de 28 de octubre, F. 11^o). Y, como vamos a ver, estamos ante un cambio que no responde a los parámetros de previsibilidad.

La aprobación del impuesto antes del 31 de diciembre supondría que el mismo se aplicaría antes de que se devengase el tributo correspondiente a 2022. Y, por tanto, formalmente, no estaríamos ante una disposición retroactiva. Ni siquiera podríamos hablar de retroactividad inauténtica (el *unechte Rückwirkung* de los alemanes) o de grado medio, porque la misma se refiere a impuestos de hecho imponible periódico. En éstos, el hecho imponible se perfecciona en la fecha del devengo, generalmente al final del período impositivo, pero se realiza a lo largo de todo el ejercicio anual (como en el IRPF). En estos casos, el Tribunal Constitucional ha rechazado que se pudiera hablar de una retroactividad excluida por ser contraria a la seguridad jurídica, tanto en el caso de que la modificación legislativa que establece una carga fiscal tuviese lugar durante el período impositivo, sin que el hecho imponible se hubiese realizado íntegramente –así en la sentencia 126/1987, de 16 de julio, sobre el llamado *gravamen complementario* de la tasa sobre el juego–, como en el caso de que el agravamiento de la posición jurídica del contribuyente se produjese en un momento posterior a la realización del elemento material del hecho imponible, pero anterior al devengo –sentencia 197/1992, de 19 de noviembre sobre la elevación del tipo en la imposición sobre el alcohol–.

En ambos casos se propugna que no se vulnera la seguridad jurídica porque no hay una confianza protegible a principios del período impositivo de que los elementos esenciales del tributo, especialmente la tarifa, vayan a permanecer inalterados hasta el final del mismo. Por lo que no existiría una confianza protegible cuyo quebrantamiento viole la seguridad jurídica. Se viene a decir que por provocar un cambio legal en un período ya iniciado no se vulnera necesariamente la seguridad jurídica, ya que ésta no protege al contribuyente frente a

modificaciones en el régimen jurídico del tributo anteriores al devengo del mismo. Ello es algo que el Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto en la sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, en la medida en que no habría un derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (también en la sentencia 126/1987). Y que el Tribunal Supremo habría aceptado en su sentencia de 27 de febrero de 2023 (RC 2065/2021) relativa al Impuesto sobre Depósitos de Clientes de Entidades de Crédito de Canarias, la cual rechaza la retroactividad de un tributo exigido en el mismo período que entra en vigor su ley reguladora.

Sin embargo, el debate no debe centrarse en si hay o no hay retroactividad sino en si hay una confianza protegible que se esté transgrediendo. Ni la Constitución proclama la irretroactividad de las normas fiscales⁴⁸, ni la retroactividad, por sí misma, supone atentar contra la seguridad jurídica protegida en el artículo 9,3 de la Constitución. Así, si una norma afecta a situaciones no concluidas o a hechos imponderables periódicos aun no perfeccionados, provocando una sustancial modificación, habrá retroactividad, «si no formal, sí material»⁴⁹. Al encontrarnos ante una situación material de retroactividad, su admisibilidad, por tanto, dependerá, también aquí, de la posible existencia de una situación objetiva de previsibilidad que pueda ser vulnerada por el cambio legislativo. Si la sustancial modificación de hechos y efectos pasados agrava la situación del obligado tributario, puede entenderse vulnerado el artículo 9,3 de la Constitución, en la medida en que este precepto garantiza la seguridad jurídica.

Podríamos decir que estos argumentos no serían trasladables al impuesto de solidaridad, porque el mismo, como el Impuesto sobre el Patrimonio, es instantáneo y no periódico. Por lo que no serían relevantes las circunstancias que tengan lugar antes de la fecha del devengo, esto es, antes del 31 de diciembre. Ello no es del todo cierto, porque en el Impuesto sobre el Patrimonio (conclusión extrapolable al nuevo impuesto) la fijación del devengo a 31 de diciembre es una mera convención legal para establecer una fecha en la que se entienda realizado el hecho imponible. Pero el impuesto tiene elementos de periodicidad, como lo acredita su vinculación con el IRPF y el hecho de que, a la hora de valorar los bienes y derechos a efectos de su integración en la base imponible, se tengan

48 Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en el Fundamento 11 de la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, al decir que «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado» en el art. 9.3 C.E., pues el «límite expreso de la retroactividad *in peius* de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. ... No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquéllas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 C.E., por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental». En la misma línea, las sentencias 126/1987 y 150/1990.

49 Por lo que no cabe aceptar sin más, que son posibles modificaciones de tributos periódicos durante la vigencia del respectivo período y con efectos desde el inicio de éste. LOPEZ MENUÑO, F., *El principio de irretroactividad en las normas jurídico/administrativas*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1982, pag. 62. A lo que añade TIPKE, K., que una retroactividad que incida desde principio del año, en el cual resulta emanada una ley que acentúa la incidencia del tributo, difícilmente puede resultar legítima; «La retroattività nel Diritto Tributario», *Tratato di Diritto Tributario*, Vol. I, t.I, Cedam, Padova, 1994, pag. 442.

en cuenta circunstancias que se producen antes de la fecha de 31 de diciembre. Pensemos en la valoración de los depósitos bancarios (el saldo medio del último trimestre si es superior al de 31 de diciembre –artículo 12 de la Ley 19/1991–) o de los valores negociados en mercados (negociación media del cuarto trimestre del año –artículos 13 y 14–). O circunstancias relevantes para la aplicación de las exenciones de participaciones en empresas familiares, como la necesidad de que los requisitos para ser una sociedad patrimonial que no realiza una actividad económica (y cuyas participaciones no estarían exentas) concurren durante más de 90 días del ejercicio social (artículo 4, 8, Dos, a) de la Ley 19/1991)⁵⁰. O, como ha señalado RUIZ GALLUD, también exige mirar atrás cuando se calcula el límite conjunto entre el impuesto a la solidaridad, IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio, de manera que la suma de cuotas íntegras de dichos tributos no puede exceder el 60% de la base imponible del IRPF, ya que «se trata de una operación en la que se introduce la cuota del IRPF, y este es un impuesto que grava una variable *flujo*, la renta, indudablemente referida a un período de tiempo (el año natural), y no a una fecha concreta»⁵¹.

Pero, además, hay que insistir en que una medida fiscal nueva, aunque no sea formalmente retroactiva, puede transgredir la seguridad jurídica si existe una confianza protegible. Así lo afirmó el Tribunal Constitucional en la sentencia 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8º, cuando declara sus «dudas razonables de constitucionalidad» en la aprobación de un recargo del IRPF pocos días antes de la finalización del período impositivo. Y, sobre todo, el Tribunal Constitucional admitió esta hipótesis para impuestos periódicos, aun cuando el cambio fuese anterior al devengo, en la sentencia 173/1996 de 31 de octubre. En esta resolución se admite que puede haber una vulneración de la seguridad jurídica si se afecta a la confianza protegible, salvo que concorra lo que se denomina un *efecto anuncio*. O, lo que es lo mismo, independientemente de que nos encontremos o no ante un supuesto de retroactividad, tal forma de actuar alteraría considerablemente la confianza de los ciudadanos y su derecho a conocer el

50 Para RUIZ GALLUD, S., «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, op. cit., págs. 113 a 115., «podría considerarse un impuesto instantáneo, por atender a una circunstancia puntual, la estructura y valor del patrimonio del contribuyente a una fecha concreta, el 31 de diciembre del año de que se trate. Por ello, en teoría, no produciría efectos «hacia atrás en el tiempo» (lo que, en una situación similar, sí ocurriría, en cambio, con un impuesto sobre flujos, como el IRPF). A esa idea cabe oponer diferentes argumentos: a) La valoración en el impuesto de determinadas circunstancias y elementos patrimoniales no se refiere a la fecha del devengo, sino que tiene en cuenta períodos de tiempo anteriores a la entrada en vigor del ITSGF. Que el nuevo impuesto exige «mirar hacia atrás» es indudable. Así, los depósitos en cuenta corriente o de ahorro se valoran por el saldo medio del último trimestre del año si es mayor que el saldo a la fecha de devengo (art. 12 Ley del IP); o las acciones negociadas en mercados organizados se computan según su cotización media del cuarto trimestre (art. 13, Ley del IP); o las condiciones de exención de la empresa familiar exigen valorar la situación de las sociedades del grupo a lo largo de todo el año natural (art. 4 Ley del IP), de manera que, para que la participación mantenida en una entidad familiar acceda a la exención, se ha de verificar que dicha entidad no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, y eso supone contrastar que durante más de 90 días del ejercicio social su activo no esté integrado en más de la mitad por valores o elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas...».

51 RUIZ GALLUD, S., «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, op. cit., págs. 113 a 115.

gravamen que van a soportar cuando realizan hechos con trascendencia tributaria.

Y tal confianza concurre si el cambio resulta imprevisible. Habrá tal imprevisibilidad si no existían en el ordenamiento elementos que permitieran inferir tal cambio, como señaló el Tribunal Constitucional en sentencia 197/1992, de 19 de noviembre. En esta sentencia se entendía que no se vulneraba la seguridad jurídica porque «la propia Ley...preveía la posibilidad de la revisión anual de los tipos en las Leyes de Presupuestos» (FJ 3º). Por lo que, una falta de previsión sí supondría atentar contra la seguridad jurídica cuando no hubiese «un claro conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación» (FJ 6º). La validez del cambio legislativo estará sometida al parámetro del conocimiento previo que es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial.

Y también es verdad que se viene aceptando que no hay confianza protegible en el momento en que exista un *efecto anuncio*. A tal efecto anuncio se ha referido el Tribunal Constitucional español, tomando el término del *Ankündigungseffekt* del Tribunal alemán. Se trataría de cualquier situación de hecho o de derecho que permita difundir o acercar al conocimiento del contribuyente la futura producción de una modificación normativa, sobre todo cuando la misma viene a agravar su posición jurídica, «dándole a los ciudadanos la oportunidad de ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico que se anunciaba» (sentencia 182/1997, de 28 de octubre –FJ 13º–).

Podría decirse que ese *efecto anuncio* sí ha existido porque hace algunos meses que se ha hecho saber, incluso por la propia Ministra de Hacienda, la intención de implementar alguna fórmula de armonización, e incluso, un impuesto a las grandes fortunas. Pero no cualquier difusión tiene el efecto de un anuncio capaz de presagiar el cariz de la medida y amparar la confianza protegible. Como en su momento dijo el Tribunal Constitucional en sentencia 197/1992, de 19 de noviembre (F.J. 6º, *in fine*), el anuncio debe contener expresa mención a la «posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación». En línea de lo que en Alemania señaló el Tribunal Constitucional requiriendo la *claridad* del anuncio⁵².

En el presente caso, aunque se viniera hablando en los medios de crear la medida, de manera próxima a los denominados globos sonda, tal anuncio en realidad no ha tenido lugar. A ello ha ayudado el extravagante procedimiento legislativo empleado, al que ya nos hemos referido. Es destacar que el contenido de la enmienda se mantuvo oculto hasta el pasado 11 de noviembre de 2022, en que la misma tuvo entrada en el Congreso de los Diputados. Existían dudas sobre cómo sería el nuevo impuesto, cuál sería su mínimo exento y dónde se fijaría el umbral para calificar a un patrimonio como gran fortuna, si se mantendrían las

52 *klaren und eindeutigen Ankündigung...* en palabras del Magistrado Konrad Kruis en su *Sondervotum* en la sentencia de 3 de diciembre de 1997 –2 BvR 882/97–. Es el caso de la sentencia del *Bundesverfassungsgerichts*, de 3 de diciembre de 1997 –2 BvR 882/97– donde se niega la existencia de un «efecto anuncio» por la mera publicación del programa de Gobierno de un partido político ganador de las elecciones;

exenciones a bienes empresariales y participaciones en la empresa familiar, si se aplicaría el límite conjunto de la cuota de IRPF y Patrimonio actualmente existente, si se exigiría en modalidad de obligación real a bienes de no residentes situado en España...No existía un anuncio que pueda considerarse como tal, con la eficacia que el Tribunal Constitucional ha exigido al mismo, «dándole a los ciudadanos la oportunidad de ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico que se anunciaba» (sentencia 182/1997, de 28 de octubre –FJ 13º–. Y como dice el mencionado RUIZ GALLUD, «el apresuramiento en la introducción del nuevo impuesto limita absolutamente las posibilidades del contribuyente de organizar su patrimonio considerando las previsiones de la ley» además de que «...impide que los contribuyentes afectados por el ITSGF se organicen adecuadamente para asimilar e integrar el tributo de manera razonable en su planificación fiscal y financiera»⁵³.

En resumen, el Tribunal Constitucional en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, habla de la necesidad de llevar a cabo una ponderación. Dice, en concreto, en el Fundamento 5, b), que «cuando la retroactividad de la norma tributaria es impropia, el enjuiciamiento de su constitucionalidad se limita a una ponderación de bienes o intereses suficiente para descartar una decisión carente de base objetiva y racional (arbitraria)...». Ponderación desde la perspectiva de la confianza protegible de los ciudadanos. No habiéndose disipado la confianza protegible, la aprobación a finales de año de un impuesto nuevo, cuyo conocimiento se escamoteó hasta un mes y medio antes de su entrada en vigor, debe catalogarse como una alteración fiscal que, como dice el Fundamento Jurídico 13º de la sentencia 182/1997, de 28 de octubre –FJ 13º–, no permite a los ciudadanos ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico⁵⁴. Lo que supone una posible vulneración del artículo 9,3 de la Constitución. Y sin que la Ley 38/2022 haya justificado, objetiva y razonablemente, la existencia de «claras exigencias de interés general» (como ha sugerido la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996) o de «exigencias cualificadas del bien común» (como requiere la 182/1997) que pudiesen legitimar constitucionalmente la relativización de la confianza legítima.

Al margen del debate sobre la retroactividad, se trata de una norma aprobada de manera imprevisible «sorpresiva e injustificada» y «con quiebra de la confianza legítima que todo obligado tributario debe tener en la actuación de los poderes públicos» (Fundamento sentencia del Tribunal Constitucional 234/2001).

53 RUIZ GALLUD, S., «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico», op. cit., pag. 115.

54 Sobre esta cuestión se pronuncia HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., para quien «cabe preguntarse por el ajuste al principio de seguridad jurídica y, por ello, a la doctrina del Tribunal Constitucional de una norma que crea la obligación tributaria en un momento en el que sus destinatarios ya han realizado todos o parte de los hechos, actos o negocios jurídicos que, en cuanto determinantes del hecho imponible, van a ser objeto de gravamen. Es ese momento, ya no podrán adoptar legítimas decisiones («economía de opción») respecto del contenido de su obligación de contribuir»; «El tiempo y la ley tributaria», *Blog Taxlandia*, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/el-tiempo-y-la-ley-tributaria>

5. Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, F., La pretendida reforma del Impuesto sobre el Patrimonio vía enmienda a la Ley de Presupuestos, en *Blog Taxlandia*, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/la-pretendida-reforma-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-via-enmienda-a-la-ley-de-presupuestos>

AGUADO RENEDO, C., *El Estatuto de Autonomía y su posición en el ordenamiento jurídico*, CEC, Madrid, 1996.

ALONSO GARCÍA, E., «El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española», *Revista de Administración Pública*, 1983, núms 100-102.

ATIENZA, M., *Contribución a una teoría de la legislación*, Civitas, Madrid, 1997.

BIGLINO CAMPOS, M.P. «Enmienda en el procedimiento legislativo», *Temas Básicos de Derecho Constitucional*, Aragón Reyes, M.-Aguado Renedo, C., Vol. II, Thomson Reuters-Civitas, Madrid, 2011.

COBREROS MENDAZONA, E., «El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves; una imperiosa exigencia convencional y constitucional», *Revista Vasca de Administración Pública*, 118, septiembre-diciembre, 2020.

DE LA PEÑA AMOROS, M.M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, 2006.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «Impuestos y derechos a la propiedad. La carga fiscal excesiva es inconstitucional», *Taxlandia, Blog Tributario*, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/impuestos-y-derecho-a-la-propiedad-la-carga-fiscal-excesiva-es-inconstitucional>

FERNANDEZ, T.R., «De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad. Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 0, 2008.

FERNANDEZ, T.R., *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*, t. VI, La Ley, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2015.

GARCIA MARTINEZ, A., «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», *Civitas, REDF*, nº 112, octubre-diciembre, 2001.

GOROSPE OVIEDO, J.I., «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1, 2023.

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., «El tiempo y la ley tributaria», *Blog Taxlandia*, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/el-tiempo-y-la-ley-tributaria>

KIRCHHOF, P., «La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria», en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998.

LAGO MONTERO, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000.

LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1982.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Una visión crítica del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, IEE, Madrid, nº 1, 2023.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2023.

MARTÍN QUERALT, J. (coord.) *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Documento de trabajo para el debate con los agentes económicos, políticos y sociales*, colección Informes del Instituto de Estudios Económicos, septiembre, 2022.

MUÑOZ MACHADO, S., *El ordenamiento jurídico de la Comunidad europea y la Constitución española*, Civitas, Madrid, 1980.

RUBIO LLORENTE, F., «Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (sobre el problema del concepto de ley en la Constitución)», *Revista de Administración Pública*, nº 100-102, t. I, 1983.

RUIZ GALLUD, S., «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico», *El Impuesto a la Solidaridad de las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, IEE, Madrid, nº 1, 2023.

SOLER ROCH, M. T., «Buscar la riqueza (al hilo de un reflexión sobre un reciente debate)», *Blog RPDFT*, diciembre, 9, 2020, https://rpdft.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/#_ftn11

TIPKE, K., «La retroattività nel Diritto Tributario», *Tratatto di Diritto Tributario*, Vol. I, tomo I, Cedam, Padova, 1994.

ZORNOZA PEREZ, J., *El nuevo modelo y el bloque de constitucionalidad*, ZORNOZA PEREZ, J., *El nuevo modelo y el bloque de constitucionalidad*, en Dirección y Progreso, nº 150, 1996.

CONFLICTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA: LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EJECUCIÓN DE SENTENCIAS O RESOLUCIONES

Santos Gandarillas Martos

*Magistrado especialista de lo contencioso-administrativo
(España)*

Title

Conflicts in the application of the law: the powers of the tax administration in the enforcement of judgments or rulings

Resumen

La falta de previsión legal que preside la ejecución de sentencias o resoluciones en el ámbito tributario no facilita una correcta respuesta a varios problemas que se presentan con frecuencia.

El trabajo pretende analizar la validez de las potestades que la Administración tributaria ha desplegado con ocasión de una nueva liquidación dictada en ejecución o sustitución de la primera que fue anulada por una sentencia o resolución de los órganos de revisión. Hasta dónde puede llegar la Administración y con qué alcance, constituyen cuestiones que siguen planteando dudas no resueltas con la precisión y certeza necesaria.

Palabras clave

Sentencia, ejecución, reiteración, retroacción, resolución, tribunales económico-administrativos, potestades, nulidad, anulabilidad, validez.

Abstract

The regulatory vacuum that governs the enforcement of judgments and resolutions in tax matters does not contribute to providing a response to the problems that arise all too frequently.

Keywords

Statement, execution, iteration, feedback, resolution, economic-administrative courts, powers, nullity, voidability, validity.

Fecha de recepción: 16-05-2023/Fecha de aceptación: 27-05-2023/Fecha de revisión: 6-06-2023.

Cómo referenciar: Arribas Plaza, D. (2023). Conflictos en la aplicación de la norma: las potestades de la Administración tributaria en ejecución de sentencias o resoluciones. *Revista Técnica Tributaria* (141), 61-80.

SUMARIO

1. Introducción
2. La repetición de actos tributarios anulados
 - 2.1. Una primera aproximación
 - 2.2. Supuestos de ejecución en reiteración
 - 2.3. Actuaciones de la Administración tributaria en los supuestos de ejecución
 - 2.4. El deber general de contribuir como justificación de la nueva liquidación
3. Reiteración de actuaciones en los conflictos de aplicación de la norma
 - 3.1 Alcance de la resolución habilitante
4. Limitaciones al despliegue de la nueva recalificación
 - 4.1. Límites jurisprudenciales
 - 4.2. Elementos para la nueva liquidación
 - 4.3. El principio de buena administración como límite
5. Eficacia del nuevo procedimiento iniciado en ejecución
6. Consecuencias de la falta de previsión legal en los casos de ejecución de sentencias o resoluciones
7. Aplicación del artículo 197 del RGPIG
8. Bibliografía

1. Introducción

Recientemente hemos asistido a la proliferación de procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma a través del cauce del artículo 159 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con la particularidad de que, la mayoría de los publicados, han sido consecuencia o a raíz de una resolución o sentencia que anularon las iniciales liquidaciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En ninguno de ellos se duda de que esta vía sea ajustada a derecho, es más se justifica su aplicación como la adecuada para ajustar la situación tributaria a la correcta tributación, evitando situaciones de elusión fiscal contrarias al ordenamiento jurídico, a través de la deducción o devolución de un Impuesto que nunca hubiera debido producirse.

Dejando de lado cuestiones relativas a la correcta o no calificación fiscal que se baraja en cada caso, lo que pretendemos abordar en estas líneas es algo previo. Analizaremos si la Administración, en estos casos, anulada la primera liquidación, puede iniciar desde el principio un nuevo procedimiento llevando a cabo una nueva regularización, que se habilita con el procedimiento de conflicto llevado a cabo en ejecución de una sentencia o de una resolución de un Tribunal Económico-administrativo (TEA).

2. La repetición de actos tributarios anulados

2.1. Una primera aproximación

No decimos nada nuevo si afirmamos que la repetición de actos y actuaciones por parte de la Administración tributaria, tras una primera anulación, constituye una cuestión polémica y compleja, incluso recurrente, por las veces que ha sido abordada tanto por la doctrina como por la propia actuación con la que se prodiga la Administración¹.

La Administración persiste en repetir y volver a dictar nuevos acuerdos de liquidación en sustitución de los anulados, y los administrados pugnan para que esta opción no sea una solución viable como prolongación de una contienda. Al contrario, solo sirve para abrir de nuevo el frente de la disputa, con un considerable incremento de los costes para quien ha sufrido las consecuencias de unas

1 Martín Queralt, J. *Pleitos tengas y los ganes o tampoco*. (2005). Tribuna Fiscal, nº 180, p. 4. Tejerizo López, J. M. *Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente*. (2012), Tribunal Fiscal, nº 261, 2012, p. 8. Cayón Galiardo, G. *Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto*. (2011). Revista Técnica Tributaria, nº 91/2011, p. 11 y 12.

irregularidades imputables a la Administración en el procedimiento de aplicación de los tributos².

No obstante, la recurrencia del problema es inversamente proporcional a la preocupación que ha suscitado en la Administración y en el Legislador. Se siguen dando infinidad de situaciones para las que no se tiene una respuesta clara, lo que nos aleja de cualquier estándar de seguridad jurídica.

Para un correcto enfoque del problema que vamos a abordar, no está de más que recordemos, dentro de los supuestos de reiteración de actuaciones, la distinción entre lo que es retroacción de las actuaciones y de la simple o sola ejecución, a pesar de la uniformidad con la que ha sido abordada por algún autor que se ha centrado más en la injusticia material que supone todo acto de reiteración de liquidaciones anuladas³.

No resulta redundante recordarla por la relevancia que esta clasificación tiene de cara a ciertos aspectos de la liquidación dictada en sustitución de la anulada, como pueden ser las facultades que ha podido desplegar la Administración en este segundo intento, el tiempo que ha tenido para ello, o el procedimiento en que se ha producido el nuevo acto, lo que a su vez condicionará los medios y vías de reacción de que disponga el contribuyente.

Como ya sostuvo Palao Taboada⁴, la retroacción es un caso especial de reiteración de actos que tiene su propia justificación y está limitado a ciertos supuestos. Distinto es el caso que tiene lugar cuando, anulada una liquidación sin volver atrás en el procedimiento en el que se gestó la actividad impugnada, acomete la Administración el dictado de una nueva liquidación. Se trata de un mero acto de ejecución donde habrá que examinar, primero, si puede tener lugar y, segundo, en qué términos podría llevarse a cabo. Lo cierto es que estamos ante dos supuestos diferentes que, si bien permiten la repetición de lo ya actuado, lo hacen por razones distintas y a través de diversos cauces.

Esta idea tiene su reflejo en la evolución jurisprudencial que ha distinguido, tras la anulación de un acto de naturaleza tributaria, entre supuestos que encajan en la retroacción de actuaciones y los que deben ser tratados como actos de mera ejecución de sentencias o de resoluciones.

En principio, la retroacción tiene lugar cuando el vicio invalidante tiene naturaleza o carácter formal o procedimental, lo que significa que la resolución o la sentencia anulatoria no entran a examinar el contenido material de la liquida-

2 Gandarillas Martos, S. *La ejecución de sentencias y resoluciones en el Derecho Tributario*. (2022). 1ª ed. Tirant lo Blanch.

3 Martínez Lago, M. A., *La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria*. (2011). Revista Aragonesa de Administración Pública, ISSN 1133-4797, nº 38, p. 15. «[E]sta retroacción, reposición o como se le quiera llamar, consigue el efecto contrario al que pretende llegar, puesto que bajo el pretexto de alcanzar el principio de justicia material, puede constituir de facto una prima a la ilegalidad, al dejar en manos de la Administración una indefinida prolongación de la controversia sometida a Jueces y tribunales. Nuestra mejor doctrina viene insistiendo desde hace tiempo en toda una suerte de situaciones en las que, a la postre, se constata lo efímero que puede llegar a ser obtener una pírrica victoria sobre una Administración encastillada en la defensa de unas posiciones que no son de recibo. [...]»

4 Palao Taboada, C., *Retroacción y reiteración de actuaciones por la Administración Tributaria*. (2015). Procedimientos tributarios en el País Vasco: Estudios Prácticos, Azaroa, noviembre, p. 45.

ción. Se anula porque concurre un vicio que ha generado indefensión y se reponen las actuaciones justo en el momento anterior a que tuviera lugar la infracción. Nos movemos dentro del procedimiento de aplicación de los tributos por lo que, dictada la resolución o sentencia, el nuevo acto se someterá por las normas que rigen ese procedimiento en el que se produjo el vicio invalidante⁵.

Por el contrario, cuando la anulación tiene lugar por defectos o cuestiones de fondo, la eventual posibilidad del dictado de otro nuevo no es una retroacción al procedimiento, sino una mera ejecución de resolución o de sentencia. Esto provoca que sean otras las normas que regulan el dictado del nuevo acuerdo liquidador.

Esta clasificación o distinción ha sido plenamente aceptada por la jurisprudencia que, a pesar de unos primeros pronunciamientos en los que surgieron algunas dudas⁶, con las sentencias de 29 de septiembre de 2014, recurso 1014/2013⁷ y de 15 de septiembre de 2014, recurso 3948/2012⁸, se fijan y distinguen con claridad los supuestos de reiteración en los términos que hemos explicado.

2.2. Supuestos de ejecución en reiteración

Dejamos de lado los casos en los que el nuevo acto de liquidación tiene lugar como consecuencia de la vulneración por parte de la Administración de normas procedimentales o, lo que es lo mismo, los supuestos que encajan en la clasificación con los de retroacción de las actuaciones.

Vamos a poner el foco en los casos de pura o simple ejecución, que tienen lugar cuando la anulación previa se ha debido a cuestiones sustantivas o materiales, donde los efectos y las posibilidades de esta modalidad de reiteración tienen otros condicionamientos.

La primera dificultad con la que nos enfrentamos es fijar con precisión cuando estamos ante una anulación por cuestiones materiales y cuando por razones procesales. Vaya por delante que esta clasificación resulta, en principio, irrelevante para vincularla con otra de no menor relevancia como es la de supuestos de nulidad de pleno derecho frente a los de anulabilidad, como ya han advertido, entre otros, Tejerizo⁹ o Sesma¹⁰. Dicho de otro modo, el que estemos ante una cuestión formal o sustantiva no determina que el vicio invalidante sea de nulidad de pleno derecho o de simple anulabilidad. La línea para que los

5 Gandarillas Martos. S. ob. cit. p. 189.

6 STS de 4 de abril de 2013, recurso 3369/2012, ECLI:ES:TS:2013:1968; y STS de 12 de junio de 2013, recurso 1921/2012, ECLI:ES:TS:2013:3132.

7 STS de 29 de septiembre de 2014, recurso 1014/2013, ECLI:ES:TS:2014:3816.

8 STS de 15 de septiembre de 2014, recurso 3948/2012, ECLI:ES:TS:2014:3728.

9 Tejerizo López, J. M. *Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente*. (2012), Tribuna Fiscal nº 261 - Julio/Agosto. Editorial Wolters Kluwer, versión digital. p. 2.

10 Sesma, B. *Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*. (2007). Thomson Reuter Aranzadi, Navarra. p. 15. Quien recuerda los recogidos por Santamaría Pastor, J. *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos. Contribución a una teoría de la ineficacia en el Derecho Público*. (1975) 2ª Ed. Madrid. IEA. p. 36

efectos invalidantes sean radicales dependerá de si pueden ser ubicados en alguno de los supuestos del artículo 217 de la LGT. Solo si encajan en este precepto legal estaremos ante nulidad absoluta, para el resto se tratará de cualquier otra «infracción del ordenamiento jurídico» con efecto de la nulidad relativa.

Esta clasificación resulta especialmente relevante de cara a valorar el efecto interruptivo del cómputo del plazo de prescripción, aspecto sobre el que no vamos a profundizar, porque para el desarrollo de este trabajo basta con centraremos, exclusivamente, en si el motivo es sustantivo o formal.

Ni el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprobó el Reglamento de Revisión en vía Administrativa (RGRAT), ni su posterior incorporación al artículo 239 de la LGT, tras la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, nos aclaran cuando estamos ante una anulación por razones materiales y cuando por razones formales. Se limitan a establecer los cauces o las vías para habilitar una posterior actuación de la Administración en sustitución de la anulada, retrotrayendo las actuaciones en los casos de anulación por vicios forma y habilitando la «ejecución» en las anulaciones por motivos sustantivos.

La dificultad de saber con precisión cuando estamos ante uno u otro supuesto ha sido destacada entre otros por Boch Cholbi¹¹, quien describiendo distintos supuestos que dan lugar a la anulación del acto concluye que *«[l]a consideración de qué defectos, de todos ellos, deben considerarse formales, cuáles procedimentales, y cuáles ni una cosa ni la otra, y por qué, bien merece un análisis más detenido. [...]»*.

Siendo consciente de la dificultad que entraña y el casuismo que tira por tierra cualquier intento de categorización, parece que toda regularización que afecte a los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria o cuando afecta a aspectos relativos a las potestades de calificación por parte de la Administración tributaria, deben reputarse como cuestiones sustantivas. Así, serán sustantivas (i) las que hayan alterado la condición del sujeto pasivo, (ii) la sujeción o no a un impuesto, (iii) la imputación temporal o su regularización, (iv) el periodo impositivo; o (v) cuando apreciada la simulación con arreglo al artículo 16 de la LGT, se haya optado por recalificarse como un conflicto en la aplicación de norma conforme al artículo 15 de la LGT. Sin ánimo de exhaustividad, las descritas parecen cuestiones materiales o sustantivas que, en principio, no tienen que ver con irregularidades invalidantes de carácter procedimental.

2.3. Actuaciones de la Administración tributaria en los supuestos de ejecución

En los supuestos de retroacción de las actuaciones, con la marcha atrás en el procedimiento, la Administración se sitúa en un determinado punto en el que vuelve a actuar con todas las potestades que en ese momento le reconoce el Legislador para cada concreto procedimiento de aplicación de los tributos.

¹¹ Boch Cholbi, J.L. *Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad*. (2009). V Congreso Tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad, Colección: Estudios de Derecho Judicial. Nº 156 (versión digital CENDOJ).

Salvo que el órgano revisor o el juez hayan dicho otra cosa con ocasión de la revisión del primer acto de liquidación, a no ser que su derecho se haya extinguido por prescripción, la Administración tributaria dispone de todas sus potestades para poder liquidar de nuevo, por el tiempo que le restara hasta concluir el procedimiento al que han sido repuestas las actuaciones¹², con las particularidades expresamente previstas por el artículo 150.7 de la LGT para el procedimiento de inspección.

No ocurre lo mismo en los casos de pura o simple ejecución, aunque solo sea porque no estamos ante un procedimiento rehabilitado ni ante el reconocimiento de nuevas potestades liquidatorias, salvo que el órgano revisor hubiera dispuesto y ordenado otra cosa. Si la potestad de liquidar no hubiera prescrito, lo que tiene que ver con la naturaleza del vicio invalidante en términos de nulidad de pleno derecho o anulabilidad y no por motivos materiales o formales, el Legislador no ha previsto hasta donde y cómo puede actuar la Administración.

Lo habitual es que el órgano de revisión, ya sea administrativo o jurisdiccional, cuando estime la reclamación o la demanda se limite a acordar la anulación de la liquidación impugnada y no diga nada más. El que no nada añada y se limite a la anulación, sobre todo en el ámbito jurisdiccional, tiene que ver con el principio de congruencia de la sentencia, que debe ceñirse y pronunciarse sobre el objeto del litigio, o lo que es lo mismo, sobre el contenido del acto impugnado y la pretensión del recurrente¹³.

Sobre esta premisa, la anulación dejando sin efecto la liquidación no habilita directamente el dictado de otra que la sustituya; el Legislador no ha previsto nada al respecto. Dicho de otro modo, la resolución o la sentencia anulatoria se agotan dejando sin efecto el acuerdo liquidatorio.

Sin embargo, la realidad y la jurisprudencia revelan algo muy distinto. El Tribunal Supremo ha reconocido que nada impide a la Administración el dictado de otro nuevo en sustitución del primero. Bajo el axioma de que existe un verdadero interés general en que los tributos sean efectivamente liquidados y satisfechos, la Administración ha procedido, siempre que no concurra la prescripción, al dictado de nuevas liquidaciones. Se ha repetido desde la STS de 29 de diciembre de 1998, recurso 4678/1993¹⁴, que *«[l]a anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. (...) la Administración no solo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y*

12 Así se ha fijado para los procedimientos de gestión en las SsTS de 22 de mayo de 2018, recurso 275/2017, ECLI:ES:TS:2018:2049; y de 23 de mayo de 2018, recurso 666/2017, ECLI:ES:TS:2018:2053, esta última referida a un procedimiento de comprobación de valores. Doctrina que ha recogido el TEAC, en su resolución de 23 de abril de 2019, Sala 2ª, R.G.1280/2019, en recurso de alzada para la unificación de criterio.

13 En la vía jurisdiccional salvo la previsión del artículo 33 de la LJCA. Y por lo que atañe a la vía administrativa no podemos olvidar que el artículo 239.2 de la LGT obliga a los TEAs a pronunciarse sobre *«[t]odas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados [...]»*, lo que puede desvirtuar la premisa de la que partimos sobre la congruencia de las resoluciones de estos órganos de revisión.

14 STS de 29 de diciembre de 1998, recurso 4678/1993, ECLI:ES:TS:1998:8010.

de los derechos de su Hacienda [...]». En esta misma línea, la STS de 29 de junio de 2009, recurso 86/2008¹⁵, más de diez años después, vuelve a recordar que «[l]a anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados [...]».

Con esta línea jurisprudencial, la Administración ha reiterado liquidaciones anuladas, bajo la cobertura del deber general de contribuir recogido en el artículo 31 de la Constitución (CE), como uno de los pilares de sistema tributario.

2.4. El deber general de contribuir como justificación de la nueva liquidación

La jurisprudencia ha anclado y reconocido la posibilidad a la Administración de dictar nuevas liquidaciones en el artículo 31.1 de la CE, como si estuviéramos ante un mandato directo de la Constitución a los contribuyentes.

Este deber general de contribuir constituye uno de los fundamentos de la imposición, pero no implica que se encarne directamente en un concreto contribuyente. Se trata de un principio general de la tributación recogido en el art. 31 de la CE, cuyo destinatario inmediato es el Legislador que recibe este mandato de la Carta Magna para la configuración y regulación del sistema tributario español. Como dijo La STC 45/1989, «[h]ay un derecho fundamental de cada uno de los miembros a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica. Por tanto, existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidas por la ley, pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad [...]». Sin embargo ha subrayado RODRÍGUEZ BEREIJO¹⁶, que «[l]os deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio del interés general de la comunidad» entre los que se encuentran los generales (que son válidos para todos los ciudadanos, como el servicio militar o el pago de tributos) y los especiales (que existen respecto a algunos de ellos como el caso de los vinculados a los funcionarios públicos) (...) el deber constitucional de contribuir presentaría un carácter bifronte: de un lado, la protección constitucional del interés fiscal del Estado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias válidamente constituidas según la ley, y de otro, el interés del contribuyente a una imposición de acuerdo con su capacidad económica [...]».

Por lo tanto, si bien el deber general de contribuir explica el deber de sujeción del administrado y la superior posición que ocupa la Administración dentro de la relación jurídico-tributaria, no creo que sirva para dar respuesta para explicar superioridad alguna en el plano procesal, al menos no con el alcance que se

¹⁵ STS de 29 de junio de 2009, recurso 86/2008, ECLI:ES:TS:2009:5321.

¹⁶ Rodríguez Bereijo, A., *El Deber de Contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*. (2005). Revista Española de Derecho Financiero. Cívitas, Madrid, nº 125, enero-marzo, p. 21 y 35.

desprende de la jurisprudencia. Su aplicación, en esos términos, da lugar a situaciones en las que lo único que lo justifica es la mera recaudación, obviando el resto de las garantías y fuera de toda ponderación con otros derechos de protección constitucional que, dentro de un litigio, deben amparar la posición del contribuyente¹⁷.

Por otro lado, la máxima de que la Administración pueda reiterar nueva liquidación anula una primera, ha sido matizada por el Tribunal Supremo, al menos en los que se refiere a cómo debe llevarse a cabo, cuando afirma que deberá llevarse a cabo respetando «[l]as formas y garantías de los interesados [...]»¹⁸.

3. Reiteración de actuaciones en los conflictos de aplicación de la norma

Hemos asistido recientemente a un despliegue de la Administración tributaria del procedimiento del artículo 159 de la LGT en varios supuestos, especialmente en relación con el IVA, concretamente en los conflictos 3, 6, 6 bis o el 11, relacionados con el ámbito de la enseñanza. Todos partían de situaciones análogas, revisadas bien por sentencia o por resolución del TEA.

En estos los casos se llegaba a la conclusión de que la inicial calificación que hizo la Administración tributaria de simulación no era ajustada a derecho, puesto que la totalidad de las operaciones, negocios jurídicos o contratos celebrados fueron reales, a pesar de que el resultado final habilitó, a quien llevaba a cabo una actividad sujeta y exenta en el IVA, a la deducción, en sede de la matriz o de la sociedad cabecera, del soportado por la realización de unas obras que de otro modo no habría podido llevar a cabo.

No pretendemos analizar las razones de fondo que llevaron a las sentencias o al TEA a reputar errónea la calificación inicial de la Administración tributaria, y partimos de la dificultad hermenéutica que rodea el problema de fondo. No es esta la razón de ser de estas reflexiones, que únicamente pretenden analizar si a raíz de la anulación de las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria sobre esos mismos ejercicios ya enjuiciados puede, vía ejecución de sentencia o resolución del TEA, dar inicio a un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos o, mejor dicho, a dos, el previsto en el artículo 159 de la LGT y el de comprobación e investigación en el que se materializa la nueva recalificación.

3.1 Alcance de la resolución habilitante

Lo primero que debemos poner de manifiesto es que en las sentencias o resoluciones que dieron lugar a los posteriores procedimientos de conflicto en

¹⁷ Gandarillas Martos, S. ob. cit. p. 65.

¹⁸ Sentencias citadas.

la aplicación de la norma, a pesar de la que anulaban las primeras liquidaciones, no se pronunciaron en los mismos términos.

En el conflicto 3, se inició tras la SAN de 13 de octubre de 2020 que estimó el recurso 232/2017, por el que se anuló la resolución del TEAC que confirmó la liquidación relativa al IVA. La sentencia descartó la simulación y afirmó que *«[n]o apreciamos visos de simulación en ninguno de los contratos examinados ni en el conjunto de las operaciones descritas, al margen de la finalidad o el fin perseguido por las partes, que como tal podría haber sido corregido por otras vías, pero no por la de la simulación»*.

Con esto no estamos dando por buena ni la trama comercial ni su resultado [...]»

Es cierto que la sentencia sí valoraba el que los hechos pudieran incurrir en un supuesto de conflicto en la calificación de la norma, pero lo hacía en términos argumentativos para explicar que la Administración había errado al calificar la operación como simulada. En ningún caso se ordenaba a la Administración que debía, en ejecución de sentencia, llevar a cabo una recalificación de las operaciones porque entraban de lleno en el conflicto en la aplicación de la norma.

No se dio, en estos casos, la inusual respuesta de la STS del 15 de septiembre de 2014, recurso 3948/2012¹⁹, en la que se enjuiciaba una retroacción de actuaciones ordenada por el TEAC por una incorrecta calificación llevada a cabo por la Administración Tributaria. El Tribunal Supremo consideró que se trataba de un defecto sustantivo donde no procedía acordar retroacción alguna. Sin embargo, tras dejar sin efecto de liquidación, la resolución del TEAC y la sentencia impugnada, ordenaba *«[p]racticar el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 15 del RD 537/97 [...]»*. Con este pronunciamiento el Tribunal Supremo, a pesar de reconocer que se trataba de un problema sustantivo, habilitó una suerte de retroacción que no fue pedida por quien recurrió la liquidación, y permitía inopinadamente a la Administración para que llevara a cabo una nueva calificación fiscal, sustituyendo a la primera, errónea y por ello anulada.

Fuera de este caso y al margen de las dificultades de encaje que tiene en LJCA, so pena de incurrir en una incongruencia *extra petita*, no es habitual en sede jurisdiccional que estas posibilidades de ejecución le sean abiertas a la Administración con ocasión de la anulación por motivos de fondo debido a una equivocada calificación inicial. De hecho, en el conflicto 3 nada dijo la sentencia sobre esta posibilidad en ejecución de sentencia ni se ordenó a la Administración para que actuara de ese modo.

Lo contrario sucedió en los conflictos 6 y 6 bis, en los que el propio TEAR de Cataluña, en resoluciones de 7 de junio de 2021, sí que habilitaba a la Administración tributaria para que iniciara un procedimiento de conflicto cuando dijo que *«[L]as operaciones así realizadas han de conducir a la aplicación de las cláusulas antiabuso existentes en el ordenamiento tributario correspondiente, lo cual, en el caso controvertido, y conforme a los antecedentes jurisprudenciales que se han referido, conduce a lo dispuesto por el artículo 15 de la LGT y a la*

19 STS de 15 de septiembre de 2014, recurso 3948/2012, ECLI:ES:TS:2014:3728.

calificación de la estructura negocial analizada como constitutiva de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria (...) nos enfrentamos a una práctica abusiva que debe dar lugar a la correspondiente regularización de la situación tributaria del contribuyente por la Administración tributaria. Conforme a la jurisprudencia comunitaria, dicha regularización debe consistir en el restablecimiento de la situación que se hubiera producido en caso de prescindir de las prácticas calificadas como abusivas [...]».

Nos parece más que dudoso que un TEA pueda, o prácticamente ordene a la Administración tributaria que proceda a la regularizar y a liquidar de nuevo en los términos apuntados, puesto que desvirtúa la razón de ser del órgano de revisor. A pesar de que el artículo 239.2 de la LGT exige a los TEAs que se pronuncien tanto sobre lo planteado como sobre lo no planteado por el reclamante, la propia estructura de la revisión tributaria descarta este tipo de pronunciamiento, o por lo menos con ese alcance. En las reclamaciones económico-administrativas, la posición de parte solo le corresponde al contribuyente que insta la reclamación, sin que exista contraparte por el lado de la Administración. De modo que la referencia que hace la previsión legal a las cuestiones «no planteadas», solo puede referirse a aquellas que pudieron ser invocadas por el reclamante y no lo fueron, lo que deja fuera el que pueda posicionarse el TEA en favor de la Administración, rehabilitando potestades o procedimientos para reconducir una errónea calificación desplegada por quien tiene esa potestad.

4. Limitaciones al despliegue de la nueva recalificación

La realidad pone de manifiesto que la Administración tributaria, en estos casos donde las iniciales liquidaciones fueron anuladas por razones materiales, se han dado inicio a nuevos procedimientos, con nuevas calificaciones de las que se derivan nuevas liquidaciones sobre los primitivos hechos imponible.

Frente a este comportamiento que se asume como una inercia, nos preguntamos si no existen otros argumentos o razones que podrían dar como resultado una opción completamente distinta, que negara la posibilidad que desembocó en las nuevas regularizaciones, o en caso de que fueran viables, si no existen algunas limitaciones o límites que no pueden ser franqueados por la Administración.

Antes de adentrarnos en el terreno de las limitaciones²⁰, si es que las hubiera, para llevar a cabo la recalificación, parece oportuno aclarar que lo primero es atender al sentido y alcance de la decisión anulatoria. A pesar de que

20 Gandarillas Martos, S. ob. cit. nota a pie de página 373. La utilización de los términos límites y limitaciones no es simplemente gramatical o para evitar la cacofonía en la redacción, obedece a la distinción procedente del Derecho civil y administrativo, en el esfuerzo de fijar los límites y limitaciones del derecho de propiedad, a los que ya se refirió el profesor García de Enterría, E. *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa*. (1956) Madrid, años más tarde recogido en el libro *Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa potestad expropiatoria, garantía patrimonial, responsabilidad civil de la administración*. (2004), Ed. Civitas, para distinguir entre los internos definidores del propio derecho y los externos como limitaciones de otros derechos, instituciones o intereses, distinción utilizada y trasladada por la doctrina para explicar el resto del Ordenamiento Jurídico.

no compartimos el criterio del TEAR al que ya nos hemos referido, lo cierto es que sí habilitaba a la Administración para una nueva actuación, por lo que si no fue recurrida por quien interpuso la reclamación, difícilmente podríamos lamentar las consecuencias de las posteriores regularizaciones. No es el caso de la sentencia, en la que nada se dijo ni se habilitó expresamente a la Administración para llevar a cabo los nuevos procedimientos.

En la tarea de buscar algunas limitaciones al ejercicio de estas potestades, partimos de una premisa inicial. No es posible aceptar la máxima de que no cabe regularizar de nuevo, tesis mantenida por un sector doctrinal contrario al llamado *doble tiro*, puesto que ninguna previsión legal lo impide de manera expresa y el Tribunal Supremo sí le ha reconocido esta posibilidad a la Administración²¹, como premisa general.

Por lo tanto, la hipótesis de la que partimos es que la Administración sí puede volver a regularizar, pero no con todo el despliegue y uso de las potestades como si de una primera liquidación se tratara.

4.1. Límites jurisprudenciales

Ya hemos dicho que la propia jurisprudencia reconoce a la Administración, mientras su derecho no haya prescrito, la posibilidad de dictar nuevos acuerdos de liquidación cuando los primeros sean anulados.

Sin embargo, el que la potestad siga incólume no significa que pueda desplegar todo su contenido como si nada hubiera ocurrido, cuando lo cierto es que la primera liquidación fue anulada por vicios o defectos sustantivos solo a ella imputables.

4.2. Elementos para la nueva liquidación

La jurisprudencia ha sido bastante clara, y si bien no se excluye el ejercicio de la potestad de liquidar, la nueva liquidación deberá hacerse con lo que hasta ese momento reste o esté a disposición de la Administración después del pronunciamiento anulatorio de la resolución del TEA o de la sentencia. En definitiva, la liquidación deberá dictarse con lo recabado a lo largo del procedimiento de aplicación de los tributos que haya sido mantenido en el proceso de revisión, con todo aquello no afecto de ilegalidad o con lo fijado por la resolución o sentencia que se ejecuta.

Esto es lo que se desprende de la STS de 15 de junio de 2015, recurso 1551/2014²², determinante cuando afirmó que *«[l]a Administración puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero no le cabe retrotraer actuaciones salvo en los casos expresados, por lo que, cuando la anulación se*

21 Sentencias ya citadas de 29 de diciembre de 1998, recurso 4678/1993, ECLI:ES:TS:1998:8010; y de 29 de junio de 2009, recurso 86/2008, ECLI:ES:TS:2009:5321.

22 STS de 15 de junio de 2015, recurso 1551/2014, ECLI:ES:TS:2015:2692.

debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. [...]». Lo mismo dijo la STS de 19 de enero de 2019, recurso 1094/2017²³, al corroborar que «[s]on de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; solo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. [...]».

Lo que parece evidente es que a la Administración le está vedado, cuando la anulación de la primera liquidación fue debida a motivos sustantivos o materiales, el completar, integrar o remendar lo actuado, el practicar nuevos requerimientos al contribuyente, o dar comienzo a un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos.

Estos dos pronunciamientos no contradicen la inicial jurisprudencia que reconoce el derecho a la liquidar, puesto que lo único que hacen es matizarlo y fijar ciertos límites que deben ser respetados por la Administración tributaria en la práctica de los nuevos acuerdos de liquidación.

Deberá liquidar con lo que tenga y si con ello no fuera posible, sencillamente, no podrá liquidar. Lo que le está proscrito a la Administración que ejecuta, es actuar desconociendo que ya tuvo ocasión de hacerlo, y como si se encontrara, desde el principio, con un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos.

En los casos que estamos examinando de los conflictos de aplicación de la norma, además del inicio del procedimiento del artículo 156 de la LGT, se practicaron nuevas actuaciones con los contribuyentes en busca de información, y se iniciaron nuevos procedimientos de aplicación de los tributos. Es decir, las actuaciones se repusieron desde cero colocando al contribuyente en la misma situación en la que se encontraba tiempo atrás, cuando tuvieron lugar los primeros procedimientos en las que se dictaron las liquidaciones anuladas.

Lo que hace la Administración en todos estos procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma iniciados con ocasión de la ejecución de resoluciones o de sentencias, es contravenir el sentido y espíritu de la jurisprudencia, puesto que, tras una primera anulación vuelve a colocar al contribuyente en la casilla de salida como si nada hubiera ocurrido, lo que da al traste con lo dicho por el Tribunal Supremo de liquidar con lo que se tenga.

4.3. El principio de buena administración como límite

Una práctica como la que estamos cuestionando no parece conforme con el principio de buena Administración al que de manera reiterada se refiere la juris-

23 STS de 19 de enero de 2019, recurso 1094/2017, ECLI:ES:TS:2018:187.

prudencia para corregir ciertas actuaciones, principio que debe presidir el quehacer diario en la aplicación de los tributos.

Vaya por delante que somos conscientes de las dificultades y las discrepancias administrativas, doctrinales y jurisprudenciales que han rodeado a la potestad de calificación de la Administración, especialmente en estos casos. No se trata de que nadie «acierte» ni se reprocha la falta de acierto en la calificación, pero quien cierra el debate en un proceso de revisión no es la Administración tributaria sino quien revisa sus actuaciones, y sobre todo el juez. El rol de la Administración es acatar y asumir que, si el despliegue de sus potestades de calificación no fue confirmado por la instancia revisora, las consecuencias no deberían ser la posibilidad de iniciar un nuevo debate sin restricción o límite alguno.

Como se dijo en la STS de 17 de abril de 2017, recurso 785/2016, le es «[e]xigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente [...]». De este principio general del Derecho se «[d]erivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles. [...]», como se recogió en la STS de 5 de diciembre de 2015, recurso 1727/2016²⁴ y reitera la posterior de 4 de noviembre de 2021, recurso 8325/2019²⁵.

Desde algunos sectores de la Administración se ha expresado el recelo a que un litigio tributario sea resuelto desde la aplicación de principios generales del Derecho, bajo la equivocada idea de que el principio de legalidad que inspira todo el sistema tributario lo hace inviable.

No compartimos esta premisa puesto que el ordenamiento jurídico tributario, a pesar de la recia consolidación que el artículo 7 de la LGT hace del derecho positivo como fuente del ordenamiento tributario, no olvida en su apartado segundo el carácter supletorio de las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos de derecho común. Por otro lado, la relevancia de los principios generales del derecho han sido puestos encima del tapete por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), cuando afirma que «[e]xiste en el ordenamiento jurídico de la Unión un principio general del Derecho que establece que los justiciables no pueden invocar el Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta [...]»²⁶; o cuando nos recuerda que «[e]l principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la

24 STS de 5 de diciembre de 2015, ECLI:ES:TS:2017:4499.

25 STS de 4 de noviembre de 2021, recurso 8325/2019, ECLI:ES:TS:2021:4117.

26 Entre otras, en las STJUE de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, apartado 24 y jurisprudencia citada; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 68; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 35; de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 27, y de 11 de julio de 2018, Comisión/Bélgica, C-356/15, EU:C:2018:555, apartado 99

Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva [...]»²⁷.

Por lo tanto, los principios generales del derecho no son ajenos al Derecho tributario, y además constituyen una fuente del Derecho no solo idónea, sino necesaria para resolver aquello que el Legislador no ha hecho cuando la situación fáctica que se nos presenta requiere que se dé una respuesta conforme a Derecho y no ha sido expresamente positivizada, función supletoria que encaja en la previsión del artículo 7.2 de la LGT al que nos hemos referido.

En estos casos, la reiteración del procedimiento no previsto ni contemplado, o el inicio de otro *ex novo* en fase de ejecución, difícilmente resulta compatible con una ordenada Administración. Estamos en un punto donde lo relevante deja de ser la procedencia o no de la regularización de fondo, esta circunstancia cede en importancia frente a otros principios de igual o mayor relevancia; está en juego algo de mayor calado que el pago o no de una puntual deuda tributaria. Nos referimos al buen hacer y al buen funcionamiento de nuestra Administración tributaria. Buen hacer que, con esta puntual actuación en el caso enjuiciado, nos aleja del estándar de calidad de una Administración capaz de generar la confianza que debe tener en un Estado de Derecho.

5. Eficacia del nuevo procedimiento iniciado en ejecución

La jurisprudencia del Tribunal Supremo a la que nos hemos referido nos ofrece pocas dudas sobre lo que puede hacer la Administración en ejecución de una sentencia anulatoria del acto tributario, sin embargo, no tenemos jurisprudencia que se pronuncie o nos diga qué consecuencias tiene o que ocurre cuando la Administración no se haya limitado a liquidar con lo que tuviera y da inicio a nuevos procedimientos transgrediendo lo dicho por el Tribunal Supremo. En definitiva, qué efectos tiene la nueva liquidación resultante de cara a su validez.

La jurisprudencia ha sido muy clara para decir qué es lo que puede hacer la Administración y cómo lo debe hacer, pero no tenemos hasta esta fecha ningún pronunciamiento que nos aclare qué ocurre cuando las actuaciones llevadas a cabo en ejecución se exceden de los límites marcados por el Tribunal Supremo. Y nada podemos reprochar a la jurisprudencia, que únicamente se pronuncia sobre los concretos supuestos que se someten al limitado margen de actuación procesal del recurso de casación.

Mayores reproches y responsabilidad descansan sobre el Legislador que también ha declinado regular cualquier aspecto relacionado con esta cuestión. Ocasiones no le han faltado, y la última pudo ser con la modificación del artículo 239 de la LGT, llevada a cabo por la Ley 35/2015 que integró en la Ley las previsiones que el artículo 66 del RGRAT contemplaba para la ejecución de resoluciones de los TEAs, y que hasta ese momento no superaba el ámbito de lo reglamentario.

²⁷ STJUE de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartados 30 y 31; 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 Y C-299/16, apartado 101.

La reforma se limitó a recoger la previsión temporal o el plazo para dictar los actos en ejecución y las consecuencias de su incumplimiento, reflejando el artículo 239.3 de la LGT que *«[l]os actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes [...]»*.

Nada más se incorporó a la nueva redacción de este artículo 239 que nos pudiera aclarar algo acerca del contenido, de las facultades o del procedimiento que podría seguir el órgano encargado de la ejecución, tras la anulación del acto o para pleno cumplimiento la decisión anulatoria.

A pesar de la falta de previsión legal de qué y hasta dónde puede actuar la Administración, es obligado dar respuesta a una realidad que se repite con frecuencia y que se ha explicitado en estos casos de aplicación del conflicto de aplicación de la norma.

La consecuencia de la extralimitación material o procedimental de la Administración en la realización de actos de ejecución no puede ser otra que su anulación²⁸. Si no fuera así la jurisprudencia del Tribunal Supremo caería en saco roto o, dicho de otro modo, resultaría irrelevante que la Administración, en lugar de limitarse a liquidar con lo que tuviera, decida, como ha ocurrido, dar comienzo a nuevos procedimientos de aplicación de los tributos sin consecuencia alguna de cara la validez y eficacia de las nuevas actuaciones.

6. Consecuencias de la falta de previsión legal en los casos de ejecución de sentencias o resoluciones

Ni el RGRAT en su artículo 66 ni la LGT, cuando lo acogió, se molestaron en dedicar unas líneas al contenido o alcance de los actos que podían dictarse ejecución a raíz de las decisiones anulatorias de los órganos de revisión. No obstante, todo hace pensar que ni la Administración, cuando redactó el Reglamento en el uso de su potestad reglamentaria, ni el Legislador cuando lo incorporó al artículo 239 de la LGT, estaban pensando en la posibilidad de abrir a la Administración tributaria, en ejecución de sentencias o resoluciones de los TEAs, opciones tales como el inicio de un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos.

Es cierto que el artículo 66.2 del Reglamento y el 239.3 de la LGT, solo hablan del límite temporal para la ejecución y lo fijan en el corto plazo de un mes. Por ello y a pesar de que nada se diga sobre lo que se puede hacer, este límite temporal nos pone sobre la pista de lo que le estaría permitido hacer a la Administración en ejecución.

²⁸ En esta línea se ha pronunciado la SAN de 19 de abril de 2023, recurso 692/2018, ECLI:ES:AN:2023:2089, en la que se anuló la segunda liquidación girada por la Administración tributaria regularizando de nuevo el IVA, tras una primera anulación llevada a cabo por el TEAC por practicarse la primera en cómputo anual y no trimestral.

Como advertimos, este plazo es corto y no coincide con ninguno de los generalmente previstos para el resto de los procedimientos de aplicación de los tributos. Por lo tanto, aunque no se diga expresamente, se está pensando en una pronta decisión y no con la posibilidad de la reiteración de un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos. Liquidar con lo que se tenga, como dijo el Tribunal Supremo, y no el inicio de un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, resulta plenamente compatible con el plazo del mes, otra actuación se nos antoja incompatible con el límite temporal asignado.

Es cierto que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la irrelevancia del exceso de duración de este plazo en su sentencia de 19 de noviembre de 2020, recurso 4911/2018²⁹, circunscribiendo sus consecuencias al devengo de los intereses de demora. Sin embargo, el que el incumplimiento del mes no tenga consecuencias de cara a la caducidad, sino solo respecto al cese del devengo de los intereses de demora, como ahora ya recoge la LGT en su artículo 239.3, no significa que, con arreglo a la previsión temporal prevista, pueda la Administración tributaria reiniciar de nuevo cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos, de duración directamente incompatible con la prevista para la ejecución.

7. Aplicación del artículo 197 del RGPIG

Cuando decimos que el Legislador no ha contemplado nada de manera expresa para determinar el alcance de las potestades de la Administración en ejecución de sentencias o resoluciones, lo decimos bajo dos premisas. La primera es que, en el ámbito jurisdiccional, ninguna particularidad hace la LJCA para la ejecución de los actos tributarios³⁰, por lo que en estos casos resultan aplicables los artículos 103 y ss de la Ley, independientemente de la naturaleza del acto, tributario o cualquier otro acto administrativo. La segunda es que cuando nos referimos al Legislador lo decimos en el sentido literal y ontológico, puesto que ninguna norma con rango de ley lo aborda o da solución a este debate.

No entramos en contradicción con la previsión del artículo 197, apartado 8, 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 (RGPIG), introducida por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, que reguló las potestades de la Administración Tributaria en ejecución tanto de resoluciones de los TEAs como de las sentencias de los Jueces, cuando señala que *«[P]ara la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes. No obstante, cuando de acuerdo con lo*

29 STS de 19 de noviembre de 2020, recurso 4911/2018, ECLI:ES:TS:2020:3880.

30 Gandarillas Martos, S. ob. cit. p 24 *«[p]ara atajar estos problemas no se han tomado medidas por el Legislador. No se ofrecen soluciones razonables que eviten el enquistamiento de la disputa. [...]»*

dispuesto en el artículo 66.4 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, éstas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.7 de la citada Ley. [...]».

Decimos que no entramos en contradicción porque nada se dice en las resoluciones examinadas de que se esté actuando bajo ese paraguas reglamentario, lo cual parece razonable puesto que, al margen de los problemas que podría plantear lo que consideramos un exceso reglamentario, su aplicación solo está prevista para los procedimientos de inspección, lo que deja fuera al resto de los procedimientos de aplicación de los tributos, como es el de comprobación limitada, o el del artículo 159 de la LGT.

Advertimos que ni las resoluciones que examinamos hicieron referencia alguna o aplicaron la previsión del artículo 197.8 del RGPIG, precepto legal que como no fue objeto de aplicación no entramos a considerar ni en cuanto a su alcance ni en cuanto a su encaje en el marco normativo.

No obstante, compartimos lo que dijo FALCÓN y TELLA³¹ sobre esta modificación que constituye *«[u]n grosero intento de la Administración de limitar la aplicación de los art. 150.5 a los supuestos en que la sentencia o resolución que se ejecuta "haya ordenado la retroacción de actuaciones" (...) lo lógico sería entender que, solo hay retroacción de actuaciones cuando tal retroacción se ordena expresamente en el fallo o resolución que no³² haya ordenado expresamente dicha retroacción [...]».*

Además, esta redacción (i) choca frontalmente con la dicho por la jurisprudencia sobre el alcance de las potestades de la Administración en las actuaciones que puede llevar a cabo en ejecución de sentencias o resoluciones; (ii) incurre en un serio problema de deslegalización al invadir competencias del Legislador, en la medida que el Reglamento entra de lleno a regular aspectos relativos a la ejecución de sentencia; (iii) y en lo que se refiere a las resoluciones opera como un reglamento independiente, sin la preceptiva cobertura de la LGT. Todo ello pone en entredicho la legalidad de esta previsión reglamentaria, que no abordamos con mayor profundidad porque ni fue aplicada ni citada por las resoluciones que estamos examinando, sin perjuicio de las serias deudas que nos hubiera suscitado su viabilidad si constituyera el fundamento normativo de las potestades desplegadas en ejecución.

8. Bibliografía

- BOCH CHOLBI, J.L. *Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad*. (2009). V Congreso

31 FALCÓN Y TELLA, R., *El nuevo apartado 8 del art. 197 del Reglamentos de las actuaciones y procedimiento de gestión: un manifiesto intento de vaciar de contenido el plazo máximo aplicable en la retroacción de actuaciones inspectoras*. Quincena Fiscal, nº 6 2010, p. 9.

32 Debe tratarse de una errata, puesto que debería decir «lo haya ordenado».

Tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad, Colección: Estudios de Derecho Judicial. Nº 156 (versión digital CENDOJ).

- CAYÓN GALIARDO, G. *Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto*. (2011). Revista Técnica Tributaria, nº 91/2011, p. 11 y 12.
- FALCÓN Y TELLA, R., *El nuevo apartado 8 del art. 197 del Reglamentos de las actuaciones y procedimiento de gestión: un manifiesto intento de vaciar de contenido el plazo máximo aplicable en la retroacción de actuaciones inspectoras*. Quincena Fiscal, nº 6 2010, p. 9.
- GANDARILLAS MARTOS, S. *La ejecución de sentencias y resoluciones en el Derecho Tributario*. (2022). 1ª ed. Tirant lo Blanch.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A., *La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria*. (2011). Revista Aragonesa de Administración Pública, ISSN 1133-4797, nº 38, p. 15.
- MARTÍN QUERALT, J. *Pleitos tengas y los ganas o tampoco*. (2005). Tribuna Fiscal, nº 180, p. 4.
- PALAO TABOADA, C., *Retroacción y reiteración de actuaciones por la Administración Tributaria*. (2015). Procedimientos tributarios en el País Vasco: Estudios Prácticos, Azaroa, noviembre, p. 45.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *El Deber de Contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*. (2005). Revista Española de Derecho Financiero. Cívitas, Madrid, nº 125, enero-marzo, p. 21 y 35.
- SESMA, B. *Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*. (2007). Thomson Reuter Aranzadi, Navarra. p. 15.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. *Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente*. (2012), Tribunal Fiscal, nº 261, 2012, p. 8.

DIVIDENDOS Y RENTAS POR TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN LA IMPOSICIÓN MÍNIMA GLOBAL. COMPARATIVA E INTERACCIÓN CON LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Diego Arribas Plaza

Doctor en Derecho

Abogado en Cuatrecasas

(España)

Title

Dividends, gains or losses on shares and the global minimum tax. Interaction and comparative analysis with the Spanish participation exemption regime

Resumen

La Directiva 2022/2523 ha instaurado en la UE el gravamen global mínimo acordado en el Pilar Dos de la OCDE, que incluye un tratamiento específico para dividendos y rentas por transmisión de participaciones. En particular, cuando se cumplan las condiciones previstas en la norma, estas rentas son obviadas en el análisis de la tributación del grupo. En la presente colaboración se examinan las circunstancias que determinan el ajuste de estas rentas, sus implicaciones materiales y su interacción con la exención del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Palabras clave

Fiscalidad corporativa; Pilar 2; Directiva 2022/2523; gravamen mínimo; dividendos; exención; participación.

Abstract

Directive 2022/2523 has adopted the global minimum tax of the OECD's Pillar Two in the EU including a specific treatment for dividends and capital gains and losses. To the extent the relevant conditions are met, this income is ignored in the analysis of the group's tax position. This collaboration addresses the circumstances for the carve out its implications, and its interaction with the Spanish participation exemption regime.

Keywords

Corporate taxation; Pillar 2; Directive 2022/2523; minimum taxation; dividends; exemption; shareholding.

Fecha de recepción: 28-04-2023/Fecha de aceptación: 22-05-2023/Fecha de revisión: 16-06-2023

Cómo referenciar: Arribas Plaza, D. (2023). Dividendos y rentas por transmisión de participaciones en la imposición mínima global. Comparativa e interacción con la exención del Impuesto sobre Sociedades. *Revista Técnica Tributaria* (141), 81-110.

SUMARIO

1. Introducción
 - 1.1. Una reforma cimentada en dos pilares
 - 1.2. Planteamiento y enfoque
2. Tratamiento en la normativa sobre tributación global mínima
 - 2.1. Definición de rentas excluidas
 - 2.2. Implicaciones de la exclusión
3. Interacción con la exención de la normativa española
 - 3.1. Tratamiento contable
 - 3.2. Tipología de rentas
 - 3.3. Categorización de las participaciones
 - 3.4. Importe exento
 - 3.5. Breves reflexiones sobre una posible «adaptación» de la LIS
4. Conclusiones
5. Bibliografía

Nota: el contenido de esta colaboración representa la opinión personal de autor y no constituye ningún tipo de asesoramiento legal.

1. Introducción

1.1. Una reforma cimentada en dos pilares

El 23 de enero de 2019, el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20 (*Inclusive Framework* en inglés) acordó que los trabajos que continuarían la Acción 1 del Plan BEPS (publicada en 2015) y el Informe Intermedio (publicado en 2018) se desarrollarían en torno a dos pilares¹. Con esta gráfica expresión², se identificaban las dos bases sobre las que los Estados tratarían de avanzar en el objetivo de adaptar las normativas tributarias a la realidad de una economía digitalizada.

Como es sabido, este plan se ha concretado en los conocidos como Pilar Uno (centrado en el gravamen en la jurisdicción de mercado para grupos con una facturación superior a 20.000 millones de euros y rentabilidad de al menos el 10%) y Pilar Dos (cuyo objetivo es asegurar una tributación mínima efectiva del 15% para grupos cuya facturación alcance 750 millones de euros). Si bien el 8 octubre de 2021 el Marco Inclusivo alcanzó un crucial acuerdo político respecto a ambos Pilares³, la realidad hasta la fecha pone de manifiesto que los avances han sido más intensos en lo relativo al Pilar Dos. En particular, entre los hitos que han impulsado la concreción del objetivo del gravamen global mínimo de las empresas, destaca sin duda la aprobación de la Directiva 2022/2523 de 15 de diciembre (en adelante, la Directiva). Esto es, en paralelo a los trabajos que han continuado y continúan en el seno de la OCDE, sus Reglas Modelo han tomado la forma de Derecho derivado de la UE (con ciertas adaptaciones, algunas relevantes).

Como consecuencia de lo anterior, los Estados miembros de la Unión no solo deben honrar el compromiso internacional que (salvo Chipre) alcanzaron como partícipes del Marco Inclusivo de la OCDE respecto al Pilar Dos, sino que también soportan la obligación de resultado propia de las directivas que establece el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. El impulso que supone que un actor internacional del peso de la UE adopte materialmente este objetivo, unido al esquema diseñado (con medidas primarias y defensivas que buscan asegurar su efectividad en última instancia), genera un incentivo

1 «Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note» (accesible en <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>).

2 El empleo de este término ha quedado acompañado de felices coincidencias, como que los primeros borradores detallados sobre la materia (conocidos como *Blueprints*) fueran publicados el 12 de octubre de 2020, Día del Pilar.

3 «Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy» (accesible en <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>).

evidente para que los Estados adopten esta normativa y aseguren ellos mismos el gravamen mínimo del 15% en su jurisdicción⁴. Desde este prisma, podría pensarse que la conocida carrera hacia la baja (*«race to the bottom»*) en la fiscalidad corporativa está ya transitando a una carrera hacia el medio (*«race to the middle»*), identificado este en el tipo mínimo del 15% acordado a nivel internacional.

En términos prácticos, la normativa del Pilar Dos materializada en la Directiva implica que los grupos empresariales afectados se ven forzados a adaptarse a las obligaciones derivadas de este impuesto mínimo (cuyo posible efecto armonizador merece ser destacado), al mismo tiempo que deben seguir cumpliendo las diferentes obligaciones fiscales «ordinarias» que sobre ellos recaen de acuerdo con la normativa local de cada jurisdicción. Esta recaudación ordinaria es el punto de referencia para identificar un gravamen insuficiente del grupo en la jurisdicción y, por ello, un gravamen complementario a recaudar. Ahora bien, la existencia de reglas propias para el cálculo y exacción de este gravamen mínimo dispone una suerte de sistema autónomo el cual, sin embargo, nunca puede vivir de espaldas a la normativa nacional que le sirve de referencia. Podría decirse entonces, en términos coloquiales, que supone un «segundo cierre paralelo» del impuesto sobre sociedades en el que interaccionan la normativa interna y la derivada del Pilar Dos.

1.2. Planteamiento y enfoque

El referido acuerdo de octubre de 2021 supone un cambio trascendental en el ámbito de la fiscalidad internacional, un nuevo paradigma que podría suponer un primer hito relevante en la armonización de las normativas fiscales sobre impuestos corporativos. Semejante tarea, a la que la Comisión Europea había dedicado amplios recursos (sin éxito aparente en la UE), parece haber fructificado en un plano todavía más ambicioso como el internacional. De forma lógica aparecen multitud de cuestiones vidriosas, tanto desde el planteamiento técnico (viabilidad de una regulación llamada a interactuar con la normativa fiscal de todas las jurisdicciones, compatibilidad con el derecho internacional, los convenios para evitar la doble imposición y el propio Derecho de la UE, etc.) como desde el político (diferentes roles e intereses de las jurisdicciones).

Fruto del planteamiento disruptivo de la cuestión, hasta el momento la mayor parte de los comentarios de la doctrina ha discurrido en el plano conceptual. Por ello, en la presente colaboración el enfoque es el opuesto, centrado en un análisis más específico de la normativa aprobada por la Directiva y sus impli-

4 Al hilo de lo anterior (en particular, dado el rol defensivo de la regla de beneficios insuficientemente gravados o UTPR), cabe destacar cómo algunos autores han elevado el planteamiento conceptual y argumentan que el sistema se basa en un principio (*Use-It-or-Lose-It principle*) en virtud del cual cada Estado puede decidir recaudar el impuesto complementario que le corresponda, sabiendo que si no lo hace otra jurisdicción podrá hacerlo (CHRISTIANS y DINIZ, 2022). Estos autores consideran que este mismo principio sustenta los regímenes de transparencia fiscal internacional (CFC rules), ahora ya ampliamente aceptados, y destacan que el acuerdo internacional confirma al grupo de empresas como una sola unidad económica también a efectos fiscales.

caciones en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). En particular, el objeto de estudio se limita al tratamiento de dividendos y resultados de cartera, en su condición de rentas cuyo gravamen aflora en el socio una doble imposición económica a la que los legisladores suelen ser sensibles disponiendo reglas para su corrección. Tanto el legislador español (en el IS) como el «internacional» (en el Pilar Dos y la Directiva) también parecen serlo al disponer su ajuste del resultado contable, pero bajo planteamientos no idénticos y que son objeto de análisis en los siguientes apartados.

Respecto a la estructura, el comentario se desarrolla en dos pasos. El primero se dedica al análisis del tratamiento de estas rentas de acuerdo con los parámetros generales de la Directiva (se obvia la incidencia de regímenes especiales, como el de las entidades de inversión), a cuyos efectos se tomará en consideración el criterio que emana de los Comentarios a las Reglas Modelo y del resto de publicaciones de la OCDE⁵. El segundo apartado aborda algunos de los aspectos asociados a la interacción de lo anterior con el régimen del artículo 21 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre (en adelante, LIS). Por último, se incluyen algunos comentarios a modo de conclusión.

2. Tratamiento en la normativa sobre tributación global mínima

Bajo un planteamiento alineado con el del IS, en el esquema de esta normativa del Pilar Dos se toma como base el resultado contable y se dispone la práctica de determinados ajustes fiscales al mismo. Entre estos, como se ha adelantado, la Directiva prevé un régimen específico para dividendos y rentas derivadas de la valoración o transmisión de participaciones en entidades (agrupadas en el concepto de ganancias o pérdidas de patrimonio), en el que destaca su condición general de rentas excluidas del resultado.

A continuación se analizará bajo qué circunstancias procede esta exclusión, así como las consecuencias de la misma. No obstante, antes procede un breve apunte sobre el particular enfoque que esto supone desde el prisma de un régimen de tributación mínima como el aquí analizado.

Siguiendo lo indicado en los Comentarios, la razón de ser de estas exclusiones podría vincularse a una suerte de traslación de los regímenes de exención de estas rentas (*participation exemption*) con el que cuentan muchas jurisdicciones del Marco Inclusivo, sobre la base de unas condiciones que recuerdan a los que estas emplean para definir una participación sustantiva en una entidad⁶. Por ello, cabría entender que se traslada aquí el objetivo de evitar la doble

5 Así en línea con el considerando 24 de la Directiva, que impone a los Estados miembros el recurso a los documentos preparados por la OCDE sobre la materia «como fuente de ilustración o interpretación a fin de garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros en la medida en que estas fuentes sean coherentes con la presente Directiva y el Derecho de la Unión».

6 Párrafo 35 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo: «(…), the GloBE Rules require MNE Groups to apply a consistently bright-line test that builds on the components found in the participation exemptions applied by a number of Inclusive Framework jurisdictions» (OCDE, 2022a, p. 50).

imposición económica asociada a dividendos y plusvalías en los escenarios cualificados en los que se mantiene una participación relevante. No obstante, lo cierto es que el sistema asume simplemente dicho gravamen subyacente (pues no dispone ninguna regla particular que aspire a constatarlo o siquiera a intuirlo)⁷, diseña asimetrías en el ajuste de las rentas (como más adelante se analizará) y dispone una exclusión absoluta de las rentas en cuestión (de manera que ninguna «objeción» se plantea si una jurisdicción ha decidido no gravarlas, pero el gravamen que en su caso les haya afectado será generalmente soslayado). Desde este punto de vista, quizás debería replantearse si estas exclusiones se justifican efectivamente en la corrección de la doble imposición económica o si las particularidades de este gravamen mínimo desnaturalizan realmente este objetivo.

2.1. Definición de rentas excluidas

Las letras b) y c) del artículo 16.1 de la Directiva se ocupan de definir cuáles son los parámetros bajo los que procederá la exclusión de los dividendos y las ganancias o pérdidas de patrimonio, respectivamente⁸. Así, tomando como base el mandato del artículo 15 de partir del resultado contable individual y la presunción de que dichas rentas forman parte del mismo, las letras b) y c) del artículo 16.2 de la Directiva ordenan su ajuste de cara a determinar las ganancias o pérdidas admisibles (concepto relevante en el cálculo del tipo efectivo en la jurisdicción —en adelante, ETR)—. Nótese que no se trata de una eliminación propia de un enfoque consolidado, sino que las rentas son objeto de ajuste específico salvo que se den ciertas condiciones.

2.1.1. Dividendos

Si bien la norma no define expresamente qué es un dividendo, se refiere al rendimiento del socio pues contempla cualquier importe recibido o devengado «en relación con una participación en la propiedad» (*«in respect of an ownership interest»*). Según el artículo 3.23 de la Directiva, este concepto se define en torno a una participación en los fondos propios que conceda derechos sobre los beneficios, el capital o las reservas de una entidad. El criterio de caracterización

7 Quizás esta ausencia podría vincularse a la asunción de que el propio sistema asegura el gravamen mínimo del 15% del beneficio operativo, por lo que huelga constatarlo en relación con cada dividendo o plusvalía procedentes de la entidad participada en cuestión. Ahora bien, esta asunción obviaría que dicha entidad participada puede pertenecer a un grupo que no está afectado por esta normativa o que puede pertenecer a una jurisdicción con un tipo efectivo muy reducido por beneficiarse de la exclusión de sustancia (artículo 28 de la Directiva).

8 Llama la atención el enfoque de la Directiva, que desarrolla esta definición *in situ* (en el seno del propio precepto incardinado en la determinación del resultado admisible), en comparación con el enfoque de las Reglas Modelo de la OCDE, que simplemente indican la exclusión en las letras b) y c) de su artículo 3.2.1. pero al que dan contenido a través del complejo juego de definiciones de su artículo 10.

relevante sería el contable, tanto en lo relativo a la participación en una entidad⁹ como a su titularidad¹⁰.

En la definición de los dividendos excluidos, siguiendo el enfoque de las Reglas Modelo, la Directiva dispone un planteamiento que se separa de regímenes como el español. Así, en vez de definir bajo qué circunstancias concretas procede el ajuste del dividendo, se asume por defecto este ajuste y se define cuándo, como excepción, el mismo no procede.

Ciertamente, podría plantearse si esta particular configuración presenta implicaciones materiales para la interpretación de la norma. Por ejemplo, si la carga de la prueba debería recaer sobre la parte que pretende argumentar a favor de la excepción, esto es, respecto al mantenimiento del dividendo (por ausencia de ajuste) a efectos de la determinación del resultado admisible.

Sea como fuere, esta construcción técnica se presenta «en términos negativos», esto es, respecto a las condiciones que deben concurrir para que no proceda el ajuste. De acuerdo con la regla general del ordinal (i) del artículo 16.1.b), el dividendo no es excluido (se mantiene) cuando la participación no alcance el porcentaje del 10% en la entidad participada (definida como participación en cartera o *portfolio shareholding*) y se haya mantenido durante menos de un año¹¹. Ambas condiciones (cuya conjunción aflora el concepto de *short-term portfolio shareholding* en las Reglas Modelo, aunque no en la Directiva) deben ser analizadas en la fecha de la distribución del dividendo, sin regla especial que avale su cumplimiento *a posteriori*.

El reverso de lo anterior, probablemente más natural para algunos, implicaría considerar que el dividendo es excluido cuando la participación alcance el 10% o se haya mantenido durante un año. Sin embargo, este planteamiento demanda las oportunas cautelas, como se aprecia en este ejemplo. Puesto que el concepto de participación en cartera (no apta para la exclusión del dividendo a menos que se haya mantenido durante un año) se construye desde una conjunción disyuntiva (pues es cualquiera que otorgue una participación inferior al 10% en los beneficios, el capital, las reservas o los derechos de voto de la entidad), una participación que otorgue derechos políticos del 10% pero derechos económicos en un porcentaje inferior (o viceversa) se calificaría como participación en cartera. Por ello, desde un análisis «en términos positivos», solo una participación que alcance el 10% en todos los parámetros referidos evitaría la condición de participación en cartera.

9 Párrafo 40 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo: «*The definition of Ownership Interest provided in Article 10.1 further requires that the interest in the underlying right is an equity interest, i.e. any shares, interests, participation, or other equivalents of that Entity which are characterised as equity under the Acceptable or Authorised Financial Accounting Standard used in the Consolidated Financial Statements*» (OCDE, 2022a, p. 51).

10 Párrafo 41 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo: «*A Constituent Entity is considered as holding "economically" a Portfolio Shareholding when it has (or is entitled to) all or substantially all the benefits and burdens of ownership, including rights to profits, capital, reserves, or voting carried by its Ownership Interests, and has not renounced or transferred such rights under another arrangement over the tested period*» (OCDE, 2022a, p. 51).

11 Al hilo del considerando 24 de la Directiva, está por ver si la UE acoge la nueva redacción del párrafo 45 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo que permite la opción de computar cualquier dividendo procedente de participaciones en cartera (OCDE, 2023, p. 77).

Como se ha apuntado, en un plano conceptual la norma podría alinearse con el enfoque de los regímenes de *participation exemption*, de forma que se contemple a los socios sustantivos (aspecto concretado en el porcentaje del 10%) o estables (aspecto concretado en el año) y se descarte la actividad de mera compraventa de valores (*trading*)¹². Ahora bien, interesa también detenerse en los detalles de la norma y en las aclaraciones de la OCDE en el desarrollo de sus Reglas Modelo.

Por un lado, el cómputo del porcentaje del 10% en la entidad participada no debe realizarse a nivel individual sino a nivel del grupo en su conjunto¹³. Sin embargo, el mantenimiento del año (posesión ininterrumpida durante 12 meses) se analiza desde el prisma de la entidad que percibe el dividendo, de manera que una transmisión intragrupo daría por interrumpido el cómputo¹⁴ (salvo que proceda de una reestructuración empresarial –combinaciones de negocios reguladas en el Capítulo VI de la Directiva–). En ambos casos, se descarta un análisis indirecto, esto es, de las condiciones bajo las que se han generado el beneficio que ahora se distribuye como dividendo¹⁵.

Así, aunque la norma introduce de igual manera el análisis de ambos requisitos (participación en la propiedad en relación con la cual se recibe o devenga un dividendo), se aprecian diferencias destacables. En relación con el periodo de mantenimiento del año, el análisis se realiza de forma individual a nivel de la entidad que recibe el dividendo pero, matiza la OCDE, no desde el prisma de dicho socio sino de la propia participación que genera la renta; por ello, respecto al dividendo abonado por una entidad, una parte será excluido y otra parte no lo será si es que este procede de participaciones adquiridas hace más o menos de un año, respectivamente¹⁶. Ahora bien, este enfoque podría haberse dispuesto exclusivamente para el análisis del mantenimiento de aquellas calificadas como participaciones en cartera, pero no en el caso de participaciones cualificadas. De hecho, puesto que el análisis agregado del porcentaje del 10% solo se explica desde el prisma del grupo como socio, un dividendo debería quedar

12 Párrafo 36 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 50).

13 Así por cuanto el primer guion del artículo 16.1.b).i) de la Directiva hace referencia a la participación «detentada por el grupo en una entidad»; en el mismo sentido, párrafo 40 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 51). En todo caso la cuestión no parece pacífica pues el matiz de los Comentarios no es categórico, sino que se plantea en relación con participaciones que confieran los mismos derechos sobre la participada (en términos de beneficios, capital, reservas o derechos de voto). Esto aflora la duda de si procede tal análisis agregado, por ejemplo, cuando algunas entidades del grupo ostenten participaciones que otorguen solo derechos económicos, otras cuyas participaciones asignen solo derechos políticos y otras cuyas participaciones otorguen ambos.

14 En este caso el segundo guion del artículo 16.1.b).i) de la Directiva se fija en la entidad que recibe el dividendo. También el párrafo 44 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo: «*Unlike the 10% threshold test, the ownership period requirement applies on a Constituent Entity-by-Constituent Entity basis, which means that an intra-group transfer of shares would be considered as an interruption of the holding period*» (OCDE, 2022a, p. 52).

15 En particular, en relación con el periodo de mantenimiento de la participación, párrafo 44 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo: «*The requirement only relates to the Ownership Interest in respect of which a distribution is received or accrued and does not require a further determination of whether the distribution was funded by another distribution to which the same condition would apply*» (OCDE, 2022a, p. 52).

16 Párrafo 44 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo: «*This condition applies to each Constituent Entity holder separately and in respect of the same class of shares such that the dividends received or accrued in respect of the same class of shares that were held for a year or more are exempted, whereas other dividends are not*» (OCDE, 2022a, p. 52). Pueden consultarse los tres

íntegramente excluido si el grupo supera el umbral referido con independencia de que un conjunto de participaciones (adquiridas en un momento o por una entidad del grupo en concreto) no alcance de forma individual el porcentaje.

Por último, nótese que la normativa renuncia a otorgar un trato particular a los gastos deducibles vinculados a estas rentas excluidas, en línea con las propuestas más recientes de armonización en la UE¹⁷. Respecto a los dividendos no excluidos, la OCDE justifica el cómputo de sus gastos asociados precisamente porque el ingreso es tomado en consideración; y respecto a los dividendos excluidos, aunque se reconoce que las normativas locales suelen impedir la deducción de gastos asociados a ingresos exentos, aquí se considera innecesario por razones de simplicidad¹⁸.

2.1.2. Ganancias o pérdidas de patrimonio

El primer apunte en el análisis de esta segunda categoría debe hacer referencia al ámbito de la exclusión, pues el artículo 16.1.c) de la Directiva contempla tres supuestos en el concepto de ganancia o pérdida de patrimonio excluida. Por un lado, el ordinal (ii) excluye los resultados (positivos o negativos) que afloren asociados al método contable de puesta en equivalencia; y por otro lado, los ordinales (i) y (iii) excluyen los resultados (positivos o negativos) derivados de la variación a valor razonable o de la enajenación de una participación, excepto cuando esta sea una participación en cartera. Podría decirse que la norma asimila la incidencia de la valoración de una participación (bien bajo puesta en equivalencia, bien a mercado) con una suerte de transmisión ficticia por cuanto aproxima igualmente el valor real de la inversión en la entidad participada, de ahí que le otorgue un trato alineado con el de la enajenación efectiva.

En este ámbito se advierte un enfoque similar al caso de los dividendos, pues la exclusión procede solo bajo circunstancias cualificadas: la incidencia del

ejemplos relativos al artículo 3.2.1.b) de las Reglas Modelo donde se concluye que solo es apto para la exclusión la parte del dividendo asociado a participaciones mantenidas durante un año (OCDE, 2022b, pp. 23-24). Para identificar participaciones cedidas la OCDE dispone un criterio LIFO por valores homogéneos, lo que facilita el cumplimiento del requisito pues permite la reserva de las más antiguas, según se indica en el párrafo 43 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 52).

17 La Propuesta de Directiva de 2011 para una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS) [COM(2011) 121 final] incluía en su artículo 14.1.g) la consideración como no deducibles de los gastos asociados a la obtención de rentas exentas (concepto que incluía dividendos y plusvalías procedentes de participaciones cualificadas). Estos se estimaban en un importe fijo del 5% de dichas rentas, salvo que el contribuyente probara que su importe era inferior. No obstante, la Propuesta de Directiva de 2016 para una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICIS) [COM(2016) 685 final] no contemplaba una limitación en la deducibilidad de los costes asociados a rentas exentas, en línea con las preocupaciones de algunos Estados miembros reseñados en los comentarios de la Presidencia del Consejo de la UE de 16 de abril de 2012 (doc. 8790/12 FISC 52, p. 14).

18 Párrafo 45 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 52), cuyo criterio parece alinearse con el dictamen del Consejo de Estado de 30 de septiembre de 1982 (citado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de diciembre de 1990). La excepción se plantearía en los contratos de seguro *unit linked*, en los que a la aseguradora se le impide computar el gasto asociado al repago de un dividendo excluido al tomador del seguro (nueva redacción de los párrafos 36 y 45 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo - OCDE, 2023, p. 75).

método de puesta en equivalencia (lo que presupone una participación relevante¹⁹) o la existencia de una participación que alcanza el 10% (y que por ello no es una participación en cartera en el momento de la transmisión)²⁰. Debe destacarse nuevamente cómo la exclusión de la renta se configura como el tratamiento por defecto, mientras que su mantenimiento (por ausencia de ajuste) se contempla como excepción. Ahora bien, se identifica aquí una asimetría relevante, pues las participaciones en cartera mantenidas durante al menos un año, si bien son aptas para generar dividendos excluidos, dan lugar a ganancias o pérdidas de patrimonio no excluidas²¹.

En general la exclusión de las ganancias y pérdidas de patrimonio se inspiraría también en los regímenes domésticos que, en supuestos cualificados, prevén la exención de las plusvalías y la no integración de las minusvalías con independencia del negocio jurídico por el que afloran. De hecho, dada la referida incidencia del criterio contable respecto a la existencia y titularidad de una participación, su enajenación sería una circunstancia que derivaría de su mera baja contable.

El enfoque que determina el tratamiento de la renta (positiva o negativa) obtenida en la transmisión de una participación podría ser discutible, pues procede su exclusión «con excepción de la enajenación de una participación en cartera». Así, la exclusión podría abordarse desde el prisma de la tipología de participación mantenida por el grupo hasta el momento (análisis de situación), o atendiendo a la condición concreta de las participaciones cuya enajenación genera la renta (análisis del objeto). La redacción indicada podría apoyar la segunda interpretación, si bien conduciría a la extraña situación en la que una misma participación cualificada genera dividendos excluidos, pero sus plusvalías o minusvalías son excluidas o no en función de la estrategia del contribuyente para acordar su enajenación de forma escalonada. Esto, unido al hecho de que el único criterio relevante en este ámbito (el porcentaje de participación del 10%) debe ser analizado a nivel conjunto del grupo (según se ha analizado, desde su posición de socio y no respecto a participaciones concretas), podría sugerir el apoyo a la primera interpretación pese al literal de la norma.

Por otro lado, nótese que si el importe excluido es la «ganancia o pérdida neta», su cálculo debería determinarse una vez deducidos los gastos de transacción asociados (lo cual parece necesariamente coherente con el aval a su

19 Párrafo 50 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 53).

20 La definición de participación en cartera del primer guion del artículo 16.1.b).i) de la Directiva, pese a incardinarse en un precepto relativo a dividendos, es consciente de su incidencia en el ámbito de los resultados de patrimonio, pues ordena analizar el porcentaje de participación del grupo en la fecha de la «distribución» (aspecto relevante para el dividendo) o de la «disposición» (aspecto relevante para la ganancia o pérdida de patrimonio vinculada a la transmisión de la participación, aunque también debería serlo para la valoración a valor razonable). Con este enfoque exclusivo en la situación existente el día de la distribución o de la disposición parece descartarse cualquier criterio de «compartimentación temporal» que atienda a las circunstancias existentes en momentos previos.

21 La OCDE es bien consciente de esta asimetría, probablemente vinculada a las diferentes posiciones de los países del Marco Inclusivo durante las negociaciones de esta «base imponible», en el párrafo 56 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo: «*Unlike the rule that applies for purposes of Excluded Dividends, the period during which the Portfolio Shareholding is held is not relevant for determining whether gains and losses arising from the disposition of that shareholding are includible in GloBE Income or Loss*» (OCDE, 2022a, p. 54).

deducción²²). En este punto debe recordarse también que la norma asume la correcta valoración de las operaciones vinculadas bajo el principio de plena competencia (artículo 16.4 de la Directiva). Por último, respecto a los resultados asociados a la valoración a valor razonable, la OCDE reclama la debida coordinación si en ella incide un dividendo excluido; así, por ejemplo, si una pérdida por valoración a valor razonable no excluida se corresponde (en todo o en parte) con un dividendo sí excluido (situación factible dada la asimetría comentada), cabe entender que este último importe reduciría el importe de la pérdida a computar²³.

2.2. Implicaciones de la exclusión

Expuestas las coordenadas de la exclusión, procede continuar con sus consecuencias. Ello implica analizar el impacto tanto en el denominador (resultado admisible) como en el numerador (impuesto ajustado) del cociente que determina el ETR del grupo en la jurisdicción.

2.2.1. Impacto en la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles

Como se ha indicado, el punto de partida es el análisis del resultado individual de la entidad, donde en principio aparecerán reflejadas las rentas indicadas que, sin embargo, deben ser excluidas. Lógicamente, esto dará lugar a un ajuste negativo cuando las rentas sean de signo positivo, y a un ajuste positivo cuando las rentas sean de signo negativo.

En el caso de las aquí analizadas, cabe entender que este ajuste (cuando sea negativo) podría obedecer al concepto de exención que, según la definición del artículo 22 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se vincula a un supuesto en el que se realiza el hecho imponible pero la ley se exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal (pago de la cuota). Para empezar, el artículo 3.Cuatro de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, confirmaría que las exenciones no son incompatibles con la naturaleza de un impuesto mínimo. A su vez, si bien podría resultar aventurado, parece razonable pensar que la obtención de una renta, sin embargo excluida en la determinación de un parámetro tan relevante para el cálculo de un impuesto (aunque sea mínimo y recaudado en una u otra jurisdicción), aflora esencialmente la situación descrita.

Se ha llamado ya la atención sobre la incidencia de las cuentas individuales, enfoque necesario para el pretendido análisis jurisdiccional (*jurisdictional blen-*

22 Nueva redacción del párrafo 54 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo: «*For simplicity, the GloBE Rules do not disallow expenses related to Excluded Equity Gains or Losses in the computation of GloBE Income or Loss*» (OCDE, 2023, p. 76). Como decimos, el ajuste de la renta neta aporta un argumento adicional para la deducción.

23 Párrafo 49 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo: «*The fair value gain or loss for a Fiscal Year, however, must be adjusted to reflect any distributions on that Ownership Interest that were excluded from the computation of GloBE Income or Loss pursuant to Article 3.2.1(b)*» (OCDE, 2022a, p. 53).

ding) que, en todo caso, requiere la oportuna adición de los resultados individuales de las entidades ubicadas en la jurisdicción. Ahora bien, en principio, el marco contable relevante no sería el aplicable por cada entidad, sino la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados contables consolidados de la entidad matriz última²⁴. Así, en España, este marco de consolidación podría ser el nacional (Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas —en adelante, NOFCAF—) o el internacional (Normas Internacionales de Información Financiera —en adelante, NIIF—)²⁵.

La cuestión no es baladí si la norma contable que incide en el gravamen «ordinario» de la entidad ha sido otra. Continuando con el ejemplo español, podrían darse dos supuestos. Por un lado, si bien el artículo 10.3 de la LIS parte del resultado que se deriva del Plan General de Contabilidad (aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre) para calcular la cuota del IS, aun cuando lo relevante sería el marco contable de las NOFCAF, en el cálculo del resultado individual no deberían aflorar diferencias materiales. Ahora bien, si el marco contable relevante para este impuesto mínimo viene determinado por unas NIIF que son irrelevantes en el IS²⁶, las diferencias entre los resultados que sirven de base para ambos gravámenes sí pueden ser materiales.

De lo anterior se deriva la posible existencia de discrepancias entre el resultado tomado en cuenta a efectos fiscales domésticos y el que ordena tomar como referencia la Directiva. En todo caso, puesto que la exclusión opera como un ajuste al resultado contable de referencia, solo serían objeto de ajuste las rentas que sean contabilizadas de acuerdo con el marco contable que disponga la Directiva y sería la calificación otorgada por dicha normativa la que determine la existencia de una renta susceptible de exclusión. No podrían ser objeto de ajuste aquellas rentas que afluieren únicamente en el resultado tomado a efectos tributarios locales.

2.2.2. Impacto en la determinación del impuesto cubierto ajustado

De acuerdo con el artículo 21 de la Directiva, el cálculo del impuesto ajustado parte del importe consignado como gasto por impuesto corriente en la contabilidad, al que deben practicarse ciertos ajustes. La cuestión es compleja, pues requiere definir primero qué impuestos son los relevantes (impuesto cubierto) para a continuación practicar los referidos ajustes (entre los cuales se encuentra

24 El artículo 15.1 de la Directiva dispone, no solo que debe tomarse las ganancias o pérdidas netas contables de la entidad en el ejercicio fiscal antes de cualquier ajuste de consolidación por eliminación de operaciones intragrupo, sino también la incidencia de la normativa de consolidación de la matriz. Ello sin perjuicio del efecto de lo dispuesto en los artículos 11.2 y 15.5 de la Directiva si la jurisdicción incluye un impuesto complementario nacional admisible.

25 En este punto procede recordar que el artículo 6 de las NOFCAF aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, aborda dos situaciones. Por un lado, si alguna de las entidades del grupo ha emitido valores a cotización en algún mercado regulado de la UE, entonces la consolidación deberá realizarse de acuerdo con las NIIF aprobadas por los Reglamentos de la UE. Si, por el contrario, no ha recurrido a los mercados cotizados, puede elegir entre aplicar la normativa doméstica (esto es, las NOFCAF) o la citada normativa internacional.

26 Resoluciones de la Dirección General de Tributos V2107-15 y V2787-21.

el gasto o ingreso por impuesto diferido). Por motivos de espacio nos centraremos en los aspectos más específicos vinculados al tema aquí analizado.

Como cuestión central debe retomarse algo ya planteado: la exclusión a todos los efectos de estas rentas, esto es, también respecto al gravamen que en su caso les haya afectado. Según se indicó, la norma no solo exime del gravamen mínimo a dividendos y rentas derivadas de la valoración/transmisión al excluirlos del cómputo del resultado, sino que también ordena obviar el gravamen doméstico que haya recaído sobre ellas. A esta última tarea se dedica el artículo 21.3.a) de la Directiva cuando dispone que el importe del gasto por impuesto corriente debe reducirse en el importe del mismo «con respecto a las ganancias excluidas del cálculo».

Si ningún impuesto «ordinario» ha gravado la renta excluida, lógicamente ningún ajuste procede. Ahora bien, si la jurisdicción en cuestión grava la renta, debería ser retirado el impuesto que sobre ella haya recaído. A estos efectos, la OCDE matiza que el cálculo debe realizarse tomando el importe bruto de la renta excluida (pues descarta el cómputo de los gastos asociados) y el tipo efectivo soportado (no un tipo impositivo nominal)²⁷. También aclara que si la exclusión de la renta es parcial, la reducción en el importe de impuestos será igualmente parcial²⁸.

Dado que este artículo 21.3.a) solo ordena retirar el gasto por gravamen de ganancias excluidas, es dudoso el trato de las minusvalías excluidas por la Directiva pero deducidas en el impuesto local. La norma parece obviarlas pues menciona las ganancias y no las pérdidas (ajenas al gasto por impuesto), en un apartado relativo a reducciones (cuando esto derivaría en adiciones). De hecho, aunque se ha planteado que simétricamente el sistema demandaría obviar el «menor gasto por impuesto» asociado a la deducción de una renta negativa excluida, la OCDE no acepta esta interpretación, y ofrece la opción de no excluir los resultados de patrimonio en la jurisdicción²⁹.

En relación con el impuesto diferido se dispone una previsión análoga en el artículo 22.5.a) de la Directiva, de manera que debe obviarse también el gasto o

27 El párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 88) excluye la incidencia de los gastos asociados («Where the entire amount of the income item is excluded, the excluded taxes must be determined on the same basis without regard to any related expenses»). A su vez, en el ejemplo relativo al artículo 4.1.3 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022b, p. 34), se concreta una fórmula para este cálculo como cociente entre la renta excluida (importe bruto, por lo dicho) y el beneficio de la jurisdicción (importe neto, al ser un resultado total) que es multiplicado por el gasto por impuesto corriente (de ahí la incidencia del tipo efectivo). Este criterio obvia los gastos asociados a la renta excluida de forma coherente con lo expuesto antes, pero conduce a que el importe de impuesto asociado a la renta excluida (que por ello es retirado) quede sobrerrepresentado en detrimento del contribuyente.

28 Párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 88).

29 DZIURDZ y MARCHGRABER (2022, pp. 512-513) reclamaban la adición del (menor) impuesto corriente asociado a la deducción de una renta negativa excluida por la Directiva, toda vez que el gasto por impuesto puede ser negativo y el impuesto diferido dispone un ajuste neto. No obstante, la visión acordada es que esto presenta deficiencias y que resulta más simple y robusto otorgar al contribuyente la opción de descartar durante 5 años la exclusión (nuevos párrafos 57.1 y 57.2 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo - OCDE, 2023, pp. 61-64). Ausente en la Directiva, según con su considerando 24, tal opción podría reputarse ajena a la UE.

ingreso por impuesto diferido relativo a partidas excluidas³⁰. Aunque los dividendos o rentas derivadas de la transmisión suelen excluirse de la base imponible en virtud de una regla de exención o no deducibilidad con naturaleza de diferencia permanente, su incidencia en este punto no puede descartarse. Para el análisis de este precepto y por simplicidad se hará referencia a dos enfoques: individual o global.

El enfoque individual se refiere a los casos en los que el ajuste de la renta no sea permanente sino temporal, y da lugar por sí mismo a un importe diferido que, por lo expuesto, debería ser obviado. Un ejemplo podría ser un activo por impuesto diferido vinculado al gasto por deterioro de una participación no deducible en el impuesto local pero que devendrá deducible en el futuro, si bien la valoración o enajenación de dicha participación genera rentas excluidas en la Directiva. También podría plantearse la deducción del deterioro de una participación si es que el pasivo por impuesto diferido aflora asociado al futuro gravamen de una plusvalía excluida.

El enfoque global se refiere a la interacción de la renta con el resultado total de la entidad, en particular, respecto a ejercicios en pérdidas que dan lugar a los consecuentes activos por impuesto diferido (BINs). Así, una renta negativa excluida no debería nutrir el activo por impuesto diferido asociado a la pérdida obtenida por la entidad³¹, aunque de forma simétrica cabría plantear si también procede obviar una renta positiva gravada en la jurisdicción pero excluida por la Directiva. Por el mismo motivo, debería retirarse también la parte de gasto por impuesto diferido que aflore fruto de la compensación de BINs con dividendos o plusvalías que sean gravados en la jurisdicción, pero excluidos por la Directiva.

Por último, nótese que el sistema de tributación mínima global no altera los conceptos de residencia y fuente³², de manera que este gasto por impuesto también podría ser un gravamen en la fuente. En este punto procede hacer otra distinción. Los dividendos procedentes de entidades ajenas al grupo, así como las ganancias o pérdidas de patrimonio, siguen la regla general y es que, si son rentas excluidas, su posible gravamen en la fuente debe ser también retirado. Ahora bien, el artículo 24.5 de la Directiva dispone un trato particular para el gravamen soportado en la distribución intragrupo de dividendos, pues atribuye este gravamen a la pagadora y no al socio que lo contabiliza por soportarlo jurídicamente³³. Según la OCDE, este criterio especial de atribución implica que el impuesto soportado no se vea afectado por su vínculo con una renta excluida,

30 El gasto es positivo en un pasivo por impuesto diferido, y es negativo (esto es, un ingreso) cuando aflora un activo por impuesto diferido (párrafo 71 de los Comentarios al artículo 4 de las Reglas Modelo-OCDE, 2022a, p. 101).

31 Párrafo 73 de los Comentarios al artículo 4 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 101). Puesto que es el propio artículo 22.5.a) de la Directiva el que descarta que el ajuste por impuesto diferido incluya el diferido asociado a rentas excluidas, cabe entender que estas no afloran un diferencial con el importe de impuestos cubiertos ajustados esperados (artículo 21.5), por lo que tampoco se generará por este motivo un impuesto complementario adicional (artículo 29.3).

32 Aunque algunos de sus elementos no encajen adecuadamente con dichos conceptos (ARNOLD, 2022, p. 227).

33 En puridad, la regla aplica al gravamen sea o no en la fuente, pero en jurisdicciones como España será lo habitual.

de manera que su importe no se obvia y es computado por la entidad que realizó la distribución³⁴.

3. Interacción con la exención de la normativa española

En este apartado el enfoque se traslada al objetivo de examinar las similitudes y diferencias con la exención del artículo 21 de la LIS, lo que a su vez permite analizar la interacción de este precepto con la Directiva y, con ello, identificar supuestos de coordinación y fricción entre normativas.

Para empezar debe destacarse cómo en ambos casos el ajuste se practica sobre el resultado individual de la entidad, sin que proceda ninguna eliminación de consolidación. En cierto sentido la operativa se asimila a la propia del régimen de consolidación fiscal del IS (regulado en el Capítulo VI del Título VII de la LIS), pues al agregar los resultados individuales de las entidades ubicadas en la jurisdicción, del importe a considerar se habrán deducido ya los resultados relativos a dividendos y resultados de cartera que deban ser objeto de ajuste específico³⁵.

A nivel conceptual el planteamiento también se asimila: se contempla el rendimiento obtenido por el socio, ya sea en forma de dividendo o plusvalía, siempre que proceda de una participación cualificada. Ahora bien, aparecen diferencias en determinados aspectos concretos vinculados al tratamiento contable, a la tipología de rentas comprendida en el ajuste, a la categorización de las participaciones y al importe apto para el ajuste. Su análisis se aborda en los siguientes apartados, junto con unas reflexiones sobre la posible influencia que esta exclusión de rentas de la Directiva podría tener en una eventual modificación del artículo 21 de la LIS.

3.1. Tratamiento contable

Dado que la contabilidad supone el punto de partida del análisis tanto en el IS como en la Directiva, la mecánica expuesta requiere, en primer lugar, constatar la existencia de una renta que sea susceptible de ajuste. Así, cuando el resultado contable individual en el que se basa la normativa del IS contemple o descarte la existencia de una renta, pero el marco contable de consolidación de la matriz última sobre el que en principio se basa la

34 Como regla general, cualquier impuesto relativo a un dividendo excluido debería ser obviado, aunque sea satisfecho en la fuente; de hecho, así lo afirma el párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4 de las Model Rules (OCDE, 2022a, p. 88). Ahora bien, debe considerarse la regla excepcional que atribuye el impuesto soportado en la distribución intragrupo de dividendos o similares a la propia entidad pagadora, pues ello anula el planteamiento general y permite su cómputo. De acuerdo con los párrafos 11, 60 y 61 de los Comentarios al artículo 4 de las Model Rules (OCDE, 2022a, pp. 88 y 99), este tratamiento especial se basa en el hecho de que el beneficio operativo que representa el dividendo ha sido obtenido por el propio grupo, de manera que un gravamen adicional que le afecte (aunque sea como dividendo) debería ser computado.

35 En el caso del IS, por todas, resolución de la Dirección General de Tributos V2035-15.

Directiva haga lo contrario, se advierte un primer foco de discrepancia en el funcionamiento de la norma³⁶.

Por ejemplo, la normativa internacional (NIIF) admite, en la propia preparación de los estados financieros individuales, que una entidad valore al coste sus participaciones en dependientes o asociadas, pero también a valor razonable con cambios en resultados o bajo el método de puesta en equivalencia, lo que generaría el correspondiente resultado; sin embargo, puesto que el Plan General de Contabilidad dispone la valoración al coste de las referidas participaciones, aquí descarta la existencia de un resultado vinculado a su valoración³⁷. En estos casos, ningún ajuste se habrá practicado en el IS en ausencia de renta, aunque procederá a efectos del Pilar Dos cuando incida el método de puesta en equivalencia (artículo 16.1.c.ii) de la Directiva) o cuando se valore a mercado una participación que no sea en cartera (artículo 16.1.c.i) de la Directiva). En todo caso, si el marco contable relevante identifica una renta que no proceda excluir, pero esta no ha aflorado en el IS, ello podría dar lugar a un gravamen insuficiente que la Directiva «reclama».

Otro ejemplo podría venir de la mano de los dividendos que, de acuerdo con la normativa contable doméstica, proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, y que por ello no se reconocen como ingresos sino como una recuperación de la inversión³⁸. Es decir, desde el prisma del IS se constata la inexistencia de una renta que, sin embargo, sí será advertida si el marco contable de consolidación es el internacional (que carece de norma similar a la expuesta³⁹). Por ello, cuando el dividendo proceda de una participación en cartera mantenida durante menos de un año (es decir, dividendos no excluidos) y no dé lugar a un gasto por impuesto diferido asociado, la Directiva «reclamaría» su gravamen.

Por último, podría plantearse el caso del usufructo de participaciones que se mantienen en el balance del nudo propietario. En la contabilidad nacional el ingreso asociado al dividendo aflora naturalmente en este, y solo lo hace en el usufructuario cuando el dividendo obtenido supera el previamente considerado en la valoración del derecho de usufructo⁴⁰. Si el criterio es diferente en la norma contable relevante en el Pilar Dos, podrían generarse nuevamente situaciones de fricción.

36 Como se apuntó antes, en su caso, debería tenerse en cuenta la posibilidad de que los artículos 11.2 y 15.5 de la Directiva permitan la mitigación de estas fricciones.

37 En el plano internacional, Norma Internacional de Contabilidad 27. En el plano nacional, de acuerdo con las NOFCAF, en principio no existiría diferencia destacable con el resultado tomado en el IS. Así, el procedimiento de puesta en equivalencia que avalan las NOFCAF para las sociedades asociadas y multigrupo (artículo 12) no debería generar una ganancia o pérdida a estos efectos si lo pretendido es el cálculo del resultado individual previo a cualquier ajuste de consolidación. En caso contrario, se acompañaría del ajuste de la renta (artículo 16.1.c.ii) de la Directiva).

38 Apartado 2.6 de la Norma de Registro y Valoración 9ª del Plan General de Contabilidad y artículo 31 de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

39 Una previsión al respecto se incluía en la Norma Internacional de Contabilidad 18 (apartado 32), pero fue eliminada.

40 Artículo 18 de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3.2. Tipología de rentas

En un segundo estadio, asumida la existencia de la renta, es sabido que el artículo 21.2.1º de la LIS califica como dividendos o participaciones en beneficios los (rendimientos) derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades. Este planteamiento se alinea con la Directiva, aunque con una diferencia potencialmente relevante: mientras que la LIS otorga prevalencia al criterio jurídico frente al contable, se ha analizado cómo la OCDE identifica una participación en el capital o fondos propios y su titularidad según el criterio contable.

Ambas normativas parecen contemplar el ajuste secundario en operaciones vinculadas que suponga una diferencia a favor del socio. En concreto, la LIS lo califica como una participación en beneficios (artículo 18.11) que es apta para la exención, mientras que tal naturaleza parece compatible también con el tratamiento contable si se atiende a la realidad económica subyacente⁴¹.

Más dudas generan contratos como el préstamo de valores, para el que el artículo 21.2.3º de la LIS otorga prevalencia al análisis económico frente al jurídico y permite al socio económico, no al formal, aplicar la exención. Podría pensarse que este planteamiento encontraría acomodo en el análisis contable (por su vínculo con la imagen fiel y la realidad económica) que extiende la OCDE a esta normativa, de manera que fuera también relevante para la Directiva. No obstante, el hecho de que las particularidades de un repago de dividendos se prevean, en principio, con carácter exclusivamente sectorial plantea la cuestión de su tratamiento general y si es posible que surjan fricciones con el planteamiento del citado precepto de la LIS⁴².

Destaca la descoordinación en relación con los préstamos participativos entre entidades del mismo grupo mercantil. Mientras que la Directiva no altera que los rendimientos asociados tienen la naturaleza de intereses, sí lo hace el esquema de la LIS (artículos 15.a) y 21.2.2º) al disponer su no deducibilidad para la entidad pagadora y su exención para la entidad perceptora. Se observa aquí un elemento que puede alterar de forma significativa el ETR, no cuando prestamista y prestatario se ubiquen en España (pues la situación del grupo se neutralizaría en la jurisdicción), pero sí en casos de préstamos suscritos con una entidad no residente si, por ejemplo, la Directiva «reclama» el gravamen de un interés que la normativa del IS ha eximido *ex lege*. Lo anterior, lógicamente, sin perjuicio de su propio tratamiento sustantivo en materia de asimetrías híbridas.

En cuanto a la configuración de las ganancias o pérdidas de patrimonio excluidas, la triple categoría que establece el artículo 16.1.c) de la Directiva

41 En la normativa contable nacional, por todas, consulta 6 del BOICAC 79.

42 En el caso de las entidades aseguradoras que son titulares formales de participaciones calificadas por cuenta de tomadores de seguros (por ejemplo, *unit linked*), se advierte la asimetría que supone que la entidad perciba un dividendo excluido pero compute un gasto del mismo importe por su repago a favor de aquellos tomadores (OCDE, 2023, pp. 75-76). Para abordarlo, en el caso específico de las aseguradoras, la nueva redacción de los párrafos 36 y 45 de los comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo indica que el referido gasto debería ser obviado. Se observa así que el enfoque se separa del español, no solo porque se incide en el tratamiento del gasto (no del ingreso), sino también porque se aborda desde un enfoque puramente sectorial.

parece presentar un encaje pacífico en el artículo 21 de la LIS. En primer lugar, por efecto del artículo 10.3 de la LIS, la norma doméstica no contempla el impacto del método de puesta en equivalencia y por ello no regula el ajuste del resultado asociado; ahora bien, puesto que la Directiva lo prevé en todo caso en el ordinal (ii) del precepto, la situación parece alineada y no aflorarían situaciones conflictivas.

En segundo lugar, en ambas normativas se prevé el ajuste de las rentas asociadas a la valoración a mercado de participaciones cualificadas, de forma expresa en el ordinal (i) del artículo 16.1.c) de la Directiva y de forma un tanto peculiar en la LIS⁴³. Por ello, más que vinculadas al concepto, como se verá más abajo, las dudas se plantean respecto al ámbito material del ajuste (definición de participaciones cualificadas en la LIS y en la Directiva).

Por último, el concepto «enajenación de una participación» al que hace referencia el ordinal (iii) de la Directiva debería ser capaz de englobar el resto de las rentas contempladas por el artículo 21.3 de la LIS. A su vez, la baja contable de la participación como circunstancia clave para la identificación de esta enajenación sería un planteamiento compartido tanto por la OCDE como por la base contable que supone el artículo 10.3 de la LIS. Es decir, las fricciones afloran nuevamente en la definición de participación cualificada. Ahora bien, podría destacarse el supuesto de los gravámenes de salida (*exit tax*) exigidos cuando la entidad no altere su personalidad jurídica. En principio, cabe esperar que la contabilidad no registre ninguna renta vinculada a la salida y nada habría que ajustar en la determinación de la ganancia o pérdida admisible. No obstante, si la norma tributaria doméstica lo prevé (así lo hace el artículo 19.1 de la LIS) y ello genera el gravamen de participaciones cualificadas, este impuesto no podría ser computado si es que la renta se considera vinculada bien a una valoración a mercado, bien a una «enajenación» de la participación⁴⁴.

El tratamiento de las rentas negativas asociadas a la participación en entidades requiere un comentario particular. En primer lugar, debe recordarse que la LIS impide en todo caso la deducción del gasto por deterioro contable de estos elementos (artículos 13.2.b) y 15.k) de la LIS). Por su parte, la Directiva no prevé la exclusión del gasto contable por deterioro, aunque sí del que resulte de una valoración a mercado de participaciones cualificadas, que cabría asimilar⁴⁵. Por lo tanto, serían computables tanto el gasto contable por valoración de participaciones cuando sean en cartera como el resultado por impuesto diferido que estas generen en el IS.

43 Como indica SANZ GADEA (2017, p. 34), la exención del resultado positivo por incremento de valor se extrae a partir de una interpretación sistemática derivada de la no deducibilidad de las disminuciones de valor de participaciones cualificadas contemplada en el apartado l) del artículo 15 de la LIS. En todo caso, así lo confirma la Dirección General de Tributos en sus resoluciones V0541-16 y V4476-16.

44 En el ámbito del IS, son varios los precedentes administrativos que admiten su inclusión en la exención del artículo 21 de la LIS (por todas, resoluciones Dirección General de Tributos V3067-16 y V3966-16). Por su parte, pese a contemplar el supuesto del traslado de residencia (de acuerdo con el artículo 4.7 de la Directiva, la entidad que se traslada se considera ubicada en la jurisdicción donde lo estaba al comienzo del ejercicio), la normativa del Pilar Dos no otorga un tratamiento claro a este caso, aunque parece incontrovertido que la renta aflora por valoración a mercado.

45 A partir de varios documentos posteriores (OCDE, 2022c, p. 20; OCDE, 2023, p. 64) se confirma que el ajuste por ganancias o pérdidas de patrimonio excluidas al que hace referencia el artículo

En segundo lugar, en el tratamiento de las minusvalías generadas en la transmisión de la participación, debe tenerse en cuenta que la Directiva permite el cómputo de las asociadas a participaciones en cartera, sin ninguna limitación similar a las establecidas en el artículo 21.7 de la LIS. Es decir, nuevamente la Directiva avala un importe superior de gasto y deberán realizarse las oportunas adaptaciones cuando el tratamiento de la minusvalía no coincida.

Por último, debe destacarse que la Directiva excluye del cómputo las pérdidas asociadas a la enajenación de participaciones que alcanzan el umbral del 10%, sin distinguir el caso en el que la renta negativa del socio proceda de la extinción de la entidad participada⁴⁶. El legislador español sí es sensible a la condición de esta minusvalía como «pérdida final» y permite su deducción en el artículo 21.8 de la LIS, aunque no parece que el legislador internacional lo haya sido. La cuestión entonces es si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en interpretación del Derecho primario debería impregnar, no solo la normativa doméstica de los Estados miembros, sino también la interpretación de esta Directiva y su transposición en normativas como la española en las que esta deducción de cartera supone la única vía de cumplimiento de la jurisprudencia comunitaria relativa a la importación de pérdidas extranjeras⁴⁷.

Al respecto no resulta claro hasta qué punto la particular posición del TJUE (particular asimismo su recepción en España) debe encontrar acomodo cuando la Directiva no parece contemplar esta situación, aunque también parece dudoso que un enfoque a nivel del grupo y de análisis jurisdiccional obvie totalmente que una filial puede extinguirse con pérdidas pendientes de compensar. La alternativa técnica, cuyo amparo en la Directiva tampoco parece nada claro, pasaría por considerar que los créditos fiscales de una entidad, asociados a estas pérdidas, se entienden íntegramente aplicados en el momento de su extinción en la jurisdicción donde se ubica, incrementando así el gasto por impuesto (numerador del ETR) en dicha jurisdicción.

Si, efectivamente, la deducción del artículo 21.8 de la LIS es calificada como una pérdida de patrimonio excluida por el ordinal (iii) del artículo 16.1.c) de la Directiva, se pondrían de manifiesto las situaciones apuntadas antes. Por un lado, si pese a la obtención de esta minusvalía el resultado de la entidad es positivo y registra gasto por impuesto corriente, recuérdese cómo la OCDE concede la alternativa de no excluir las ganancias y pérdidas de patrimonio en la jurisdicción, pero descarta que el gasto por IS pueda incrementarse por el efecto

3.2.1.c) de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 16), incluye los gastos por deterioro y sus reversiones (*impairment losses and any reversals of impairment*) relativos a participaciones cualificadas. Cabe entender que este mismo tratamiento debería extenderse al artículo 16.1.c) de la Directiva, dando lugar a la referida asimilación; en concreto, esto implicaría entender que las variaciones del valor razonable (ordinal (i) de este artículo) incluyen también las pérdidas por deterioro. No obstante, nótese cómo, sin embargo, el apartado 6 del mismo artículo 16 hace referencia de forma separada al efecto asociado a la contabilización a valor razonable y al deterioro de valor.

46 Nótese cómo, bajo la LIS, la extinción de la entidad ajena a una operación de reestructuración no es susceptible de aplicar ningún régimen de diferimiento fiscal y por ello no es una «reorganización» del artículo 35.1 de la Directiva.

47 Sobre la naturaleza de este precepto como excepción al régimen de deducibilidad de minusvalías en el artículo 21 de la LIS y su particular vínculo con la jurisprudencia comunitaria, *vid.* ARRIBAS PLAZA (2022, p. 338 y siguientes).

de la deducción de una pérdida excluida⁴⁸. Está por ver si el legislador español acogerá esta opción, toda vez que la exclusión de la renta sería imperativa en el citado artículo de la Directiva. Por otro lado, si en el ejercicio la entidad ha obtenido un resultado negativo, el ingreso por impuesto diferido asociado debería minorarse pues no debería incluir esta renta (artículo 22.5.a) de la Directiva)⁴⁹.

3.3. Categorización de las participaciones

Tal y como el artículo 21 de la LIS dispone la exención de dividendos y plusvalías bajo ciertos requisitos, se ha analizado cómo la Directiva regula la exclusión general de estas rentas pero la descarta en algunos casos. Expuesta la diferencia de enfoque, procede profundizar en los detalles.

Se apuntó al comienzo la idea de que ambas normativas regulan este ajuste cuando se identifica una participación sustantiva en otra entidad con el aparente propósito de corregir la doble imposición económica asociada a las referidas rentas. La cuestión es que no están totalmente alineadas las circunstancias concretas en las que uno y otro legislador identifican la situación que justifica el trato fiscal específico, ni tampoco la manera en la que estas deben ser examinadas.

En primer lugar, debe constatar que la Directiva se limita al enfoque del socio (porcentaje de participación, mantenimiento de un año), mientras que en el ámbito transfronterizo la normativa española agrega a lo anterior el examen de la sujeción impositiva de la entidad participada (artículo 21.1.b) de la LIS). En consecuencia, en caso de denegación de la exención en el IS por incumplimiento de este requisito de tributación, el gravamen asociado será obviado cuando haga referencia a una renta excluida por la Directiva. Lo anterior no deja de ser llamativo toda vez que el (teórico) bajo nivel de gravamen de la entidad participada⁵⁰ presenta un impacto particularmente perverso para el contribuyente, en forma de gravamen efectivo del dividendo o plusvalía en su IS que, sin embargo, no es computado en el ETR del grupo en la jurisdicción española.

Procede recordar también el trato asimétrico que prevé la Directiva en las dos tipologías de renta analizadas, pues si bien las participaciones inferiores al 10% pero mantenidas durante al menos un año generan dividendos excluidos, las ganancias y pérdidas de patrimonio asociadas a dichas participaciones no serían rentas excluidas. Esta configuración se diferencia de la LIS, donde estas dos exigencias (porcentaje y mantenimiento), aunque con matices en su incidencia práctica, son requeridas en relación con ambas rentas. En particular cabe destacar la incidencia del periodo de mantenimiento de un año, toda vez

48 Los nuevos párrafos 57.1 y 57.2 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo (OCDE, 2023, pp. 61-64) disponen un criterio claro: «Absent this election, no adjustment attributable to such losses shall be made to the ETR computation».

49 Ejemplo recogido en el párrafo 73 de los Comentarios al artículo 4 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 101).

50 Teórico por cuanto un análisis detallado del requisito de tributación del artículo 21.1.b) de la LIS pone de manifiesto la irrelevancia conceptual del gravamen efectivo de la entidad participada (ARRIBAS PLAZA, 2022, pp. 288-289).

que la LIS lo plantea siempre de forma cumulativa al umbral de participación, mientras que la Directiva lo hace de forma alternativa y solo para los dividendos.

Una de las diferencias más llamativas es el porcentaje de participación que permite advertir una participación cualificada: 10% en la Directiva y 5% en la LIS. Se trata de una discrepancia de mero carácter político en la fijación del umbral relevante, explicada respectivamente por el acuerdo internacional en la OCDE (que se alinea con la Directiva 2011/96, de 30 de noviembre –adelante, Directiva Matriz-Filial–) y por el objetivo de promover la internacionalización de la economía española⁵¹. Con independencia del motivo que justifique el mantenimiento de esta diferencia, se advierte la existencia de un rango de participación (entre el 5% y el 10%) para el que la Directiva otorga un tratamiento por ejemplo, "exigencia" de gravamen para las rentas positivas, cómputo de las rentas negativas) que no coincide con la neutralidad de la LIS y, por ello, aflora situaciones en las que procederán los ajustes indicados arriba.

Fricciones de sentido opuesto aparecen, por ejemplo, si la LIS descarta la exención por exigir una participación indirecta del 5% que el socio en cuestión no alcanza, toda vez que este enfoque indirecto no encuentra símil en la Directiva. Como es sabido, el artículo 21 de la LIS dispone un planteamiento en el tercer párrafo de su apartado 1.a) que exige esta participación indirecta bajo particulares circunstancias objetivas en las que el legislador parece identificar la existencia de una entidad interpuesta con el ánimo esencial de alcanzar el porcentaje cualificado. Ni las Reglas Modelo ni la Directiva replican este planteamiento normativo, ni el criterio de los Comentarios parece otorgarle una incidencia material en este ámbito. Cuestión distinta, como siempre, es la posible incidencia de reglas generales antiabuso que aborden este tipo de estrategias, seguramente mejor que el citado precepto⁵². En este sentido no puede dejar de destacarse cómo, desde el momento en el que los Estados miembros disponen de un estándar mínimo obligatorio para la norma general antiabuso en materia de fiscalidad corporativa (artículo 6 de la Directiva 2016/1164, de 12 de julio), y parece pacífico que este impuesto global mínimo implica el gravamen de las entidades, en principio cabría esperar una respuesta homogénea por parte de las Administraciones tributarias europeas.

Se advierten también otras diferencias más sutiles. Así, por ejemplo, el artículo 21 de la LIS permite el cómputo de la participación directa e indirecta mantenida en la entidad participada, pero la Directiva guarda silencio⁵³. Igualmente, mientras que el artículo 21 de la LIS exige exclusivamente una participación del 5% en el capital (o fondos propios) de la entidad⁵⁴, en la Directiva el referido porcentaje del 10% debe alcanzar cumulativamente el derecho a los beneficios, el capital, las reservas y los derechos de voto, pues de lo contrario se identifica una participación en cartera. También se aprecian diferencias en

51 Exposición de motivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

52 Respecto al análisis y crítica del tercer párrafo del artículo 21.1.a) de la LIS y el requisito de participación indirecta, *vid.* DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA (2022, pp. 190 y siguientes) y ARRIBAS PLAZA (2022, pp. 254 y siguientes).

53 Si bien el artículo 21.1.a) de la LIS emplea una conjunción disyuntiva («participación directa o indirecta»), se entiende necesariamente que el cómputo es cumulativo y la conjunción debería ser copulativa (DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, 2022, p. 128).

54 Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:1906).

el momento clave para el análisis de este umbral en un dividendo: su exigibilidad en la LIS, la fecha de su distribución en la Directiva. Además, a diferencia de la LIS, la Directiva no prevé la subrogación en el periodo de mantenimiento de otras entidades del grupo ni el cumplimiento del año tras el abono del dividendo.

Las diferencias alcanzan al propio enfoque de análisis. Por un lado, en la LIS la participación se analiza de forma individual⁵⁵ (salvo que el contribuyente sea el grupo de consolidación fiscal⁵⁶), mientras que, según se expuso, en línea con la configuración del grupo como una sola unidad económica, el porcentaje del 10% debe analizarse a nivel del propio grupo en la Directiva. Por otro lado, mientras que en el mantenimiento durante un año la OCDE plantea el análisis de participaciones concretas que puede determinar una exclusión parcial del dividendo, el enfoque en la LIS es unitario y atiende a la posición del socio⁵⁷. También es destacable que en ambos casos es la doctrina administrativa y no la norma sustantiva la que dispone sin amparo normativo un criterio para identificar las participaciones que se entienden cedidas, aunque este no coincide⁵⁸.

Al hilo de las diferencias identificadas puede plantearse una reflexión final. En principio, ningún argumento de peso ampara al contribuyente que observa cómo esta Directiva «demanda» el gravamen de dividendos o plusvalías procedentes de participaciones que, sin embargo, son aptas para la exención de la LIS. Ahora bien, centrado el foco sobre los dividendos, ¿podría ello suponer un gravamen indirecto de los mismos que resulte contrario a la Directiva Matriz-Filial, cuando esta les concede sus beneficios pero al mismo tiempo no son excluidos del gravamen mínimo que «demanda» la Directiva del Pilar Dos? Si bien la cuestión es más propia del Derecho de la UE que de la interacción con la LIS, y quizás la efectiva existencia de un gravamen indirecto podría ser discutible al tratarse de un impuesto mínimo de enfoque jurisdiccional, merece la pena el análisis detenido de la cuestión distinguiendo dos supuestos.

Por un lado, existirían dividendos cuya doble imposición económica debe corregir la sociedad matriz de acuerdo con la Directiva Matriz-Filial respecto de los que, sin embargo, la nueva Directiva descarta claramente su exclusión y al mantenerlos en el resultado admisible genera el potencial gravamen indirecto por la vía del impuesto mínimo. En este escenario se plantearía el caso, por ejemplo, de una participación en el 10% del capital de una entidad residente en otro Estado miembro, pero que otorga un porcentaje inferior de derechos de voto⁵⁹. Si antes de que transcurra el año la sociedad tenedora de esta participación percibe un dividendo, el artículo 4.1 de la Directiva Matriz-Filial demandaría su neutralización (mediante exención o imputación), pero el artículo 16.1.b) de la Directiva negaría su exclusión por provenir de una participación en cartera.

55 Resolución de la Dirección General de Tributos 0012-97.

56 Resoluciones de la Dirección General de Tributos V4193-16 y V5010-16.

57 ARRIBAS PLAZA (2022, pp. 244-245).

58 En el Pilar Dos aplicaría el criterio LIFO según el párrafo 43 de los Comentarios al artículo 3 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 52). En el caso de la LIS sería el criterio FIFO de acuerdo con la resolución de la Dirección General de Tributos V0447-16.

59 Se asume la irrelevancia del criterio de la participación en los derechos de voto y del mantenimiento de la participación, pese a que sí podrían ser relevantes de acuerdo con el artículo 3.2 de la Directiva Matriz-Filial.

Bajo el principio *lex posterior derogat legi priori*⁶⁰ cabría entender que el Derecho derivado ha matizado (o más bien cercenado) el derecho de la sociedad matriz que se encuentre en el ámbito de esta Directiva a corregir la doble imposición económica de este dividendo. Así aun cuando finalmente la participación se mantenga durante un año, en especial si es que como parece, a diferencia de la Directiva Matriz-Filial, el requisito de mantenimiento en el Pilar Dos que consagra la Directiva tiene carácter descriptivo y no se contempla con una finalidad antielusiva⁶¹.

Por otro lado, podrían existir dividendos amparados por la Directiva Matriz-Filial cuyo tratamiento no es claro en la Directiva, de manera que la exigencia de gravamen mínimo se desprendería realmente de un criterio interpretativo de la OCDE. En este escenario podría plantearse el caso de una entidad con una participación del 10% (en todos los derechos políticos y económicos) que adquiere una participación adicional representativa de un porcentaje inferior, y que recibe un dividendo antes de que transcurra el año. Se ha expuesto que el criterio de la OCDE podría conducir al gravamen mínimo de la parte del dividendo que se corresponda con el porcentaje adicional adquirido (enfoque objetivo o «por carteras»), si es que su criterio de análisis para participaciones en cartera se extiende también a las que alcanzan el umbral del 10%⁶². Ello contrastaría con el hecho de que la perceptora cumple la definición de sociedad matriz del artículo 3.1.a) de la Directiva Matriz-Filial y por ello debe corregir la doble imposición económica de los dividendos que reciba (enfoque subjetivo o vinculado a la condición de socio).

La cuestión aquí es si la exigencia de gravamen mínimo por la parte del dividendo asociado a las «nuevas participaciones» encontraría amparo suficiente en la Directiva, en cuyo caso debería reputarse válido por lo expuesto, o si dicho gravamen se vincularía en su caso a un criterio de la OCDE que debería ser descartado por no ser coherente «con el Derecho de la Unión» (considerando 24 de la Directiva) al suponer el gravamen indirecto de un dividendo amparado por la Directiva Matriz-Filial. Parece más correcto lo segundo: constatado el umbral del 10% del primer guion del artículo 16.1.b).i) de la Directiva, en realidad sería

60 Al igual que el AG Jääskinen (conclusiones presentadas el 29 de abril de 2010, ECLI:EU:C:2010:235, párrafo 28) y el AG Wathelet (conclusiones presentadas el 27 de enero de 2016, ECLI:EU:C:2016:52, párrafos 52 y 57) citan este principio en el ámbito del Derecho primario, parece razonable plantear su incidencia en el Derecho derivado.

61 En su sentencia de 17 de octubre de 1996 (ECLI:EU:C:1996:387), el TJUE mantuvo que la posibilidad de establecer un requisito de mantenimiento de hasta dos años (actual artículo 3.2.b) de la Directiva Matriz-Filial) se justifica en el objetivo de «combatir los abusos resultantes de la adquisición de participaciones en el capital de sociedades con el único fin de beneficiarse de las ventajas fiscales previstas, y sin que tales participaciones vayan a ser duraderas». De ahí que, constada la inexistencia de abuso cuando la participación se mantiene, no resulta justificada la denegación de la corrección de la doble imposición económica. Este planteamiento justifica el cumplimiento *a posteriori* del requisito de participación en el artículo 21 de la LIS (sentencias del TS de 20 de febrero de 2007, ECLI:ES:TS:2007:1119, y de 16 de febrero de 2011, ECLI:ES:TS:2011:1777). Ahora bien, no es claro que este planteamiento aparezca también en el Pilar Dos (que simplemente lo dispone como un criterio de incidencia asimétrica), por lo que difícilmente podría argumentarse a favor de un matiz que no encuentra amparo en la Directiva.

62 Se ha destacado antes que los tres ejemplos relativos al artículo 3.2.1.b) de las Reglas Modelo concluyen que solo es apto para la exclusión la parte del dividendo asociado a participaciones mantenidas durante un año (OCDE, 2022b, pp. 23-24). Ahora bien, nótese que se trata de ejemplos relativos a participaciones que no alcanzan el umbral del 10%.

una cuestión interpretativa considerar que una parte del dividendo se percibe «en relación con» una participación que no lo alcanza. Por lo tanto, si se admite que la Directiva ofrece varias interpretaciones al respecto, no debería avalarse una que vulnera los derechos concedidos por la Directiva Matriz-Filial.

3.4. Importe exento

Mención separada merecen las implicaciones asociadas a la limitación del artículo 21.10 de la LIS. Como es sabido, este precepto dispone que, a los efectos de aplicar la exención, el importe de las rentas aptas para la misma se reducirá en el 5% en concepto de gastos de gestión de la participación.

Son muchas las dudas que genera esta compleja configuración de la limitación a la exención, así que, como cabía esperar, estas también aparecen en el análisis de su interacción con la Directiva. En todo caso, la *quaestio iuris* vuelve a ser esencialmente la misma: ¿esta limitación supone que el 5% del dividendo o plusvalía genera un gasto por IS que debe ser ajustado cuando se refiera a rentas excluidas por la Directiva, o la exención sigue siendo plena y el importe excluido de la exención no genera realmente ningún gasto por IS por lo que ningún importe debe ajustarse?

Como decimos, si no es unánime la caracterización de esta regla del artículo 21.10 de la LIS⁶³, difícilmente lo será su tratamiento en el seno de la Directiva. Ahora bien, asumiendo, con apoyo en parte de la doctrina, que lo regulado es la base de cálculo de una exención que sigue siendo conceptualmente plena⁶⁴, parece que no sería identificable un gasto por impuesto directamente asociado a esta limitación del 5%. Así por cuanto el citado importe se mantiene en la base imponible del IS por estar llamado a ser compensado con gastos deducibles asociados a la renta exenta, por lo que resultaría artificial considerar que el 5% excluido de la exención genera como tal una renta de este importe cuyo gasto por IS es reflejado en la contabilidad. Es evidente que el cálculo más correcto pasaría por identificar los gastos reales vinculados al dividendo o plusvalía exento, para así determinar con exactitud si existe o no un gasto por IS asociado a la renta que la Directiva excluye. El problema es que, como se ha analizado, el criterio de la OCDE rechaza tomar en consideración los gastos asociados, tanto en la determinación del resultado como en el ajuste del gasto por impuesto que

63 Baste a estos efectos recordar cómo el citado precepto hace referencia al importe del dividendo o plusvalía apto para la exención, mientras que la exposición de motivos de la Ley 11/2020 menciona su objetivo de «prever que los gastos de gestión referidos a tales participaciones no sean deducibles del beneficio imponible del contribuyente, fijándose que su cuantía sea del 5 por ciento del dividendo o renta positiva obtenida, de forma que el importe que resultará exento será del 95 por ciento de dicho dividendo o renta».

64 SANZ GADEA (2021, p. 29); CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA (2021, p. 396); ARRIBAS PLAZA (2022, pp. 176-181). En su apoyo cabe citar las resoluciones de la Dirección General de Tributos V1154-21 y V3204-21, en las que se confirma que el artículo 21.10 de la LIS no incide en la práctica de retenciones (tanto en el régimen general –artículo 128.4.d) de la LIS– como en el régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros –artículo 108.1.c) de la LIS–), lo cual solo se explica si los dividendos son rentas exentas por el artículo 21.1 de la LIS.

grava rentas excluidas⁶⁵. Por lo tanto, plausibles solo las posturas extremas (identificar el artículo 21.10 de la LIS con un gravamen efectivo del 5% excluido de la exención o descartar que este artículo genere un gravamen material a los presentes efectos), pese al criterio contable⁶⁶, parece bastante más adecuada la segunda opción⁶⁷.

Es cierto que en otros ámbitos, destacadamente la transparencia fiscal internacional del artículo 100 de la LIS (en adelante, TFI), el impacto de este artículo 21.10 podría tomar derroteros diferentes. Ahora bien, ello sería consecuencia del diferente enfoque de una u otra normativa: mientras que el régimen de TFI se centra en el impuesto «efectivamente satisfecho» permitiendo el análisis del impacto de los gastos reales asociados, el planteamiento de la OCDE en el Pilar Dos es diferente y más simplificado desde el momento en el que, si bien toma en consideración una integración parcial de rentas, ha decidido obviar la incidencia de los gastos asociados⁶⁸.

Nótese que lo anterior hace referencia al ámbito de coincidencia, es decir, a dividendos y plusvalías aptos para la exención del artículo 21 de la LIS y para el ajuste del resultado en el seno de la Directiva. Ahora bien, respecto a las rentas aptas para la exención doméstica pero no para su calificación como rentas excluidas (por ejemplo, plusvalías asociadas al umbral de participación entre el 5% y el 10%), parece pacífico que ningún ajuste al gasto por impuesto deberá realizarse.

65 Párrafo 45 de los Comentarios al artículo 3 y párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, pp. 52 y 88 respectivamente).

66 La consulta 1 del BOICAC 128 apunta al registro de un pasivo por impuesto diferido en las cuentas consolidadas derivado de la incidencia del artículo 21.10 de la LIS cuando concurra una propuesta de aplicación del resultado. Ahora bien, tampoco puede obviarse que dicho criterio se dispone «en la medida que exista una diferencia temporal con incidencia en la carga tributaria futura», cuestión que como decimos no resulta axiomática.

67 Lo inadecuado del planteamiento contrario se advierte con ejemplos simplificados en los que el único ingreso percibido por una sociedad española sea un dividendo exento. En primer lugar, si registra gastos que alcanzan el 5% del dividendo, su gasto por IS es nulo; ahora bien, si se considera que el artículo 21.10 de la LIS genera axiomáticamente un gravamen del 1,25% ($5\% \cdot 25\%$), esta entidad reduciría el numerador del ETR en la jurisdicción española aun cuando no es cierto que el dividendo haya sido gravado. En segundo lugar, si registra gastos que superan el 5% del dividendo, su gasto corriente por el IS será también nulo pero el importe que exceda el 5% generará un resultado negativo a compensar en el futuro y el consiguiente ingreso por impuesto diferido. En este caso, el importe que realmente debería minorar el ETR del grupo por reducir sus impuestos futuros es el relativo a la diferencia con el 5%; si, por el contrario, se incluye también la propia limitación del artículo 21.10 de la LIS, el impacto en el ETR se desnaturaliza nuevamente. Es cierto que, en el tercer y último ejemplo en el que los gastos registrados no alcancen el 5% del dividendo, en términos materiales este está soportando un gravamen efectivo cuyo importe concreto dependerá del importe real de dichos gastos. Ahora bien, como se ha indicado, se ha renunciado a tomarlos en consideración.

68 El citado párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4 de las Reglas Modelo (OCDE, 2022a, p. 88) finaliza con la siguiente indicación: «*Note that if an item of income is partially excluded from GloBE Income or Loss, paragraph (a) shall apply only to the extent of the excluded portion*». La cuestión es que, a diferencia de los supuestos de cumplimiento parcial de los requisitos del artículo 21 de la LIS (por ejemplo, incumplimiento parcial del requisito de tributación que regula el apartado 3 de la norma), el artículo 21.10 no da lugar a una aplicación parcial de la exención, pues de hecho incide respecto a las rentas a las que resulte de aplicación la exención. Sobre el impacto del artículo 21.10 de la LIS en el régimen de TFI, *vid.* ARRIBAS PLAZA (2022, pp. 207 y siguientes).

3.5. Breves reflexiones sobre una posible «adaptación» de la LIS

Aunque sea por la vía de la exigencia de un gravamen mínimo, en su condición de normativa potencialmente armonizadora, no es descartable que el planteamiento del Pilar Dos que positiviza la Directiva influya en los legisladores domésticos. De hecho, diferencias como las expuestas en los apartados anteriores podrían suscitar en el legislador del IS la posibilidad de alinear la configuración del artículo 21 de la LIS con el ámbito del ajuste previsto en la Directiva.

La primera cuestión sobre la que debería reflexionarse es la misma oportunidad de esta «adaptación». Por un lado, algunas de las diferencias son llamativas y pueden derivar en la necesidad de practicar los correspondientes ajustes, sin duda fuente de complejidad en la práctica. Ahora bien, tampoco puede perderse de vista que la Directiva tiene un ámbito concreto de aplicación y que las decisiones de política legislativa que recoge la LIS no parecen quedar arrumbadas por la misma existencia del Pilar Dos.

Entrando en el detalle, el primer comentario haría referencia a la configuración del requisito de participación en el artículo 21.1.a) de la LIS. Podría pensarse que esta adaptación se limitaría a la elevación del porcentaje de participación cualificado del 5% al 10%. Ahora bien, se ha puesto de manifiesto que son numerosas las diferencias con la Directiva, algunas de las cuales redundarían en una reducción del ámbito de la exención doméstica (por ejemplo, la citada elevación del umbral de participación), mientras que otras tendrían el efecto contrario (por ejemplo, el análisis de la participación a nivel del grupo y no a nivel individual, o la eliminación de un requisito de participación indirecta). Por otro lado, existirían aspectos que el legislador español no podría alterar de forma general (por ejemplo, el cómputo *a posteriori* del periodo de tenencia respecto a dividendos amparados por la Directiva Matriz-Filial pero no afectados por la Directiva).

Respecto al requisito de tributación del artículo 21.1.b) de la LIS, se ha planteado la posible oportunidad para su derogación, toda vez que el acuerdo internacional ya asegura un gravamen mínimo de los beneficios operativos a un tipo efectivo (15%) superior al tipo nominal que a día de hoy parece satisfacer al legislador español (10%)⁶⁹. Ciertamente es que, de mantenerse, este requisito seguiría aspirando a asegurar el gravamen subyacente de dividendos o plusvalías de entidades pertenecientes a grupos ajenos al Pilar Dos; por ello, quizás una modificación razonable pasaría por fijar su cumplimiento *iuris et de iure*, no solo en los escenarios convencionales, sino también respecto de la participación en entidades que estén afectadas por el impuesto global mínimo.

Por último, podría plantearse la derogación de algunas reglas especiales en el artículo 21 de la LIS, tanto relativas al tratamiento de rentas positivas como negativas, teniendo en cuenta que las mismas no aparecen en la regulación internacional. En numerosas ocasiones estas reglas conducen a la tributación de rentas excluidas por la Directiva de manera que el grupo soporta un gravamen que, al resultar irrelevante para su ETR, se agregaría al que soporta bajo el Pilar Dos. Si ello se interpreta como un resultado opuesto al principio constitucional

⁶⁹ ARRIBAS PLAZA (2022, p. 557); SANZ GADEA (2022, ap. IX.2).

de capacidad económica (que también debería inspirar la transposición de la Directiva desde el momento en el que esta se traduce en un impuesto español, aunque desde la particular posición del grupo de sociedades), se añadirían motivos a favor de la idoneidad de esta derogación. En todo caso, en un plano separado se situaría el caso particular del artículo 21.8 de la LIS dado su rol de norma que aspira a asegurar la compatibilidad de la LIS con el Derecho primario de la UE.

4. Conclusiones

Entre los ajustes al resultado contable previstos en la normativa del Pilar Dos, el relativo a los dividendos y plusvalías podría haber sido uno de los que mayor consenso haya suscitado en el seno de la OCDE. El hecho de que los ordenamientos tributarios suelen disponer de mecanismos para la corrección de la doble imposición económica, unido a la generalización del método de exención, habrá facilitado seguramente el acuerdo en este punto. Ante un proyecto tan complejo (que por ello demanda simplicidad) y que asegura un gravamen mínimo del beneficio operativo (lo que justifica la neutralidad impositiva a nivel del socio), la opción del ajuste directo del resultado contable (traslación a este ámbito del método de exención como ajuste a la base imponible) parece sin duda una decisión adecuada.

Cuestión diferente son los detalles que rodean la configuración de este ajuste, en primer lugar por el marcado contenido político que estos tienen. Incluso asumida como cuestión de principio la necesidad de otorgar un trato específico a dividendos y plusvalías, perfectamente podría pensarse en dos planteamientos antagónicos en la mesa de negociación de la OCDE: el de una jurisdicción que considera que el gravamen de estas rentas genera siempre una doble imposición económica que debe ser evitada a toda costa, mientras que otra jurisdicción considera que el descrito es un efecto económico inexorable debido a la yuxtaposición de personas y ordenamientos tributarios. Desde este prisma, el contenido de las letras b) y c) del artículo 16.1 de la Directiva debe alabarse como el fruto de un complejo acuerdo multinacional en una época en el que parece particularmente complicado alcanzar consensos.

Dicho lo anterior, no pueden obviarse las dudas que genera tanto la aplicación práctica de estos ajustes como la interacción con la normativa tributaria doméstica. Respecto a lo primero, destaca la cantidad de apuntes y matices que la OCDE ha publicado hasta la fecha, aun cuando seguramente sean insuficientes para aclarar todas las dudas prácticas que se generarán en el futuro cercano. Respecto a lo segundo, en este breve estudio únicamente se han planteado algunas cuestiones vinculadas a la interacción con la exención del artículo 21 de la LIS, lo cual supone nada más que una pequeña muestra de las dudas que se generan solamente en relación con el impuesto español.

Repárese ahora en el número de jurisdicciones potencialmente afectadas, pues alcanza las tres cifras, y en que estas líneas se han preparado en ausencia de propuesta de transposición en España. Son momentos apasionantes para los que nos dedicamos a la fiscalidad.

5. Bibliografía

ARNOLD, B.J. (2022): «The Ordering of Residence and Source Country Taxes and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax», *Bulletin for International Taxation*, volumen 76 (mayo).

ARRIBAS PLAZA, D. (2022): *La exención de dividendos y plusvalías en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Madrid, Ed. La Ley, 2022.

CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A. (2021): *Fundamentos de las medidas para la eliminación de la doble imposición internacional*. Monografías nº12. AEDAF.

CHRISTIANS, A. y DINIZ, T. (2022): «Undertaxed profits and the Use-It-or-Lose-It Principle», *Tax Notes International*, volumen 108 (noviembre).

DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, Á. (2022): *La exención de los dividendos de fuente extranjera en el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Aranzadi.

DZIURDZ, K. y MARCHGRABER, C. (2022): «GloBE: Why a Nominal Tax Rate of More Than 15% Might Not Be Enough», *Bulletin for International Taxation*, volumen 76 (noviembre).

MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (2023): "La Directiva 2022/2523 en materia de imposición mínima societaria", *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, número 94 (enero).

OCDE (2022a): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OCDE, Paris. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>. (Consulta: 27 de abril de 2023).

OCDE (2022b): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OCDE, Paris. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>. (Consulta: 27 de abril de 2023).

OCDE (2022c): *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OCDE, Paris. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>. (Consulta: 27 de abril de 2023).

OCDE (2023): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OCDE, Paris. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf> (Consulta: 20 de abril de 2023).

SANZ GADEA, E. (2017): «El Impuesto sobre Sociedades en 2016», *Revista de contabilidad y tributación. CEF*, número 408 (marzo).

SANZ GADEA, E. (2021): «El Impuesto sobre Sociedades en 2020», *Revista de contabilidad y tributación. CEF*, número 458 (mayo).

SANZ GADEA, E. (2022): «Propuesta de Directiva sobre tributación mínima global», *La Ley Unión Europea*, número 102 (abril).

LA APLICACIÓN DEL PLAZO DE DOS AÑOS (Y OTRAS CUESTIONES COLATERALES) PARA LA REINVERSIÓN DE LA GANANCIA PATRIMONIAL DERIVADA DE LA VENTA DE LA VIVIENDA HABITUAL EN EL IRPF

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Extremadura

(España)

Title

The application of the term of two years (and other collateral issues) for the reinvestment of the equity gain derived from the sale of the habitual home in IRPF

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto analizar, a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial, el alcance en el IRPF de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida con motivo de la transmisión de la vivienda habitual. Se presta una especial atención al requisito en virtud del cual la reinversión del valor de transmisión ha de efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años.

Palabras clave

IRPF, ganancia patrimonial, exención, reinversión, vivienda habitual, venta, permuta, construcción.

Abstract

The purpose of this paper is to analyze, in the light of recent jurisprudential doctrine, the scope in the Personal Income Tax of the exemption for reinvestment of capital gains obtained as a result of the transfer of the habitual residence. Special attention is paid to the requirement that the transfer value must be reinvested, once or successively, over a period not exceeding two years.

Keywords

Personal Income Tax, capital gain, exemption, reinvestment, habitual residence, sale, exchange, construction.

Fecha de recepción: 29-01-2023/Fecha de aceptación: 7-03-2023/Fecha de revisión: 14-03-2023

Cómo referenciar: Calvo Vérguez, J. (2023). La aplicación del plazo de dos años (y otras cuestiones colaterales) para la reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda habitual en el IRPF. *Revista Técnica Tributaria* (141), 111-153.

SUMARIO

1. Consideraciones generales
2. ¿Deben ser los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva?
3. Alcance de la amplia casuística susceptible de llegar a plantearse respecto del incumplimiento del compromiso de reinversión en el plazo de dos años
4. A vueltas con el amplio «abanico» de negocios jurídicos susceptibles de operar en el ámbito del beneficio fiscal
5. ¿Qué régimen jurídico ha de otorgarse a la opción expresa por la exención al presentar la declaración?
6. Reflexiones finales
7. Bibliografía

1. Consideraciones generales

Como es sabido la habitualidad constituye una condición necesaria para la aplicación del beneficio fiscal relativo a la exención por reinversión de la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), debiendo referirse aquella tanto al inmueble que se transmite como a aquel otro que se adquiere, y en el que se materializa la reinversión.

Ahora bien, una vez cumplida la condición en relación con el primero de ellos, la reinversión del importe obtenido con la enajenación ha de efectuarse de una sola vez o sucesivamente en un período no superior a dos años a contar desde la fecha de la transmisión, de conformidad con lo establecido por el art. 41 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF)¹, en virtud del cual *«1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.*

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) *Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.*
- b) *Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.*

¹ Véase, a este respecto, lo declarado por la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 10 de agosto de 2009, en la que se subraya la necesidad de que la reinversión del importe total obtenido en la transmisión de la anterior vivienda habitual se produzca antes del transcurso del período de dos años.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

2. (...)

3. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual (...).

(...).

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquella.

4. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

(...).».

Tal y como se desprende del citado precepto reglamentario, a los exclusivos efectos de la aplicación de la exención se entiende que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión. Si el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la venta, solamente se excluirá de gravamen la cantidad efectivamente reinvertida. La reinversión del importe obtenido en la enajenación debe efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años, contados de fecha a fecha. Respecto de la nueva vivienda habitual, de acuerdo con lo dispuesto por el apartado 3 del citado art. 41 del RIRPF, su adquisición jurídica ha de realizarse dentro de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la precedente habitual².

Con carácter general la reinversión del valor de transmisión habrá de efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años (supuesto de reinversión efectuada después de la transmisión). Ahora bien, igualmente dan derecho a la exención por reinversión aquellas cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a aquella (supuesto de reinversión efectuada antes de la transmisión).

De conformidad con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 20 de marzo de 2012, a efectos de proceder a la aplicación de la exención el requisito de la calificación de la vivienda como habitual ha de concurrir tanto en la vivienda que se adquiere como en la que se transmite. Y, en el supuesto de que el contribuyente depositase el importe obtenido en la transmisión en una

² Los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha, de acuerdo con aquello que señalan los arts. 5.1 del Código Civil y 30.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

entidad de crédito en una imposición a plazo fijo para, con posterioridad, y antes de exceder el plazo de los dos años al que se ha aludido con anterioridad a contar desde que se efectuó la referida transmisión, utilizase el importe de dicho depósito a la cancelación del préstamo hipotecario de su nueva vivienda habitual adquirida dentro del plazo reglamentario, entiende la DGT que no habría destinado dicho importe a la adquisición de bienes o derechos de otra naturaleza, motivo por el cual cumpliría con el requisito de reinversión requerido. En cambio, dicha circunstancia no concurriría si dicho importe lo destinase a la adquisición de valores o a la suscripción de un depósito estructurado (valores depósito), ya que en dicho caso se habría destinado a adquirir bienes o derechos de distinta naturaleza.

En el presente caso analizaba la DGT un supuesto de ampliación de préstamo hipotecario, el cual tenía como única finalidad financiar la adquisición de vivienda habitual al objeto de financiar, además, otros bienes no vinculados con dicha adquisición. Posteriormente, se realizaron aportaciones extraordinarias produciendo amortizaciones parciales anticipadas. En el contrato de préstamo de referencia existía un único deudor (el consultante) y un único acreedor, la entidad financiera. En dicho contrato el deudor se comprometía, además, a la devolución de la totalidad de la cantidad prestada por el acreedor, sin que resultase posible evaluar el montante individualizado de deuda respecto de las diversas cosas que habían permitido, con el mismo, su obtención por parte del deudor. Cada pago que el deudor realizó venía a cubrir una parte alícuota de cada bien financiado con el préstamo sobre la totalidad del mismo, sin que resultase posible atribuir a efectos tributarios el pago de una determinada anualidad a la reducción de la deuda concreta de solo alguna de las cosas financiadas con el préstamo.

Pues bien, de acuerdo con lo señalado por la DGT de cada anualidad o amortización anticipada que satisface únicamente podrá considerar como cuantía integrante de la base de deducción de la deducción por inversión en vivienda habitual una parte proporcional, la misma que la del total importe del préstamo vivo, una vez ampliado, se corresponde con el importe pendiente de amortizar de la vivienda en el momento de dicha ampliación.³

En todo caso la materialización de la reinversión habrá de producirse en el plazo de dos años. Y, a este respecto, precisa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 8 de noviembre de 2012 que procede la consideración a estos efectos de la fecha de declaración de obra nueva, aun cuando las obras de construcción hubiesen finalizado con posterioridad.

3 A mayor abundamiento, y de conformidad con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 28 de noviembre de 2018, la concurrencia de dos préstamos para la financiación de la nueva vivienda habitual y la decisión del propietario de cancelar prioritariamente el préstamo suscrito con sus padres no obsta al disfrute de la exención, siempre y cuando se respete el límite temporal de dos años. Y ello en tanto en cuanto la normativa reguladora del Impuesto sólo exige que la reinversión se efectúe en su totalidad antes de que finalice el plazo de dos años posteriores a la transmisión de la precedente vivienda habitual, pero no establece ningún orden de prelación de pagos respecto a los costes de adquisición de la nueva. En consecuencia no existe obstáculo legal alguno para aplicar la exención en el supuesto de que el sujeto pasivo del Impuesto opte por cancelar, en primer lugar, el préstamo familiar para, en un segundo término, hacer frente con la cantidad restante a la cancelación anticipada del préstamo suscrito con la entidad bancaria.

Al objeto de poder calificar la vivienda transmitida como habitual debe tenerse en cuenta además lo dispuesto en el apartado 4 del art. 54 del RIRPF, a cuyo tenor *«4. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto (Transmisión y Reinversión de vivienda habitual), se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.»* Y, respecto de la nueva vivienda habitual, de acuerdo con lo señalado en el art. 41.2 del citado texto reglamentario, su adquisición jurídica deberá realizarse dentro de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la precedente habitual. La adquisición jurídica se producirá por tanto en la fecha en que, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, concurran el título o contrato y la entrega o tradición de la nueva vivienda.

Así las cosas el citado plazo de dos años produce, en primer lugar, efectos hacia el futuro, al permitir a quien ha transmitido su vivienda habitual no tributar por la ganancia obtenida mientras goza de un período de tiempo razonable para reinvertir, pudiendo contar con un plazo de tiempo determinado que ha de permitir conocer si se ha producido o no el hecho imponible exento. Y, en segundo término, produce igualmente efectos hacia el pasado, en el hipotético caso de que la adquisición de la vivienda nueva preceda a la enajenación de la antigua. Ambas situaciones adquieren el mismo valor jurídico, otorgándose a las mismas una igualdad de trato.

Mediante contestación a Consulta de 7 de mayo de 2009 analizó la DGT un supuesto en el que el consultante abandonó en 2004 la que hasta ese momento constituía su vivienda habitual, al haberse separado legalmente y después divorciado e impedírsele vivir en ella por sentencia judicial. En ésta siguieron residiendo su ex cónyuge e hija hasta 2008, ejercicio en el que, por sentencia judicial, vendieron la vivienda, siendo su intención adquirir una vivienda habitual.

Habiéndose suscitado la cuestión relativa a si dicho sujeto conservaría, al transmitir la vivienda, los derechos correspondientes a la vivienda habitual a pesar de no haber vivido en ella desde hace más de cuatro años a efectos de poder acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual la DGT, tras recordar el contenido de los arts. 38 de la Ley y 41 y 54.4 del Reglamento del IRPF, concluyó que, al haber dejado de tener la vivienda la consideración de vivienda habitual para el consultante en el ejercicio 2004 y venderse en el ejercicio 2008, no se cumple el requisito de que la vivienda hubiera tenido la consideración de habitual para el consultante en el momento de la venta o en cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión, por lo que no resulta aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual a la ganancia patrimonial que en su caso se obtuviera en la venta.

Como seguramente se recordará, con la finalidad de ayudar a aquellos contribuyentes que hubiesen adquirido la nueva vivienda habitual antes de transmitir su actual vivienda y que tuviesen dificultades para vender esta última, el Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda, introdujo en su día una Disposición Transitoria 9ª en el Reglamento del IRPF desti-

nada a ampliar el plazo de dos años para efectuar la venta de dicha vivienda sin perder la exención por reinversión de la ganancia obtenida en la misma. Así las cosas se estableció un plazo adicional para proceder a la venta de la vivienda hasta el 31 de diciembre de 2010, siendo el colectivo afectado por la introducción de esta medida el de aquellos contribuyentes que adquirieron previamente su vivienda durante los años 2006, 2007 y 2008, los cuales se veían obligados a tener que vender antes del transcurso del plazo de dos años a contar desde dicha adquisición. Adicionalmente ha de tenerse presente que, de la misma manera que se amplió el plazo para vender, fue objeto de ampliación el plazo para estimar que continúa siendo su vivienda habitual en el supuesto de que hubiera trasladado su residencia a la nueva vivienda.

2. ¿Deben ser los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva?

Tal y como afirmó el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 11 de septiembre de 2014, dictada en unificación de doctrina y relativa a los requisitos necesarios para la exención de la ganancia patrimonial resultante de la transmisión de la vivienda habitual en el supuesto de que la vivienda nueva hubiese sido adquirida en los dos años anteriores a la transmisión de la antigua vivienda habitual, para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de una vivienda habitual, habiéndose adquirido la nueva vivienda habitual en los dos años anteriores a la transmisión de aquella, no será preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, motivo por el cual no habrá de diferenciarse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o que hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión.

Ciertamente en este mismo sentido se habían pronunciado ya con anterioridad la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía de 27 de septiembre de 2012 así como la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 28 de marzo de 2013, afirmándose en este último pronunciamiento que *«(...) Si la nueva vivienda habitual ya ha sido adquirida dentro de los dos años previos a la enajenación de la anterior, normalmente el precio de aquella ya se habrá satisfecho con o sin financiación ajena, en el momento de la transmisión de la anterior, por lo que los fondos obtenidos por esta transmisión no podrían emplearse directamente para satisfacer el precio de la nueva vivienda. Tan solo sería posible en el supuesto, poco frecuente en el mercado de la vivienda para residencia habitual, de que el pago del precio de la nueva vivienda hubiera quedado aplazado, lo que no parece sea lo querido por el legislador»*.

Por su parte la contestación de la DGT a Consulta de 5 de octubre de 2017 analizó un supuesto en el que un contribuyente vendió su vivienda habitual y

tenía la intención de comprar una nueva vivienda dentro de los dos años que tiene para hacerlo, planteándose la cuestión relativa a si podría invertir el dinero derivado de la venta de su vivienda habitual en la suscripción de fondos de inversión de carácter conservador hasta el momento en que necesite el dinero para la compra de la nueva vivienda. En el presente caso el consultante cumplía con todos los requisitos que exige la normativa de la Ley del Impuesto, acreditando la realidad de la transmisión y la adquisición de los dos inmuebles en determinado plazo así como el carácter de vivienda habitual de los expresados inmuebles y que la cantidad obtenida como consecuencia de la transmisión de la antigua vivienda habitual sirva para financiar la adquisición de la nueva vivienda habitual o, en su caso, para sufragar la financiación ajena obtenida por el contribuyente para dicho fin. Y, partiendo de lo anterior, e invirtiéndose el dinero obtenido con la enajenación de la vivienda habitual en la suscripción de fondos de inversión de carácter conservador para, con posterioridad, antes de exceder el plazo de dos años desde que se efectuó la referida transmisión, utilizar el importe derivado de la venta de dichos fondos para adquirir la nueva vivienda habitual dentro del plazo reglamentario y en una cuantía equivalente al importe obtenido por la transmisión de su vivienda habitual, estima la DGT que se cumple con el requisito de reinversión, dado que no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, siendo lo importante que el contribuyente invierta en el plazo de dos años, posteriores o anteriores a la venta, una cuantía equivalente al importe total obtenido por la transmisión. No obstante en el supuesto de que se invirtiese una cuantía inferior al importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual la exención sería parcial en proporción a los importes reinvertidos dentro de dicho plazo de dos años.

Por otra parte, tal y como ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo (TS) a través de su Sentencia de 1 de octubre de 2020, para aplicar la exención por reinversión de vivienda habitual en el IRPF no es preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda. En palabras del Tribunal *«Ni el art. 36 TR Ley IRPF ni el art. 39 Rgto IRPF establecen que el importe de la "reinversión" deba entenderse solamente por el importe desembolsado no considerando el importe de la financiación ajena dispuesta. La Sala comparte el criterio de la recurrente de que por reinversión debe entenderse un acto negocial jurídico económico, dándose la realidad del mismo y cumpliéndose con los períodos establecidos por ley y siempre con independencia de los pagos monetarios del crédito/préstamos/deuda hipotecaria asumida en la nueva adquisición. Ni del art.36 TR ley IRPF ni del art. 39 Rgto IRPF se desprende que deba existir una correlación financiera entre la cantidad obtenida por la venta de la vivienda transmitida y la cantidad reinvertida en la nueva vivienda habitual. Y tampoco que no deba considerarse el importe de la financiación ajena solicitada para la compra de la nueva vivienda como cuantía equivalente al importe obtenido por la vivienda transmitida. En consecuencia, la Sala considera que la sentencia recurrida hace una interpretación restrictiva de la deducción por vivienda habitual que no se acomoda a los límites estrictos de la misma».*

Al objeto de aplicar la exención por reinversión regulada en ambos preceptos no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la

venta de la anterior vivienda, siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble es suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble.

Aquellas cantidades tomadas a préstamo de un tercero para la adquisición de la nueva vivienda habitual deben de considerarse como sumas invertidas en la adquisición de la misma, además de las cantidades de dinero directamente entregadas para su adquisición, sin que se haga referencia al hecho de que el sujeto pasivo vaya a devolver el préstamo obtenido con sus correspondientes intereses a lo largo de un periodo considerable de tiempo, mucho más allá del plazo de dos años en que debe materializarse la reinversión.

Asumiendo la citada línea interpretativa elaborada por el TS (recogida igualmente en su Sentencia de 5 de julio de 2021) afirmarí la DGT en su contestación a Consulta de 4 de noviembre de 2020 que en aquellos casos en los que la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquélla no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, motivo por el cual no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión. Venía así a admitir igualmente la Administración tributaria la posibilidad de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual si el importe obtenido en la transmisión de la vivienda habitual se destina a reponer los propios fondos con los que se adquirió una nueva vivienda habitual.

Tal y como precisa el citado Centro Directivo, presuponiendo que se adquiere una vivienda habitual dentro del plazo de los dos años anteriores a la transmisión de la vivienda habitual precedente, dan derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquélla. Y ello en tanto en cuanto para que la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual resulte exenta es necesario reinvertir el importe total obtenido en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual y efectuar la reinversión en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde la fecha de enajenación.

Así pues si, antes de la transmisión de la vivienda habitual precedente financiando la misma con ahorros, concurre el presupuesto de haberse adquirido la nueva vivienda habitual dentro de los dos años anteriores a la transmisión de la anterior vivienda habitual así como el de la inversión, no es necesario que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva.

Tal y como ya había señalado el TS ni la Ley ni el Reglamento del IRPF exigen esta identidad total y absoluta entre las cantidades percibidas en contraprestación por la transmisión y las entregadas en concepto de reinversión por la previa compra. Y, en relación a la forma de financiar la adquisición de la vivienda, la norma no establece ningún tipo de restricción en cuanto a su procedencia y condiciones para su concesión, pudiendo o no consistir en financiación ajena. En base a ello, si la nueva vivienda se ha adquirido con fondos propios produciéndose además con anterioridad a la venta de la antigua, la exención por reinversión será de aplicación por el importe obtenido en la transmisión que se corresponda con la reposición de los ahorros invertidos en la adquisición de la nueva vivienda habitual, en el plazo de los dos años anteriores a la citada transmisión de la antigua.⁴

En suma, al amparo de la presente línea interpretativa únicamente resultará exigible que la vivienda nueva suponga una mayor inversión frente a lo obtenido en la venta de la anterior, estimándose que carece de trascendencia que los fondos obtenidos se destinen a determinadas finalidades. Y ello a pesar de que, al amparo de lo establecido por el legislador, de cara a efectuar el cálculo de la cantidad a reinvertir se ha de tomar consideración la cantidad pendiente de pago de la anterior, excluyendo su cuantía del importe a reinvertir.

En todo caso, y al margen de lo anterior, con posterioridad, mediante Auto de 19 de noviembre de 2020, el TS admitiría un nuevo recurso de casación para la formación objetiva de jurisprudencia destinado en el presente caso a clarificar si en la exención por reinversión en la vivienda habitual del IRPF, cuando el dinero empleado a tal fin proceda del préstamo concedido por un tercero (ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble) se debe considerar que la cantidad reinvertida es únicamente la desembolsada de forma efectiva en el plazo de dos años exigible para materializar la reinversión o si, por el contrario, puede extenderse a las cantidades del préstamo amortizadas con posterioridad.

Debía concretamente en el presente caso entrarse a dilucidar si, con el fin de aplicar la exención en el IRPF por reinversión en adquisición de vivienda habitual, se debe tener en cuenta únicamente el importe efectivamente desembolsado a la fecha en que se materializa la reinversión (dos años a contar desde la enajenación de la anterior vivienda habitual) o si, en cambio, es admisible que abarque también a las cantidades de un préstamo (como consecuencia de la subrogación en el contratado previamente por el transmitente del inmueble) y que se amorticen con posterioridad. La Sala *a quo* consideró que, en la fecha en que se cumplieron dos años para materializar la reinversión, el recurrente únicamente aplicó al efecto la cantidad pagada en efectivo en el momento de la compra, así como los pagos en concepto de préstamo hipotecario de los dos años siguientes a la fecha de la venta de la anterior vivienda habitual, sin que permitiese imputar el resto de importe del préstamo pendiente de amortizar.

4 Se ha de tener presente no obstante que, ya con anterioridad, dentro del ámbito de la doctrina administrativa, la Resolución del TEAC de 11 de abril de 2014 había procedido a flexibilizar el criterio estricto de identidad de fondos, el cual resultaba de cumplimiento imposible cuando se adquiría la nueva vivienda en el plazo de los dos años anteriores a la venta de la actual habitual, dado que normalmente se habrían satisfecho cantidades a las que se les negaba la condición de cantidades reinvertidas por haber sido satisfechas antes de la venta.

Finalmente la STS de 23 de febrero de 2022 se encargó de concluir al respecto que no tributa por el IRPF la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en el plazo de dos años en la adquisición de una nueva vivienda habitual, aunque dicha adquisición se formalice una vez transcurrido el referido plazo.

De cualquier manera, y volviendo al análisis de la anteriormente citada Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014, dicha Resolución aludía a aquellos supuestos en los que el contribuyente adquiere, con carácter previo a la transmisión de la que constituye su vivienda habitual, la que se convertirá en su nueva residencia, suscitándose a tal efecto la duda relativa a si puede entenderse reinvertido el importe que el obligado tributario destine, procedente de la enajenación de la anterior, a la reposición de los fondos propios empleados en la adquisición de la nueva.

Con carácter general la principal cuestión planteada en el presente caso giraba en torno a determinar si, a efectos de lo dispuesto en los arts. 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto (LIRPF) y 41 del Real Decreto 439/2007, para concretar el alcance de la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de un vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquélla, ha de distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o que, por el contrario, hubiese sido obtenido por causa directa y específicamente de esa transmisión.

Cabe recordar a este respecto que tradicionalmente la Administración tributaria, adoptando una interpretación literal de la norma, había venido exigiendo que el importe recibido por la transmisión de la antigua vivienda se utilizara para pagar la nueva vivienda adquirida previamente, lo cual únicamente resultaría posible en el supuesto de que el precio de la nueva vivienda no se hubiera satisfecho o si se hubiese satisfecho con financiación ajena, destinándose el importe obtenido a liquidar el crédito pendiente. Así, por ejemplo, declaró la DGT a través, entre otras, de sus contestaciones a Consultas de 16 de junio de 2005 y de 13 de abril y 17 de junio de 2010 que las cantidades que del importe obtenido en la venta se destinen a reponer fondos ya dispuestos no darán motivo a practicar la exención.

Por el contrario la Administración tributaria había venido rechazando como parte de la base de reinversión las cantidades que el contribuyente hubiese satisfecho en la compra de la vivienda mediante la utilización de sus fondos propios. Así, por ejemplo, en su contestación a Consulta de 20 de marzo de 2012 precisó la DGT que *«No podrá tener la consideración de importe reinvertido aquel que el contribuyente pudiera atribuir a cantidades satisfechas con anterioridad a la fecha de la transmisión por la adquisición de dicha nueva vivienda»*. Con carácter adicional había concluido el citado Centro Directivo en sus Resoluciones de 30 de junio de 2006 y de 9 de abril de 2007 que *«De aplicar los fondos obtenidos a reponer ahorros previamente invertidos en la adquisición de la nueva habitual, la ganancia patrimonial generada quedará sujeta y no exenta de tributación»*.

Pues bien, de conformidad con lo declarado por el TEAC en su Resolución de 11 de septiembre de 2014, dictada en unificación de doctrina, aquellas cantidades satisfechas por el contribuyente, con fondos propios, para el pago de una nueva vivienda habitual que se adquiriera dentro de los dos años anteriores a la transmisión de la vivienda habitual precedente deben considerarse válidas a efectos de la base de reinversión. Dicho de otro modo, la exención por reinversión en vivienda habitual alcanza a aquella parte del pago efectuada por fondos propios. Y ello en atención al carácter fungible del dinero, adoptándose una interpretación de la norma en la que nada impide que el importe obtenido en la transmisión pueda utilizarse para la reposición de las rentas o ahorros personales.

Téngase presente a este respecto que ni la Ley ni el Reglamento del Impuesto exigen esta identidad total y absoluta entre las cantidades percibidas en contraprestación por la transmisión y las entregadas en concepto de reinversión por la previa compra, lo que dejaría prácticamente vacío de contenido el precepto. A ello se ha de sumar, además, el hecho de que el dinero constituye un bien fungible. Y el objetivo que persigue el legislador con la aplicación de la exención es que el obligado tributario invierta en el plazo de dos años, posteriores o anteriores a la venta, una cuantía equivalente al importe total obtenido por la transmisión, lo que daría lugar a una total exención de la ganancia, o en su caso a una exención parcial en proporción a los importes reinvertidos dentro de dicho plazo de dos años.

Por otra parte, al objeto de poder aplicar la exención de gravamen de la ganancia patrimonial es necesario que la transmisión de la antigua vivienda haya contribuido a satisfacer el importe de la nueva vivienda. Y, tal y como se ha precisado, ni la Ley ni el Reglamento restringen que el importe obtenido en la transmisión pueda utilizarse en la reposición de las rentas y ahorros personales o familiares invertidos previamente en la adquisición de la nueva, ya que con dicha reposición se estarían reemplazando estos fondos con los obtenidos a través de la venta, destinándose, por tanto, éstos últimos en efecto a satisfacer el importe derivado de la adquisición previa de la nueva vivienda habitual, tal como exige la normativa de aplicación. Resulta por tanto suficiente que la cantidad previamente abonada por la nueva vivienda sea equivalente o superior a la obtenida por la venta de la vivienda habitual, toda vez que se cumple el requisito de la afección de la ganancia patrimonial al pago del precio de la nueva vivienda.

En suma, en su Resolución de 11 de septiembre de 2014 el TEAC procedió a fijar la siguiente doctrina legal: *«Para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquella, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, por lo que no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión»*.

Tal y como ha precisado SÁNCHEZ FERRÁNDIZ⁵ al hilo de lo declarado por el TEAC en la citada Resolución, y refiriéndose al alcance de la regulación legal aplicable, *«La motivación de la exención es la adquisición de una nueva vivienda habitual y que, en atención al concreto amparo que dicho acontecimiento merece, el legislador ha querido allegar el máximo de recursos financieros para tal menester cuando estos proceden, precisamente, de la anterior vivienda habitual. Y esta finalidad, en la medida en que supone excepción a la tributación del hecho imponible, debe cumplirse de manera indudable debiendo ser patente y diáfano que lo obtenido se ha destinado a satisfacer la totalidad o parte del coste de adquisición de la nueva vivienda habitual»*.

Con carácter general la DGT, mediante diversas contestaciones a Consultas, ha tratado de adoptar una interpretación extensiva comprensiva, no ya solo del supuesto literal recogido en el art. 41 del Reglamento del IRPF, sino también de aquellos supuestos en los que el contribuyente destina lo obtenido en la enajenación a satisfacer el coste de la adquisición, ya sea directamente al comprador (o prestador de otros servicios inherentes a la adquisición), o bien a un tercero que financió o satisfizo dicho coste. Alude así el citado Centro Directivo a aquellos casos en los que se emplea lo obtenido con el fin de aliviar el coste económico que supone la compra de la nueva vivienda habitual.

Ciertamente lo que la regulación legal aplicable establece al respecto es que resulta exigible que el importe obtenido en la transmisión de la anterior vivienda habitual se utilice nuevamente en la adquisición de la nueva, lo cual únicamente tendrá lugar si el citado importe se emplea de manera directa en la satisfacción del coste, bien mediante su entrega al transmitente, bien a un tercero que financió la operación. Ahora bien, ello no parece tener que implicar que el dinero deba ser específica y directamente el mismo que el procedente de la vivienda, en atención al propio carácter fungible del mismo. Debido precisamente a ello precisa SÁNCHEZ FERRÁNDIZ⁶, rechazando el criterio adoptado por el TEAC en su Resolución de 11 de septiembre de 2014, que *«dada la fungibilidad del dinero lo pretendido es que se produzca un destino definitivo de lo obtenido que impida su sustitución por un nuevo efectivo, esto es, que el dinero se gaste, en el sentido de agotar definitivamente su uso para el contribuyente con la adquisición de la*

5 SÁNCHEZ FERRÁNDIZ, M. A., «La reposición de fondos propios empleados en la adquisición de la nueva vivienda habitual, una vez transmitida la anterior, puede acogerse a la exención por reinversión. Análisis de la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 383, 2015, pág. 104.

6 SÁNCHEZ FERRÁNDIZ, M. A., «La reposición de fondos propios empleados en la adquisición de la nueva vivienda habitual, una vez transmitida la anterior, puede acogerse a la exención por reinversión. Análisis de la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014», ob. cit., pág. 106; añade al respecto este autor que *«la opción por la reinversión, esto es, la decisión del contribuyente de aplicar los importes obtenidos a la adquisición de su nueva vivienda habitual, debe efectuarse en el momento en que se produce el hecho realmente relevante a los efectos de la existencia de reinversión: el pago del precio; es en este acto cuando el contribuyente manifiesta si para extinguir la deuda contraída con el transmitente empleará lo percibido o no. Y esta conclusión no supone vaciar de contenido la exención sino aplicarla únicamente en aquellos supuestos en que el contribuyente decide aplicar de manera directa lo percibido al pago del precio; ni implica desconocer los usos del mercado inmobiliario en donde en la mayoría de los casos el pago del precio se satisface acudiendo a la financiación ajena. Simplemente el legislador beneficia a aquellos contribuyentes que actúan en la forma preventiva: empleo de la cuantía obtenida en el pago del precio de la nueva vivienda»*.

nueva vivienda, y ello no queda cumplido si el importe obtenido se emplea para reponer los fondos previamente empleados».

3. Alcance de la amplia casuística susceptible de llegar a plantearse respecto del incumplimiento del compromiso de reinversión en el plazo de dos años

Mediante Sentencia de 5 de diciembre de 2016, que traía a colación otra anterior del mismo Tribunal de 11 de febrero de 2015, se encargó de analizar el TSJ. de Madrid la cuestión relativa a si sirve para disfrutar de la exención por reinversión de la vivienda habitual la reinversión económica de las cantidades que está comprometido a abonar el contribuyente por su nueva vivienda habitual en construcción, con independencia de si adquiere en el plazo de los dos años de que dispone esa nueva vivienda o si, por el contrario, se ve obligado a adquirirla con posterioridad, siendo necesario además que se produzca esa adquisición.

Pues bien, el Tribunal de Justicia de Madrid se manifestó en un sentido positivo a los intereses del contribuyente, dejando a un lado los argumentos jurídicos fundamentados en la teoría del título y del modo para, basándose en un criterio meramente económico, entender justificada la reinversión. De entrada el citado Tribunal se declara consciente de la discrepancia existente entre los diferentes Tribunales Superiores de Justicia sobre esta cuestión, procediendo a colación algunos pronunciamientos jurisdiccionales, si bien las situaciones de hecho que tienen como fondo no son exactamente equivalentes a la de los autos.⁷

A juicio del TSJ. de Madrid, si bien el apartado primero del antiguo art. 39 del RIRPF de 2004 (aprobado mediante Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio) hablaba de «la adquisición de una nueva «vivienda habitual», en su apartado segundo se hacía referencia a que la «reinversión» del importe obtenido en la enajenación habría de efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años, con lo que, puestos en común ambos apartados, no se apreciaba, a juicio del Tribunal, que el legislador estuviese queriendo únicamente favorecer con la exención fiscal a las reinversiones en vivienda habitual que se materializasen cuando la vivienda en construcción fuese entregada dentro del plazo de dos años, que es lo que se denomina comúnmente como «adquisición jurídica». A su juicio, no se exige legalmente que la posesión de la

⁷ Así sucede, por ejemplo, con las Sentencias del TSJ. de Castilla y León de 8 de marzo de 2013 (en la que se analizaba la cuestión de si el contribuyente adquirió o no jurídicamente la vivienda antes del transcurso del plazo de dos años, no la de si reinvertió antes de ese plazo o no) o de la Sentencia del TSJ. de Cantabria de 22 de noviembre de 2012 (que rechazó la equiparación de la firma del contrato privado de venta al de «adquisición» de la nueva vivienda a efectos de exención por reinversión). Ambos pronunciamientos procedieron a equiparar la adquisición de la vivienda a la «adquisición jurídica» aplicando la teoría civil del título y el modo del art. 609 CC. Por su parte la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 10 de julio de 2014 (que, a su vez, se remite a una anterior de 26 de junio de 2004) reconoció que procedía la exención respecto de las sumas abonadas para la adquisición de la nueva vivienda habitual dentro de los dos años siguientes a la transmisión de la anterior, ya que lo que la norma exige para que tenga lugar la exención de la ganancia patrimonial producida es la reinversión del importe obtenido con la venta de una vivienda en la adquisición de una nueva vivienda habitual dentro del plazo de dos años posteriores a la venta.

misma se entregue dentro de ese plazo y que se cumpla la teoría del título y el modo, sino que lo que debe interpretarse como la voluntad del legislador es que están exentas las ganancias patrimoniales obtenidas si se reinvierten en el plazo de dos años en la adquisición de una vivienda, sin exigir que la vivienda se entregue en ese periodo de tiempo.

En suma, tal y como concluyó el Tribunal, la voluntad del legislador en esta materia relativa a la adquisición de la vivienda habitual es la de ayudar a la adquisición de la misma mediante diferentes beneficios fiscales, dentro de la idea general de favorecer el acceso a una vivienda digna que consagra la Constitución en su art. 47. Y, a tal efecto, procedería aplicar la exención en el supuesto de reinversión en una vivienda en construcción y pendiente de licencia de primera ocupación que se entregase pasado el plazo de dos años pero cuyo pago se produjo en plazo.

Por otra parte, tal y como precisó el TSJ. de Castilla y León en su Sentencia de 1 de octubre de 2012, relativa a un supuesto en el que tuvo lugar el incumplimiento del referido plazo de dos años para realizar la reinversión, no cabe atender a estos efectos a la fecha de un documento privado de compraventa. Y, al amparo de lo declarado por la Sentencia del TSJ. de Galicia de 16 de julio de 2012, no existiría reinversión en vivienda habitual cuando la nueva construida durante tres años con cargo a la renta familiar se terminara seis meses antes de la venta de la anterior.⁸

Afirma además la Sentencia del TSJ. de Madrid de 20 de mayo de 2014 que cabe apreciar la concurrencia de inmediatez en la reinversión de la nueva vivienda aunque se supere en nueve días el término del año ya que, a falta de todo criterio legal existente al respecto, por inmediatez de la reinversión debe entenderse la que se realiza «días e, incluso, meses después de la venta de la vivienda heredada» a causa de «la complejidad e importancia de las negociaciones propias para la adquisición de cualquier vivienda». Y ello con independencia de haberse negado la inmediatez a determinadas inversiones que superaban el año cuando no concurrían circunstancias adicionales al mero transcurso del plazo.

Ahora bien sin perjuicio de lo anterior estima el Tribunal a través de la presente Sentencia que no resulta irrazonable apreciar la inmediatez cuando se excede dicho plazo en escasas fechas, tal y como sucedía precisamente en el presente caso, en el que la compra de la nueva vivienda superó el término del año en tan solo en nueve días, tratándose además de inmuebles ubicados en una gran ciudad⁹.

8 Por su parte la Sentencia del TSJ. de Madrid de 8 de noviembre de 2012 dispone que se pierde la exención por reinversión en vivienda no habiéndose cumplido el plazo de permanencia por tres años, ya que la avería del ascensor no determinaba la imposibilidad de desplazamiento por causa del estado físico del sujeto pasivo.

9 En este sentido el Tribunal viene a reconocer determinadas argumentaciones efectuadas por la parte codemandada como, por ejemplo, la relativa a la dificultad que entraña coordinar la actividad de por sí compleja de la contribuyente destinada a vender una vivienda y adquirir otra nueva con la de terceros, así como con la de las propias entidades financieras, en aquellos casos en los que se hace necesario acudir a la financiación ajena.

La finalidad del requisito en cuestión es asegurar que el objeto de la reinversión sea el valor de la vivienda habitual del causante, y esta finalidad no se ve frustrada por el simple hecho del transcurso del tiempo de un año y nueve días entre su venta y la compra de otra vivienda.

Por otra parte afirma el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 28 de enero de 2015 que el hecho de disponer de un plazo de dos años para reinvertir no alarga el periodo de prescripción para liquidar si la reinversión se produce en el ejercicio de la adquisición de la nueva vivienda. En el presente caso analizado por el Tribunal la Administración estimó que no se cumplían las condiciones o requisitos necesarios para que se diese la exención de la ganancia obtenida por la venta de la primera vivienda al producirse la reinversión en una nueva vivienda habitual, dado que ello se materializó en el año en que se materializa la reinversión, teniendo cuatro años para liquidar la deuda tributaria resultante de la no aplicación de la exención pretendida por el actor, comenzando a contar dicho plazo, tal como el recurrente señaló, desde la finalización del plazo para presentar la autoliquidación por IRPF de ese ejercicio —en este caso 2004, el 30 de junio de 2005—. En consecuencia, presentando la liquidación provisional fecha de 22 de marzo de 2011, resultaba evidente que en dicho momento ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, sin que pudiera ser de recibo la tesis de la Administración, sin base jurídica alguna, de que ese plazo se debía de aumentar en dos años más, ya que ése era el plazo de que disponía el interesado para reinvertir, habiéndose consumado la reinversión en 2004 y no teniendo que esperar al cumplimiento de ese plazo si la Administración consideraba que debía girar una liquidación como consecuencia de que no estimase procedente la exención por reinversión en una nueva vivienda habitual efectuada por el actor.

Finalmente el TS se encargaría de precisar a este respecto mediante Sentencia de 26 de febrero de 2020 que, habiéndose producido un incumplimiento del compromiso de reinversión en el plazo de dos años, de cara al cómputo del plazo de prescripción de la acción para liquidar la ganancia patrimonial por la que no se tributó, dicho plazo de prescripción de la acción se iniciará a partir de la finalización del plazo reglamentario de declaración del IRPF correspondiente al periodo impositivo en que se produjo el incumplimiento del compromiso de reinversión. De este modo la Administración no puede iniciar ninguna actuación de regularización tributaria tendente a la liquidación del tributo y, por tanto, no se inicia el plazo de prescripción, hasta que no se produzcan las dos circunstancias previstas por la regulación legal y reglamentaria de la exención por reinversión, a saber, que concluya el plazo de dos años a partir de la transmisión de la vivienda habitual y que transcurra el plazo para presentar la declaración complementaria regularizando el incremento de patrimonio que hubiese quedado exento por el compromiso de reinversión.

En efecto, habiéndose incumplido el compromiso de reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de vivienda habitual, el plazo de prescripción del ejercicio de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación habría de iniciarse el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del ejercicio en el que se consumó el incumplimiento que, como es

sabido, se prolonga por espacio de dos años a contar desde la fecha de la transmisión de la vivienda habitual en que se obtuvo la ganancia patrimonial.

Rechaza además el Alto Tribunal a través del citado pronunciamiento que por vía reglamentaria pueda ampliarse el plazo de prescripción, debido a que el art. 39 del Reglamento del IRPF no contiene previsión alguna sobre prescripción, sino que desarrolla, bajo la cobertura contenida en el art. 36 del antiguo TRLIRPF, el modo en que habría de cumplirse con el compromiso de reinversión, y, en su caso, las obligaciones que incumben al obligado tributario en caso de incumplir dicho compromiso mediante la regularización en autoliquidación complementaria del incremento de patrimonio que declaró exento por el compromiso de reinversión.

¿Debe ser considerado el plazo de residencia en la vivienda, anterior a la fecha de adquisición, a efectos de la exención por reinversión? Ciertamente los aspectos temporales que vienen a condicionar la aplicación de la exención por reinversión adquieren gran importancia, debiendo ser interpretados de manera conjunta con aquellas operaciones en las que ha de materializarse la reinversión, esto es, la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual.

Tal y como señala a este respecto la Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2018, dictada a resultas de la interposición de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF el cómputo del plazo de tres años de residencia continuada necesario para que la vivienda transmitida tenga la consideración de habitual debe computarse a partir del momento de la adquisición del dominio, sin que pueda computarse el tiempo de residencia anterior a la adquisición.

Como es sabido la normativa aplicable exige desde el punto de vista literal dos condiciones para que una vivienda tenga el carácter de «vivienda habitual», a saber: que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años; y que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición. Las dos condiciones están conectadas entre sí. De una parte la vivienda, para ser habitual, debe en primer lugar ser habitada en un plazo de doce meses desde su adquisición. Y, una vez cumplido este requisito, debe ser habitada durante al menos un plazo de tres años desde la fecha de su adquisición.

En consecuencia el tiempo de residencia de tres años ha de contarse desde que la vivienda se adquirió, a salvo las excepciones que la propia normativa prevé al requisito de permanencia mencionado, cuando concurren algunas circunstancias que «necesariamente exija» el cambio de domicilio. Y ello aunque llevara viviendo en ella anteriormente a su adquisición y por otro título distinto al de propiedad un tiempo superior a tres años o un tiempo inferior a tres años pero que sumado al que va entre la adquisición y la venta supusiera una residencia habitual en dicha vivienda de, al menos, tres años.¹⁰

10 Tal y como precisa la Sentencia del TS de 12 de diciembre de 2022 el nudo propietario no puede aplicar la exención por reinversión a la ganancia patrimonial obtenida por la venta de su vivienda

4. A vueltas con el amplio «abanico» de negocios jurídicos susceptibles de operar en el ámbito del beneficio fiscal

Habiéndose efectuado la venta de la vivienda habitual a plazos o con precio aplazado habría que estimar que la reinversión se efectúa en plazo siempre y cuando el importe de dichos plazos se destine a la reinversión dentro del período impositivo en el que se fuesen percibiendo¹¹. De este modo, en el hipotético caso de que la reinversión no tuviese lugar en el año de la enajenación o en el de la percepción del importe de los plazos reseñados, el contribuyente habría de hacer constar en su declaración del IRPF del ejercicio en el que se obtuviese la

habitual, pese a que ésta constituya su residencia. Y ello en la medida en que únicamente el derecho de propiedad (entendido como titularidad plena) determina el incremento sometido a gravamen, exigiéndose de cara a la aplicación de la exención, además, que durante el plazo establecido de los tres años no se haya disfrutado de la vivienda habitual por otro concepto distinto al del pleno dominio. Tal y como reconoce el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento la exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, exige que la vivienda transmitida haya constituido residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados, así como que se haya ostentando durante dicho período el pleno dominio de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a efectos de poder aplicar la exención. Únicamente el derecho de propiedad (entendido como titularidad plena) determina el incremento sometido a gravamen. Asimismo la aplicación de la citada exención reclama que durante el plazo establecido de los tres años no se haya disfrutado de la vivienda habitual por otro concepto distinto al del pleno dominio. En el concreto supuesto de autos debatido no se ostentó la condición de titular durante la totalidad de los tres últimos años ya que durante parte de ese tiempo la recurrente fue únicamente la nuda propietaria de la vivienda, correspondiendo a su padre el usufructo. Pues bien, de acuerdo con la argumentación efectuada por el Alto Tribunal si la exención se produce por la transmisión de la titularidad del dominio sobre la vivienda habitual dicha titularidad jurídica debe haberse producido durante el período de tiempo exigido por la norma para la aplicación de la exención (de tres años) y por el derecho transmitido, siendo dicha transmisión la que origina la alteración de la composición del patrimonio. En consecuencia no cabe aplicar la exención si la ocupación de la vivienda habitual se produce por otro derecho distinto al que es objeto de la transmisión. En suma, tal y como se desprende del citado pronunciamiento del TS las condiciones de la exención por reinversión se hallan directamente relacionadas con el objeto sobre el que se proyecta el derecho transmitido, esto es, la propiedad de la vivienda habitual. Y el hecho de intentar extender la aplicación de dicha exención a derechos que no están comprendidos en el ámbito de la misma colisiona con el carácter excepcional que corresponde a la aplicación de los beneficios fiscales. Por tanto la exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, requiere que la vivienda transmitida haya constituido su residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados, así como que haya ostentando durante dicho período el pleno dominio de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos. De ello se desprende claramente que el nudo propietario no podrá aplicar la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la venta de su vivienda habitual pese a que ésta constituya su residencia porque la nuda propiedad no es título suficiente para aplicar la exención. Resolvió así en el presente caso el TS desestimar el recurso de casación interpuesto contra Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ. de Cataluña que había desestimado a su vez con carácter previo el recurso interpuesto frente a una Resolución del TEAR de Cataluña desestimatoria de una reclamación formulada contra una liquidación provisional del IRPF correspondiente al ejercicio 2009.

¹¹ Véase, en este sentido, la contestación de la DGT a Consulta de 12 de febrero de 2009, en la que se señaló que, tratándose de un supuesto de venta a plazos de la vivienda, la nueva deberá ser adquirida en el plazo de dos años, si bien el importe obtenido por la venta podrá aplicarse al pago de la vivienda ya adquirida conforme se vayan percibiendo los distintos plazos.

ganancia su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados, tal y como establece el Reglamento del IRPF.¹²

Concretamente en dichos supuestos habría que estimar que existen dos plazos diferenciados: de una parte, el plazo de adquisición de la nueva vivienda que, como ya se ha indicado, se concreta en dos años a contar desde la enajenación de la vivienda antigua¹³; y, de otra, el plazo de aplicación del importe obtenido por la enajenación de la vivienda antigua tratándose de un supuesto de venta a plazos o con precio aplazado, y consistente en la posibilidad de aplicación en el mismo ejercicio en el que se perciban dichos importes. Y es que, de conformidad con lo señalado por la DGT, entre otras, en su contestación a Consulta de 30 de mayo de 2008, *«Dichos plazos son complementarios y no excluyentes, de tal forma que en el caso de venta a plazos de la vivienda habitual, la nueva vivienda deberá ser adquirida en el plazo de dos años, pero el importe obtenido por la venta podrá aplicarse al pago de la vivienda ya adquirida conforme se vayan percibiendo los distintos plazos»*.¹⁴

Adviértase que se trata de un criterio que, además de ajustarse a lo dispuesto por la normativa vigente reguladora del IRPF, coincide con lo declarado por el TEAC respecto del instante en el que deben estimarse producidos los efectos de las permutas, especialmente en lo que se refiere al momento de la imputación temporal de la renta derivada de la realización de tales operaciones, y no ya sólo en relación con el IRPF, sino también respecto de otros tributos.¹⁵

12 Señala a este respecto la Sentencia del TSJ. de Murcia de 13 de julio de 2012 que, a pesar de que el RIRPF no es ilegal, al incluir la obligación de declarar la intención de reinvertir, al no ser un requisito sustancial, se admite la exención por reinversión habiéndose cumplido los requisitos materiales señalados en la ley.

13 Tal y como precisa la DGT en su contestación a Consulta de 17 de febrero de 2009, a efectos de poder aplicar la exención por reinversión de la vivienda habitual en el IRPF, dicha vivienda ha de adquirirse jurídicamente entre los dos años anteriores y posteriores a la transmisión de la precedente vivienda, con indiferencia de cuando se hubiese iniciado la construcción. Añade además la DGT en la citada Resolución que la circunstancia que debe concurrir es que necesariamente deba producirse el cambio de vivienda o que se den las circunstancias por las que haya algún impedimento para que la ocupación de la vivienda se produzca, debiendo quedar avalado dicho requisito de necesidad de cambio de domicilio o del impedimento para su ocupación por unas circunstancias impeditivas que sean totalmente ajenas a la mera voluntad o conveniencia del sujeto pasivo.

14 Concretamente en la citada Resolución analizaba la DGT un supuesto de permuta de vivienda antigua por otra nueva construida sobre el solar de aquélla, planteándose a tal efecto por el consultante la posibilidad de aplicar la exención por reinversión a pesar de que la adquisición de la nueva vivienda se produjese en un período superior a los dos años que fija la ley para realizar la reinversión, amparándose a tal efecto en la posibilidad de asimilar la permuta a la venta con precio aplazado. Tal y como precisó la DGT en relación con esta posibilidad *«(...) Debe ser rechazado el criterio que se consulta de que la adquisición de la nueva vivienda pueda efectuarse pasados los dos años, en el caso de las permuta, cuando la nueva vivienda forme parte del precio obtenido en la enajenación de la antigua»*.

15 Así, por ejemplo, declaró el TEAC en su Resolución de 25 de junio de 2004 que las ventas de los pisos realizadas durante su construcción por las empresas inmobiliarias han de computarse en resultados en el momento en que éstos se encuentren sustancialmente terminados. Y, en su Resolución de 28 de junio de 2007, afirma el citado Tribunal que *«En una permuta de un solar por edificaciones futuras el incremento se imputará al promotor que recibe el solar cuando las construcciones estén en condiciones de la entrega material, es decir, cuando los inmuebles estén sustancialmente terminados»*. Véase igualmente a este respecto la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 25 de junio de 2004, en la que se establece que la imputación temporal del incremento patrimonial ha de realizarse en el ejercicio en el que se reciban dichas edificaciones, y no en el instante de la perfección del contrato.

Por tanto, en aquellos supuestos en los que se permuta una vivienda antigua por otra nueva, el instante en el que ha de imputarse la correspondiente ganancia patrimonial lo será el de la entrega de la nueva vivienda. Y, en consecuencia, cuando un sujeto firma un contrato de permuta cediendo su vivienda a cambio de otra de nueva construcción, podrá aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual siempre y cuando adquiera la nueva vivienda en un plazo no superior a dos años a contar desde el instante en el que hubiese abandonado la anterior en virtud de la permuta, siendo este el instante en el que habrá que calcular el incremento patrimonial exento por reinversión.

Al hilo del alcance de estas operaciones de permuta mediante Resolución de 28 de marzo de 2011 analizó la DGT un supuesto en el que un contribuyente permutó con fecha de 9 de marzo de 2007 el terreno en que se encontraba su vivienda habitual con una entidad promotora a cambio de un trastero, un garaje y dos viviendas a construir, que iba a destinar a ser su vivienda habitual, pagando además un importe en metálico por la diferencia de valor atribuida a los referidos inmuebles. En la declaración del IRPF de dicho ejercicio consignó la ganancia patrimonial y se acogió a la exención de la misma por reinversión en una nueva vivienda. Asimismo manifestó que ante los retrasos producidos en la finalización de la construcción de dichos inmuebles deseaba vender antes del 31 de diciembre de 2010 sus derechos sobre los mismos a la propia entidad promotora, que los adquiriría por un precio equivalente al que se atribuyó a dichos inmuebles en la escritura de permuta, destinando el importe obtenido a la adquisición de una vivienda ya terminada en un edificio distinto.

Refiriéndose al régimen fiscal aplicable a la citada operación a efectos del IRPF se encargó de recordar la DGT que dentro de nuestro sistema jurídico la entrega o tradición es el medio jurídico de transmitir al comprador la propiedad de la cosa o el derecho real sobre ella, de modo que la transmisión de la propiedad no se opera por la mera perfección del contrato sino que ha de ser seguida de la tradición, según se deriva del art. 609 del Código Civil, en cuya virtud la propiedad se adquiere por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición, y del artículo 1.095 del citado Código, de conformidad con el cual el acreedor no adquiere derecho real sobre la cosa hasta que le haya sido entregada, preceptos en cuya virtualidad estima la doctrina que la entrega en nuestro derecho supone transferir la posesión jurídica de la cosa, lo cual hace adquirir la propiedad o el derecho real por parte del comprador, lo cual se fundamenta además en el art. 1.462 del Código Civil, al establecer que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador, añadiendo el citado precepto que cuando se haga la venta mediante escritura pública el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

En el presente caso la transmisión del terreno se había producido en el momento del otorgamiento de la escritura pública de permuta, originándose en ese momento una alteración en el patrimonio del contribuyente. Ahora bien, después de producida la transmisión las dos partes del contrato de permuta acordaron la sustitución del derecho a recibir las viviendas futuras adquirido como consecuencia de la permuta, por la entrega de un importe en metálico equivalente al valor atribuido en su día a la obra futura.

Pues bien, tal y como se encarga de precisar la DGT, en caso de producirse la sustitución de ese derecho de crédito por la entrega de una cantidad en metálico se origina una segunda alteración patrimonial, distinta a la producida en la permuta, viniendo determinada la ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia resultante entre el valor de adquisición de dicho derecho y el valor de transmisión, que sería la cantidad en metálico acordada en su sustitución, siempre que dicha cantidad en metálico no sea inferior al valor de mercado de ese derecho, en cuyo caso se tomará como valor de transmisión dicho valor de mercado.

Por lo que respecta al valor de adquisición del derecho a recibir la obra futura, al haber sido adquirido en virtud de la permuta, dicho valor será el que resulte de la aplicación de la regla establecida en el art. 37.1.h) de la LIRPF, por lo que será la cantidad mayor de las dos siguientes: el valor de mercado atribuible a la obra futura en el momento de la permuta o el valor de mercado en dicho momento del terreno entregado más el importe en metálico pagado. Y, al tratarse de ganancias o pérdidas patrimoniales correspondientes al precio acordado en sustitución del derecho a recibir las viviendas futuras, formarán parte de la base imponible del ahorro (art. 49 de la LIRPF).

Recuerda además la DGT en la citada contestación a Consulta de 28 de marzo de 2011 que el plazo máximo para la reinversión del importe obtenido en la enajenación es de dos años, si bien la Disposición Transitoria Novena del RIRPF amplió excepcionalmente el plazo de dos años para transmitir la vivienda habitual a efectos de la exención por reinversión hasta el 31 de diciembre de 2010, cuando previamente se hubiera adquirido otra vivienda en los ejercicios 2006, 2007 y 2008, por lo que dicha ampliación no resulta de aplicación al caso consultado. A efectos del cómputo del plazo la adquisición de vivienda debe entenderse en sentido jurídico, esto es, se ha adquirido la vivienda en la fecha en que, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, concurren el título o contrato y la entrega o tradición de la nueva vivienda. Y el art. 55 del RIRPF asimila la construcción de la vivienda en un plazo de cuatro años a la adquisición, si bien sólo a los efectos de la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual y no a los efectos de la aplicación de la exención por reinversión, que constituye el objeto de la consulta.

Ciertamente las normas civiles no incluyen la construcción dentro del concepto de adquisición, ni el art. 41 del Reglamento del Impuesto la asimila a la adquisición a efectos del beneficio fiscal de la exención por reinversión, no admitiéndose posibilidad alguna de ampliación de plazo fuera del supuesto contemplado en la referida Disposición Transitoria Novena del RIRPF. Dicho plazo es aplicable para todos los casos, independientemente de que la adquisición se produzca por compraventa, permuta, como en el presente caso, o por cualquier otro medio válido en derecho. En concreto el art. 41 establece dos plazos diferenciados: en primer lugar, el plazo de adquisición de la nueva vivienda, consistente en dos años desde la enajenación de la vivienda antigua; y, en segundo término, el plazo de aplicación del importe obtenido por la enajenación de la vivienda antigua, en el caso de venta a plazos o con precio aplazado, consistente en su posibilidad de aplicación en el mismo ejercicio en que se perciban dichos importes. Dichos plazos son complementarios y no excluyentes, de tal forma

que en el caso de venta a plazos de la vivienda habitual, la nueva vivienda deberá ser adquirida en el plazo de dos años, pero el importe obtenido por la venta podrá aplicarse al pago de la vivienda ya adquirida conforme se vayan percibiendo los distintos plazos.

Así las cosas la adquisición de la nueva vivienda no podrá efectuarse pasados los dos años. Y, dado que en el concreto supuesto planteado habían transcurrido más de dos años desde la transmisión por permuta de la antigua vivienda habitual sin que se hubiese adquirido la nueva vivienda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado 4 del art. 41 del RIRPF, de conformidad con el cual *«El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente. En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.»*

Téngase presente además que, a la ganancia patrimonial que, en su caso, obtuviera el contribuyente por la posterior transmisión del derecho de crédito correspondiente a la vivienda futura, no le sería aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual, ya que dicha exención únicamente resulta de aplicación a las ganancias patrimoniales obtenidas en la venta de la vivienda habitual, considerándose como tal, de acuerdo con lo establecido en el art. 54 del RIRPF, la edificación que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años, salvo que se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio previstas en dicho precepto.

En todo caso, al margen de lo anterior, el TS se encargó de precisar mediante Sentencia de 16 de julio de 2020 que está exenta de gravamen la ganancia obtenida en la permuta de una vivienda habitual por construcción futura a pesar de que su entrega se produzca fuera de plazo, no entregando el otro permutante la cosa futura a que viene obligado en el plazo de dos años previsto ex art. 38.1 de la LIRPF. Y ello al estimarse que, en tal caso, estaríamos en realidad ante una demora en el cumplimiento de lo pactado por parte de éste, que constituye un tercero ajeno a la relación tributaria. Para el Tribunal el contribuyente ya reinvertió cuando entregó en su día la cosa cuyo valor agotaba la totalidad de la ganancia experimentada¹⁶.

Se considera así que la reinversión que debe realizar el propietario que obtiene y materializa la ganancia patrimonial a efectos de su exención, en aque-

16 En el presente supuesto planteado se trataba de clarificar cómo computa el plazo de dos años para la reinversión cuando la transmisión determinante de la ganancia se obtiene mediante permuta articulada a través de la entrega de un solar o terreno edificable a cambio de edificación futura, que ha de facilitar el otro permutante. Y ello teniendo presente que la normativa reguladora ni define los conceptos de ganancia, transmisión ni reinversión ni agota el régimen de la exención, que remite al reglamento las condiciones esenciales de la exención, lo que parece contrariar abiertamente el principio del art. 8 de la LGT. Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase, con carácter general, GIL GARCÍA, E., «La exención por reinversión de la vivienda habitual en el caso de permuta de cosa futura: La STS de 16 de julio de 2020», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2020, págs. 224 y ss.

llos casos en los que la permuta se materializa mediante entrega total e incondicional de la cosa, queda dentro del plazo regulado en el Reglamento del Impuesto, aun en el caso de que el otro permutante no entregue la cosa futura a que viene obligado en el plazo de dos años previsto. En tal caso estaríamos ante una demora en el cumplimiento de lo pactado por parte de éste (tercero ajeno a la relación tributaria, como se ha indicado), estimándose que el contribuyente ya reinvertió cuando entregó la cosa cuyo valor agotaba la totalidad de la ganancia experimentada. En opinión del Alto Tribunal lo razonable en el presente caso exige la aplicación de la cantidad objeto de la ganancia experimentada a la adquisición de la vivienda de sustitución. Y, al amparo de lo anterior, la reinversión se ha de entender realizada desde que haya compromiso en firme de adquirir la nueva vivienda con los correspondientes desembolsos, al margen de que se produzca efectivamente la entrega. A tal efecto bastará con el desembolso anterior a la entrega para entender cumplido el plazo, si es anterior, en lo que se ha considerado criterio económico por oposición al jurídico, que exigiría la titularidad, a través de la *traditio* al contribuyente, de la vivienda de sustitución de la primitivamente entregada.

Así pues, teniendo presente la particularidad de la permuta como negocio bilateral, oneroso y traslativo del dominio que sintetiza en un solo acto los intercambios propios de dos compraventas recíprocas, la reinversión que debe realizar el propietario que obtiene y materializa la ganancia patrimonial, a efectos de su exención, ex art. 38.1 Ley IRPF de 2006, mediante permuta (cuando ésta haya supuesto la entrega total e incondicional de la cosa mediante la *traditio*) está dentro del plazo regulado en el Reglamento del Impuesto, aun en el caso de que el otro permutante no entregue la cosa futura a que viene obligado en el plazo de dos años previsto. En tal caso estaríamos ante una demora en el cumplimiento de lo pactado por parte de éste, que es un tercero ajeno a la relación tributaria, dado que el contribuyente ya reinvertió cuando entregó la cosa cuyo valor agotaba la totalidad de la ganancia experimentada.

Ciertamente se trata de un criterio interpretativo relevante ya que, a resultados del mismo cabe estimar que, en aquellos casos en los que la transmisión generadora de la ganancia se ha llevado a cabo mediante permuta, el consabido plazo de reinversión al que la ley condiciona la exención de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual no queda condicionado al cumplimiento del plazo establecido en el Reglamento del Impuesto, el cual no identifica con la precisión exigible la entrega material de la vivienda construida a cambio de la originariamente cedida mediante la teoría del título y el modo. Y ello en tanto en cuanto, de conformidad con lo manifestado por el TS en la citada Sentencia de 16 de julio de 2020, dicha exigencia ni se encuentra establecida en la Ley ni cabe deducirla de su tenor, aludiéndose únicamente a la necesidad de reinversión.

Desde un punto de vista estrictamente tributario la reinversión existe desde el momento de la entrega total e incondicional de la cosa (la vivienda habitual) mediante la *traditio*. Y, en cuanto a la entrega de lo que reciba en el futuro, esta última no constituirá una prestación suya, sino de la parte contractual contraria, no afectando así a la exención el que se haga en un plazo superior a dos años al

tratarse del incumplimiento de la obligación de un tercero ajeno a la relación tributaria.

Lo esencial es pues que la reinversión a que se refiere la Ley exige la aplicación de la cantidad objeto de la ganancia experimentada a la adquisición de la vivienda de sustitución, pudiendo entenderse realizada dicha reinversión desde que haya compromiso en firme de adquirir la nueva vivienda con los correspondientes desembolsos, al margen de que se produzca efectivamente la entrega. Bastaría así con el desembolso anterior a la entrega para entender cumplido el plazo, sin necesidad de exigir la titularidad (a través de la *traditio*) al contribuyente de la vivienda sustitutiva de la inicialmente entregada. Y, por lo que respecta al concreto supuesto planteado, habiendo celebrado el contribuyente el contrato de permuta y entregando la finca a cambio de obra futura ya existía reinversión de la ganancia patrimonial obtenida con la transmisión de la vivienda habitual mediante permuta, con independencia de que la adquisición jurídica de la nueva vivienda habitual pudiera producirse en un momento distinto.

De cualquier manera, de conformidad con lo manifestado por el TS en su Sentencia de 23 de julio de 2020, no podrá considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva vivienda habitual en las condiciones que establece el art. 41 del Reglamento del IRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión, salvo que dicho plazo se haya ampliado de conformidad con lo establecido en el art. 55.3¹⁷ y .4¹⁸ del citado texto reglamentario y se adquiera la propiedad de la nueva vivienda.

El citado pronunciamiento se dicta a resultas del Auto del citado Tribunal de 18 de diciembre de 2017, a través del cual se apreció la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en torno a las siguientes cuestiones: «1º) *Determinar si, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puede considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la adquisición de una nueva vivienda habitual, ésta, por circunstancias excepcionales no imputables al obligado tributario, no es entregada en el plazo de dos años a contar desde la fecha de la referida transmisión;* 2º) *Identificar*

17 La concreta situación prevista en el apartado tercero de este precepto reglamentario es aquella en virtud de la cual como consecuencia de una situación de concurso el promotor no hubiese finalizado las obras de construcción antes de transcurrir el plazo de cuatro años o no pudiera efectuar la entrega de las viviendas en el mismo plazo, disponiéndose a tal efecto la ampliación de dicho plazo de cuatro años por otros cuatro años si bien, para que esta ampliación del plazo surta efecto el contribuyente deberá acompañar a la declaración del período impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda como cualquier otro documento justificativo de haberse producido alguna de las citadas situaciones.

18 Como es sabido este art. 55.4 del Reglamento del IRPF contempla aquel supuesto en el que, por causas no imputables al interesado, no concluye la construcción dentro del plazo de cuatro años, no teniendo lugar en consecuencia la entrega de la nueva vivienda dentro del referido plazo. De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto «*Cuando por otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente y que supongan paralización de las obras, no puedan éstas finalizarse antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el apartado 1 de este artículo, el contribuyente*

como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 41 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero».

Ciertamente el presente supuesto debatido no se refería a la mera reinversión de la ganancia patrimonial en la compra de una nueva vivienda habitual, sino a la compra de una vivienda en construcción antes del plazo de cuatro años previsto al efecto o del plazo ampliado que, en su caso, se hubiese concedido.

Pues bien, para el Tribunal, de cara a poder reconocer la asimilación del hecho de la construcción de una nueva vivienda al hecho de su adquisición dispuesta en el apartado 1.1º del art. 55 del RIRPF dicha asimilación no procederá (tal y como se concluyó en la Sentencia de instancia) cuando el interesado no haya acreditado, dentro del plazo de cuatro años reglamentariamente establecido, que las obras fueron finalizadas y le fueron entregadas. Teniendo lugar dicha falta de acreditación la adquisición de la vivienda no se habrá producido.

Con carácter general el plazo de dos años se entiende cumplido cuando se acredite por cualquier medio de prueba admisible en Derecho que se ha reinvertido el importe obtenido en la enajenación de la anterior vivienda habitual. Y ello con independencia de si se ha adquirido la propiedad jurídica del inmueble ya que, de conformidad con el criterio introducido por el TS, la aplicabilidad de la exención se centra en la acreditación de la reinversión y no en la adquisición efectiva de la vivienda.

Lo importante a efectos de la aplicación de la exención es pues la acreditación de la reinversión del importe obtenido con la enajenación de la

podrá solicitar de la Administración la ampliación del plazo. La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo. En la solicitud deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento del plazo como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras de construcción, el cual no podrá ser superior a cuatro años. A efectos de lo señalado en el párrafo anterior, el contribuyente deberá aportar la justificación correspondiente. A la vista de la documentación aportada, el Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la ampliación solicitada como con respecto al plazo de ampliación, el cual no tendrá que ajustarse necesariamente al solicitado por el contribuyente. Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses. La ampliación que se conceda comenzará a contarse a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se produzca el incumplimiento». Se prevé así una ampliación del plazo cuando tiene lugar la adquisición de una vivienda habitual en construcción, supuesto que resulta asimilado a la adquisición de vivienda habitual en el citado art. 55 del RIRPF, en virtud del cual se asimila a la adquisición de vivienda la construcción de la misma «cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión». En todo caso se requerirá una petición expresa de la ampliación dentro de un determinado plazo, a saber, el de los treinta días siguientes a la fecha del incumplimiento del plazo de cuatro años. Dicho plazo ampliado nunca podrá ser superior a cuatro años más, si bien podrá resultar inferior, incluso al que hubiese sido solicitado por el contribuyente.

anterior vivienda habitual¹⁹. Tal y como expone el Alto Tribunal la razón de ser de la exención radica en que *«(...) Las ganancias patrimoniales –rentas obtenidas– se destinan en la adquisición de una nueva vivienda habitual lo que se consigue estableciendo que en aquel plazo el dinero conseguido en la anterior enajenación se adscriba o destine a esa finalidad, sin necesidad, pues, de precisar en qué momento haya de precisarse la efectiva adquisición del inmueble (...) No merece reparo alguno que la compraventa se refleje en un documento privado, puesto que nada dice la normativa citada acerca de que la exención por reinversión esté condicionada a que el contrato de compraventa se refleje en un documento público. La dificultad que pudiera representar un contrato de esa naturaleza sería el derivado de la acreditación de su fecha, de ahí que, a tal fin, deba tenerse en cuenta que el artículo 1.227 del Código Civil establece que "la fecha de un documento privado no se contará con respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio"»*.

Así pues la aplicación del criterio de exención no alcanza a aquella ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva, en las condiciones del art. 41 del RIRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión, salvo que dicho plazo se haya ampliado de conformidad con lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del art. 55 del citado texto reglamentario. Adviértase además que, tal y como reconoce el TS, el régimen de los arts. 54 y 55 del RIRPF resulta aplicable, no ya sólo a la deducción, sino también a la exención por reinversión, ya que el primero de ellos es objeto de remisión explícita y el segundo cabe considerar que la efectúa de modo implícito, al definir el titu-

19 Lo anterior se ha de entender a pesar de que la DGT había declarado, entre otras, a través de su contestación a Consulta de 8 de febrero de 2018 que *«(...) Para que la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual resulte exenta es necesario reinvertir el importe total obtenido en la adquisición de una nueva vivienda habitual; debiendo efectuarse la reinversión en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde la fecha de enajenación. Tratándose de reinversión en la construcción de la futura vivienda habitual es necesario, para poder aplicar la exención, que la vivienda se adquiera jurídicamente en el plazo comprendido entre los dos años anteriores y posteriores a la transmisión de la precedente vivienda habitual, siendo indiferente, para la aplicación de la exención, el momento en que se haya iniciado la construcción. En los supuestos de entregas de cantidades al promotor se entiende producida la adquisición de la vivienda cuando, suscrito el contrato de compraventa, se realice la tradición o entrega de la cosa vendida, que en el caso de inmuebles puede realizarse de múltiples formas: puesta en poder y posesión de la cosa, entrega de las llaves o títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública. En los supuestos de ejecución directa de las obras de construcción por parte del contribuyente, la fecha de adquisición se entiende producida con la finalización de las obras. El coste de las obras de construcción y la fecha de finalización de las obras, en los supuestos de autopromoción, deberá poderse acreditar por cualquier medio de prueba válido en derecho, cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. En caso de no poderse acreditar la fecha de finalización de las obras se tomará la fecha de la escritura de declaración de obra nueva como fecha de adquisición»*.

lar de la potestad reglamentaria no solo el concepto de vivienda habitual, sino los de ampliación y construcción.²⁰

¿Qué plazo existirá para reinvertir el importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual a efectos de la exención en el IRPF por reinversión en obra futura? Acerca de esta cuestión el TS, mediante Auto de 21 de mayo de 2020, admitió recurso de casación destinado a la formación de jurisprudencia. En el concreto supuesto debatido el Abogado del Estado consideró que la Sala de instancia aplicaba analógicamente a la exención por reinversión la asimilación de la construcción a la adquisición de vivienda, que sí está prevista expresamente en el régimen jurídico de la deducción por inversión en vivienda habitual. Sin embargo, a juicio de la Abogacía del Estado la aplicación de la exención sólo resultaría conforme a Derecho cuando la reinversión consistiese en la adquisición de vivienda habitual o, en su caso, rehabilitación de la misma, añadiendo además que la adquisición ha de entenderse en sentido jurídico, es decir, una vez concurran los requisitos de título y modo.

Lo cierto es que, en el presente caso, ante la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida por la enajenación de vivienda habitual en obra futura (y, en particular, por lo que respecta al plazo aplicable) la interpretación de los preceptos que sustentaron el fallo de la sentencia recurrida resultaba contradictoria con la que otros Tribunales Superiores de Justicia habían establecido, lo que justificaba el interés casacional objetivo de la cuestión destinado a interpretar los arts. 38.1 de la LIRPF y 41 del RIRPF al objeto de determinar, en aquellos supuestos de reinversión de la ganancia patrimonial obtenida merced a la enajenación de vivienda habitual en obra futura, cuál es el plazo para reinvertir el importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual.

Finalmente mediante Sentencia de 17 de diciembre de 2020 terminaría por reconocer el TS que no cabe condicionar el cumplimiento del plazo de dos años para la reinversión de la ganancia patrimonial exenta del IRPF a la entrega

20 Concretamente en el presente supuesto la cuestión planteada consistía en determinar si, en el ámbito del IRPF, puede considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la adquisición de una nueva vivienda habitual, ésta, por circunstancias excepcionales no imputables al obligado tributario, no es entregada en el plazo de dos años a contar desde la fecha de la referida transmisión. Pues bien, para el Tribunal no se contempla ninguna circunstancia, sea cual sea, e independiente de a quien se impute la misma, que permita aplicar la exención por reinversión si se incumple dicho plazo, cuya ampliación además no está prevista. En cambio, sí que está prevista dicha ampliación de plazo cuando de lo que se trata es de la adquisición de una vivienda habitual en construcción, que se asimila a la adquisición de vivienda habitual. En aquellos casos en los que se cumplen los requisitos exigidos para que las cantidades que se invierten en la construcción de la vivienda (incluidas las correspondientes a los pagos anticipados al promotor de la misma) se asimilen a su adquisición, cabe consolidar el derecho a la exención por reinversión de la ganancia obtenida, si, como primera condición, se aplica la totalidad del importe percibido por la venta de la anterior vivienda al pago, o a la construcción de la nueva vivienda, dentro del plazo de reinversión establecido en los arts. 38.1 de la Ley del IRPF y 41 del Reglamento del citado Impuesto, esto es, dos años. Con carácter adicional, y como segunda condición, han de cumplirse los requisitos exigidos para que la construcción del inmueble se asimile a su adquisición, previstos en el art. 55 del RIRPF. Sin embargo en el presente supuesto no se planteaba la mera reinversión de la ganancia patrimonial en la compra de una nueva vivienda habitual desde el inicio y por los tiempos en los que se iniciaron las actuaciones de compración por parte de la Administración, sino la compra de una vivienda en construcción antes del indicado plazo de cuatro años o del plazo ampliado que se hubiese concedido.

material de la vivienda construida a cambio de la originariamente cedida. Para el Tribunal, puesto que la duración de la finalización de las obras constituía en el supuesto de autos el único requisito cuestionado para que los recurrentes pudieran acogerse a la exención total por reinversión de la ganancia patrimonial por la transmisión de la vivienda habitual no cabe condicionar el cumplimiento del plazo de dos años a la entrega material de la vivienda construida a cambio de la originariamente cedida mediante la teoría del título y el modo, exigencia que ni se encuentra en la ley ni cabe deducirla de su tenor.

Como se ha venido analizando la Ley habla de reinversión y para un caso diferente al debatido. De cualquier manera ni el título y el modo juegan en un caso como el planteado en el que el solar sobre el que se iba a edificar o instalar la vivienda ya era de la propiedad de los contribuyentes (mediante la *traditio* de su anterior propietario) ni la entrega de la obra provoca en rigor un modo de adquirir lo que ya es propio, por accesión.

Así pues, en relación con la determinación del plazo de reinversión al que la ley condiciona la exención de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual, en aquellos casos en los que la transmisión generadora de la ganancia se ha llevado a cabo mediante permuta y, en particular, a través de la modalidad de entrega actual de vivienda y su solar a cambio de la entrega de cosa futura, no resulta admisible condicionar el cumplimiento del plazo de dos años para la reinversión de la ganancia patrimonial exenta del IRPF a la entrega material de la vivienda construida a cambio de la originariamente cedida²¹.

Por otra parte, ¿qué criterio se ha de adoptar respecto de las aportaciones para la construcción de una vivienda? ¿Son dichas aportaciones suficientes para entender que se adquiere a efectos de la exención por inversión en vivienda habitual? Tal y como precisa la DGT en su contestación a Consulta de 8 de julio de 2016 la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. En el concreto supuesto analizado un contribuyente realizaba aportaciones a una cooperativa de viviendas para la adquisición de una vivienda de nueva construcción. Dichas aportaciones derivaban de la cantidad obtenida por la transmisión de su antigua vivienda habitual y se realizaban con posterioridad a la transmisión, declarando la ganancia patrimonial obtenida exenta y comprometiéndose a reinvertir dicho importe en la adquisición de la nueva vivienda. Por ello, el contribuyente en documento notarial declaró que procedería a comprar la vivienda al finalizar las obras.

En estos supuestos de entregas de cantidades al promotor para su construcción, al objeto de poder aplicar la exención por reinversión de la ganancia obtenida de la antigua vivienda habitual la adquisición de la nueva vivienda se

21 En el concreto supuesto planteado la Sentencia recurrida estimó que el plazo para iniciar la reinversión es el de dos años desde la transmisión, momento a partir del cual se inicia un plazo de cuatro años para concluir la construcción, no existiendo ningún obstáculo legal en aplicar al supuesto de exención por reinversión en vivienda habitual la asimilación legal a la adquisición de vivienda de la construcción de la misma. Por su parte la posición procesal del Abogado del Estado condicionaba el cumplimiento del plazo de dos años a la entrega material de la vivienda construida a cambio de la originariamente cedida, mediante la teoría del título y el modo, exigencia que, tal y como destaca el TS, ni se encuentra en la Ley del Impuesto ni cabe deducirla de su tenor. Ésta habla de reinversión, y para un caso diferente al debatido.

entiende producida cuando, suscrito el contrato de compraventa, se realice la tradición o entrega de la cosa vendida, que en el caso de inmuebles podrá realizarse de múltiples formas: puesta en poder y posesión de la cosa; entrega de las llaves o títulos de pertenencia; o el otorgamiento de escritura pública. Por lo tanto deberá producirse necesariamente la entrega de la vivienda, y además, dentro del plazo de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión. Sin embargo el conjunto de aportaciones destinadas a la construcción de la nueva vivienda no se equipara a la entrega. Con independencia de que se hubiera reinvertido todo el importe obtenido en la transmisión en la construcción de la nueva vivienda, si no se produce la entrega en dicho plazo el contribuyente perderá el derecho a exonerar de gravamen la ganancia patrimonial generada.

Con carácter general, en aquellos casos en los que se entregan cantidades al promotor la adquisición de la vivienda se entiende producida cuando, suscrito el contrato de compraventa, se entrega la cosa vendida. Si el contribuyente ejecuta directamente las obras de construcción la fecha de adquisición se ha de entender producida con la finalización de las obras, la cual deberá realizarse dentro de los dos años posteriores a la transmisión de la precedente vivienda habitual²².

¿Y qué sucede en aquellos supuestos de construcción de vivienda asimilado por el legislador del IRPF a los supuestos de «adquisición» de la misma a efectos de la práctica de la deducción por inversión en vivienda habitual? *A priori* en dicho supuesto la normativa reguladora del IRPF asimila la construcción de la vivienda en un plazo de cuatro años a la adquisición, si bien únicamente respecto a la aplicación de dicha deducción, no pudiendo proyectarse lo previsto a tal efecto en relación con la construcción de viviendas sobre la exención por reinversión.

Ahora bien, ¿significa ello que se excluya la aplicación de la exención por reinversión en todos aquellos supuestos en los que un sujeto vende su vivienda para invertir lo obtenido en la construcción de otro inmueble que vaya a constituir su residencia habitual? Desde nuestro punto de vista en casos como el indicado podría resultar de aplicación la exención por reinversión, si bien resultaría exigible a tal efecto que, dentro del plazo de los dos años, se produjese una verdadera adquisición de la vivienda nueva. De hecho ya la propia DGT, en su Informe de 20 de diciembre de 2004, se encargó de interpretar en el sentido anteriormente indicado la posibilidad de aplicar la exención por reinversión en un supuesto en el que se transmitía una vivienda habitual, pretendiéndose reinvertir lo obtenido en una vivienda en construcción.²³

Por otra parte conviene tener presente que, con carácter general, la adquisición se producirá en la fecha en la que, de acuerdo con lo señalado a este res-

22 Téngase presente además a este respecto que la Ley del Impuesto no admite ninguna excepción al cumplimiento de dicho plazo de manera que si, por ejemplo, la empresa constructora se hallase en situación de liquidación, no resultaría posible ampliar dicho plazo. En este sentido se pronuncia por ejemplo la DGT mediante Resolución de 27 de junio de 2020.

23 Véase, en este sentido, lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 10 de junio de 2008, de conformidad con la cual, tratándose de un supuesto de transmisión de la vivienda habitual con reinversión en la construcción de una futura vivienda habitual, en el supuesto de que la promotora incumpliese el plazo de entrega establecido, no existiría la posibilidad de ampliar el plazo para reinvertir el importe obtenido como consecuencia de la transmisión de la citada vivienda.

pecto por el Código Civil, concurran el título o contrato y la entrega o tradición de la nueva vivienda, siendo indiferente a tal efecto el instante en el que se hubiese iniciado la construcción. En todo caso la misma habrá de finalizar, al objeto de que pueda hablarse de la existencia de una verdadera adquisición, dentro del referido plazo, respecto del cual no se contempla posibilidad alguna de prórroga en dicho caso.²⁴

Tal y como manifestó la DGT en su contestación a Consulta de 30 de mayo de 2008, a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos con anterioridad, «(...) *Teniendo en cuenta que las normas civiles no incluyen la construcción dentro del concepto de adquisición, ni el Reglamento del Impuesto la asimila a la adquisición a efectos del beneficio fiscal de la exención por reinversión, ni admite posibilidad alguna de ampliación de plazo, se puede concluir que si la entrega de la vivienda se produce fuera del plazo de los dos años establecido reglamentariamente, no se podrá aplicar el beneficio fiscal de la exención por reinversión en vivienda habitual a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión,. Dicho plazo es aplicable para todos los casos, independientemente de que la adquisición se produzca por compraventa, donación, permuta, como en el presente caso, o por cualquier otro medio válido en Derecho.*».

En resumen, nos hallamos ante una situación distinta respecto de aquella que se plantea tratándose de la deducción por inversión en vivienda habitual aplicable en los supuestos de construcción, originándose una cierta limitación en la aplicación de la exención por reinversión difícil de justificar.

Con posterioridad, mediante contestación a Consulta de 29 de junio de 2009, analizó la DGT la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual tratándose de una operación consistente en la venta de una primera vivienda habitual, adquiriéndose asimismo una nueva vivienda en construcción en régimen de autopromotores que, por declaración en concurso de la constructora, terminó abandonándose.²⁵

Al hilo de la cuestión relativa a la ampliación del plazo para reinvertir en la nueva vivienda habitual la DGT, tras recordar que la exención de la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual se regula, en desarrollo del art.

24 Tal y como declarase la DGT en su contestación a Consulta de 1 de diciembre de 2006 «(...) *Para el cómputo de este plazo de dos años debe tenerse en cuenta que en el Derecho español (...) rige la teoría del título y el modo, de tal manera que "la constancia de un contrato de compraventa en documento privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida"* (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 1983). *La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de la escritura pública. Por tanto, el otorgamiento de una escritura pública, conforme al artículo 1462 del Código Civil supone la entrega del inmueble, de modo que la fecha de su formalización determina la fecha de adquisición del inmueble, salvo que se pruebe la existencia de título y entrega anterior, y será esta la fecha que la consultante deberá tener en cuenta para computar el plazo de dos años.*».

25 Concretamente en la citada Resolución se analizaba un supuesto en el que la consultante vendió su vivienda habitual el 30 de marzo de 2007. En dicho momento la nueva vivienda que pretendía adquirir estaba en construcción en régimen de autopromotores, siendo la fecha de finalización de obras el 14 de octubre de 2008. La constructora entró en concurso de acreedores y abandonó la obra, siendo este motivo por el que no resultó concluida la construcción. El plazo para reinvertir lo obtenido en la venta de la anterior vivienda habitual finalizó el 30 de marzo de 2009 siendo imposible, por la situación expuesta, cumplir con dicho plazo de reinversión.

38 de la Ley 35/2006, por el art. 41 del Reglamento del Impuesto²⁶, estima que resultará posible la aplicación de la exención si se reinvierte el precio obtenido en la venta en el plazo de dos años. De cara a poder acogerse a la aplicación de la exención por reinversión la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas, esto es, en la que se transmite y en la que se adquiere. Y, al objeto de poder calificar de habitual a la vivienda, conforme regula el art. 41.1 del RIRPF, se ha de estar a lo dispuesto en el art. 54 del mismo en el que, como ya sabemos, se señala que: *«Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. Para considerar que la vivienda constituye la residencia habitual desde su adquisición (...) debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras»*.

Como es sabido en los supuestos de ejecución directa de la construcción por parte del contribuyente se entiende producida la adquisición de la vivienda con la finalización de las obras, hecho que debe poder ser debidamente probado, tomándose en su defecto la fecha de escritura de declaración de obra nueva. E idéntico criterio ha de observarse en los supuestos de entregas al promotor cuando, una vez suscrito el contrato de compraventa, se realice la tradición o entrega de la cosa vendida que, tratándose de inmuebles, podrá llevarse a cabo

26 Como ya se ha indicado dispone el citado precepto reglamentario lo siguiente: *«1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.*

(...).

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 54 de este Reglamento.

2. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión.

(...).

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a aquélla.

3. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

4. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento».

de múltiples formas: puesta en poder y posesión de la cosa, entrega de las llaves o títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública²⁷.

Pues bien, al hilo de esta cuestión precisó la DGT en la citada Resolución de 29 de junio de 2009 que, respecto de la asimilación que a la adquisición de vivienda hace de su construcción el art. 55.1 del RIRPF, siempre que las obras finalicen en un plazo no superior a cuatro años a contar desde el inicio de la inversión, el plazo establecido resultará de aplicación únicamente a efectos de aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual. Y, por la misma razón, tampoco podrá contemplarse lo dispuesto en el art. 55 del citado Reglamento acerca de la posibilidad de ampliar el plazo de cuatro años previsto para finalizar las obras de construcción cuando existan circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente que supongan la paralización de las obras, impidiendo finalizarlas en el plazo reglamentado.

Por tanto, teniendo en cuenta que las normas civiles no incluyen la construcción dentro del concepto de adquisición y que el art. 41 del RIRPF no la asimila a la adquisición a efectos de la aplicación ni admite posibilidad alguna de ampliación de plazo, concluye la DGT que si la entrega de la vivienda se produce fuera del plazo de los dos años establecido reglamentariamente no se podrá aplicar el beneficio fiscal de la exención por reinversión en vivienda habitual a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión. Tratándose de reinversión en la construcción de la futura vivienda habitual será necesario, de cara a poder aplicar la exención, que la vivienda se adquiriera jurídicamente dentro del plazo de los dos años posteriores a la transmisión de la precedente vivienda habitual, siendo indiferente, para la aplicación de la exención, el momento en que se haya iniciado la construcción.²⁸

27 Tal y como declara la DGT mediante contestación a Consulta de 18 de febrero de 2016, relativa a un supuesto de adquisición de vivienda habitual mediante contrato privado y posterior acta notarial de manifestaciones y de entrega de posesión de la vivienda en 2012, dicha circunstancia da derecho a la deducción por inversión. Con carácter general para determinar la fecha de adquisición, a efectos de aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, la adquisición de la vivienda debe entenderse en sentido jurídico, esto es, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Y, si bien la existencia de un contrato privado de compraventa constituye un documento insuficiente para considerar transmitida la propiedad, en el caso de la existencia posterior de un acta notarial de manifestaciones y de entrega de posesión de vivienda en el cual los vendedores dejan constancia que en ese acto se procede a la entrega de la posesión y llaves de la vivienda, justificando la suscripción del acta notarial de 21 de diciembre de 2012 (en base, por la parte vendedora, al hecho de que, al estar la vivienda involucrada en un proceso hereditario, no será posible escriturar dentro del plazo fijado) habrá que entender ésta fecha como aquella en la que se produce la adquisición jurídica de la vivienda. En consecuencia en dicho supuesto al contribuyente le será de aplicación en el ejercicio 2012 la deducción por inversión en vivienda habitual en concepto de adquisición, pudiendo practicarla en función de las cantidades que hubiese satisfecho dentro de dicho ejercicio de acuerdo con los requisitos y condiciones que establece la normativa del Impuesto, siendo además de aplicación el régimen transitorio, al haber adquirido la vivienda con anterioridad al 1 de enero de 2013, de haber practicado la deducción en el ejercicio 2012 y constituir esta su vivienda habitual.

28 En el concreto supuesto planteado a la DGT la consultante transmitió su vivienda habitual el 30 de marzo de 2007. En consecuencia, para poder acogerse a la exención por reinversión, la adquisición jurídica de la nueva vivienda deberá producirse dentro de los dos años posteriores a la transmisión de la precedente habitual, es decir, el 30 de marzo de 2009, debiendo reinvertir la totalidad o parte (exención parcial) del importe obtenido en la venta. Y, de no adquirirse en plazo o de incumplirse cualquier otro requisito contenido en el citado art. 41 del RIRPF, la consultante perderá el derecho a exonerar de gravamen la ganancia patrimonial generada, debiendo proceder a regularizar su situación conforme a lo previsto en el art. 41.4 del citado texto reglamentario.

Téngase presente además que, de conformidad con lo declarado por el TSJ. del País Vasco en su Sentencia de 6 de abril de 2011 al hilo de la posibilidad de ampliación del plazo de reinversión en la construcción de la vivienda habitual, es necesario que las obras hayan comenzado. Y, habiéndose producido una denegación de la licencia de construcción la ampliación del citado plazo resulta improcedente. De cara a la presentación de la declaración complementaria habrá de estarse a la fecha de notificación de la sentencia desestimatoria del recurso contra la denegación de la licencia.

Por su parte el TSJ. de Madrid afirmó en su Sentencia de 17 de abril de 2012 que la exención por reinversión en vivienda habitual está condicionada a la permanencia en la vivienda durante tres años continuados, si bien se admiten excepciones en aquellos casos en los que concurran circunstancias excepcionales que necesariamente exijan el cambio de vivienda, incluyéndose dentro de tal elenco de circunstancias excepcionales el inicio de una convivencia en pareja siempre y cuando se acredite suficientemente la convivencia de la pareja en un nuevo domicilio, ya que la convivencia de hecho queda equiparada con el matrimonio a estos efectos, habiéndose producido en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal una acreditación suficiente de la convivencia de la pareja en el nuevo domicilio, anterior al matrimonio.

Finalmente el TS se encargaría de clarificar al respecto en su Sentencia de 17 de febrero de 2021 que la reinversión efectuada en una vivienda habitual en fase de construcción dentro del plazo de dos años otorga derecho a la exención en el IRPF, siendo el plazo del que dispone el obligado tributario para reinvertir el importe obtenido con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual para tener derecho a la aplicación de la exención en el citado Impuesto, cuando la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción, el de dos años contados desde la transmisión de su vivienda, y bastando con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda o de que la construcción de ésta haya ya concluido. Rechaza así el Alto Tribunal el recurso de casación interpuesto al efecto por la Abogacía del Estado, que consideraba que debía condicionarse el cumplimiento del plazo de dos años a la entrega material de la vivienda construida, exigencia esta que, a juicio del Alto Tribunal, ni se encuentra en la ley ni cabe deducirla de su tenor, que se refiere exclusivamente a reinversión²⁹.

A tenor de lo manifestado por el TS en esta Sentencia resulta procedente la aplicación de la exención habiéndose realizado la reinversión en el plazo de dos años, aunque la construcción no estuviese concluida, debiendo interpretarse lo dispuesto en los arts. 38.1 de la Ley 35/2006 y 41 del Reglamento del Impuesto, en aquellos supuestos en los que la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción, en el sentido de que el plazo de dos años establecido reglamentariamente para reinvertir es aquel del que dispone el con-

29 Se procedía así, por parte del TS, a confirmar la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 21 de mayo de 2019, que había estimado inicialmente el recurso de una contribuyente contra la negativa de Hacienda a aceptar que reunía el requisito del plazo de reinversión para lograr la exención. La obligada tributaria había reinvertido el importe obtenido en la compra de una vivienda habitual en menos de dos años a contar desde la enajenación de la anterior, si bien la nueva vivienda (que estaba en construcción cuando fue adquirida) no se le entregó hasta algo más de tres años después de dicha transmisión.

tribuyente, debiendo contarse desde la fecha de transmisión de su vivienda, y bastando a tal efecto para dar por cumplido el citado requisito con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente, sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda, mediante su entrega material o de que la construcción de ésta haya ya concluido.

Por otro lado, y tal y como precisó la DGT en su contestación a Consulta de 16 de septiembre de 2008, no se pierde la exención por reinversión a pesar de que se alquile la vivienda en el período de dos años hasta que se materialice la reinversión. Tal y como precisa el citado Centro Directivo, para que opere la exención por reinversión la vivienda debe haber tenido la consideración de habitual hasta cualquier día dentro de los dos años anteriores a la fecha en que se transmita, si bien resulta indiferente que el inmueble se alquile una vez perdida tal condición.

Para finalizar, dado un concreto supuesto en el que dos o más copropietarios de una edificación residiesen en la misma, cumpliéndose para cada uno de ellos el requisito de que la mencionada edificación sea, a efectos del IRPF, su vivienda habitual, será irrelevante que el enajenante final del conjunto haya sido propietario del mismo un día o más, ya que únicamente adquiere trascendencia jurídica que lo sea al vender y que haya residido permanentemente en ella durante el período mínimo de tres años exigido al efecto. Así se encargó de precisarlo la Sentencia del TSJ de Cantabria de 14 de septiembre de 2012, para la cual no cabe deducir de nuestro ordenamiento requisito temporal alguno relativo al período en que se debe permanecer como titular de la vivienda habitual antes de transmitir, ya que el único plazo establecido es a los efectos de habitar la vivienda.

5. ¿Qué régimen jurídico ha de otorgarse a la opción expresa por la exención al presentar la declaración?

Tal y como señaló el TSJ. de Galicia en su Sentencia de 28 de enero de 2009, refiriéndose a la opción expresa por la exención al realizarse la declaración, dicha opción presenta un carácter no necesario en aquellos supuestos en los que la reinversión se efectúa en el mismo año en el que se produce la ganancia patrimonial. De este modo la aplicación de la exención resultará procedente cuando se verifiquen el resto de los requisitos exigidos por la normativa, a pesar de que el contribuyente se hubiese limitado a no incluir la ganancia exenta en su declaración. En palabras del citado Tribunal *«Bastará por tanto con que el incremento del patrimonio —aquí equivalente al ahorro—, se transforme en inversión en términos puramente económicos, mediante la aplicación de una suma equivalente a la obtenida por la enajenación (si es que la reinversión del excedente ha de ser total a efectos fiscales), pues a diferencia con lo que ocurre en inversiones que se van a producir en base al ahorro futuro —como sucede con las cuentas—vivienda o el aplazamiento—financiación bancaria—, se parte en este caso de un excedente patrimonial dado y cierto que no es preciso ya generar ni justificar en términos económicos, y la voluntad del legislador es la de que no se frene la renovación de la vivienda estimulándola fiscalmente con la desgravación de las plusvalías generadas por el cambio de la misma, dentro de una*

*política fiscal que no es ajena al postulado constitucional que mencionábamos al principio».*³⁰

Así se encargó de precisarlo además la Sentencia del TSJ. de Madrid de 7 de abril de 2014, en la que se señaló que la falta de declaración de la ganancia patrimonial en el ejercicio en el que se obtuvo no excluye la aplicación de la exención cuando la reinversión se produce en el plazo establecido, así como tampoco la deducción en cuota.

En el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal el recurrente transmitió el 31 de enero de 2006 su vivienda habitual, reinvertiendo el importe total obtenido en la compra de una nueva vivienda habitual en dicho año. Sin embargo, en la autoliquidación no declaró la ganancia patrimonial exenta ni la reinversión en el mismo ejercicio, efectuando, sin embargo, una deducción por adquisición de vivienda habitual. A tal efecto se planteaba la cuestión relativa a si la no declaración de la ganancia podía llegar a implicar la pérdida del derecho a la exención y a la deducción en la cuota, habida cuenta de que la deducción por reinversión constituye un beneficio fiscal que cede ante la aplicación de la exención por reinversión.³¹

Inicialmente la Administración tributaria estimó que el contribuyente había incumplido la obligación de declarar la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual así como la reinversión producida en dicho ejercicio (mediante la compra de una vivienda habitual), sin que tales incumplimientos hubieran de interpretarse en ningún caso como ejercicio presunto de una opción. Y ello estimando que el ejercicio de dicha opción debía realizarse de forma expresa y que, en el supuesto de que no se declarara o se optase dentro del período voluntario de declaración, se perdería el correspondiente derecho así como los restantes que le acompañasen (incluido el de la deducción en la cuota), ya que para su correcto cálculo previamente se requiere que se conozcan los importes a que ascienden la ganancia patrimonial exenta y el importe de la reinversión.

En un primer momento el TEAR vino a confirmar el acuerdo recurrido debido a que el reclamante no declaró ni la ganancia patrimonial exenta ni la reinversión en el mismo ejercicio, de lo que había que inferir que no optó por dicho régimen, no resultando posible su modificación salvo dentro del período voluntario de declaración de acuerdo con lo dispuesto en el anteriormente citado art. 119 de la Ley 58/2003.³²

30 En este mismo sentido se pronunciaría posteriormente este mismo Tribunal a través de su Sentencia de 15 de abril de 2011.

31 En efecto, lo que se debatía en el presente caso era si, al objeto de compatibilizar la exención por reinversión en otra vivienda habitual y la deducción en la cuota por adquisición de vivienda habitual, constituye o no una condición necesaria que la ganancia patrimonial exenta se declare, así como si debe entenderse además que, constituyendo la exclusión de gravamen de la ganancia patrimonial una opción, el no declarar la ganancia deba conducir a estimar que no se opta por ese régimen por falta de declaración expresa de la opción por la exención conforme a lo dispuesto por el art. 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de conformidad con el cual las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no podrán modificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

32 Así se había pronunciado además el propio TEAC en su Resolución de 3 de febrero de 2006.

Pues bien, en opinión del TSJ. de Madrid la normativa reguladora del IRPF no condiciona de modo expreso la aplicación de la exención de referencia a la previa declaración de la ganancia que, en la misma declaración, se considere exenta. En efecto, no existe regulación alguna sobre requisitos formales que deban observarse al respecto. Tan solo el art. 39.2 del antiguo Reglamento del IRPF (aplicable en el supuesto de autos) se encargaba de precisar en su párrafo segundo que *«cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados»*.

Ciertamente la normativa reguladora del Impuesto no contempla ninguna obligación formal en relación con la exención por reinversión cuando la reinversión se produzca en el mismo ejercicio en el que se obtuvo la ganancia patrimonial, o en los dos años anteriores. Tan solo si existiese la intención de reinvertir en los dos años siguientes se pide que se haga mención en la declaración a dicha intención.

Debido precisamente a ello concluyó el TSJ. de Madrid a través de su Sentencia de 7 de abril de 2014 que la ausencia de declaración de la ganancia patrimonial por reinversión en la adquisición de vivienda habitual exenta y del importe reinvertido en el ejercicio (reuniéndose los requisitos necesarios para ello) constituye un mero defecto formal que no puede implicar la pérdida del correspondiente derecho ni la pérdida de la deducción en la cuota por adquisición de vivienda habitual.

Y, a pesar de que sea cierto que la normativa reguladora del Impuesto reconoce un derecho de opción para excluir de gravamen la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe obtenido se reinvierta en una nueva vivienda habitual (así como que, de cara a la determinación de la deducción en la cuota por adquisición de vivienda habitual, debe tenerse en cuenta el importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión) también lo es que Administración tributaria dispone de todos los datos necesarios para conocer el importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión, de las cantidades reinvertidas y de la corrección o no de la deducción en la cuota por adquisición de vivienda habitual, que sí fue declarada, conociéndose a tal efecto la voluntad del contribuyente de optar por aplicar el régimen de exoneración de gravamen de la ganancia patrimonial por reinversión en una nueva vivienda habitual, aunque no se recogiera ni se constata ra expresamente en la casilla correspondiente de la declaración ni cuando ésta se presentó ni después, dentro del período reglamentario de declaración.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 8 de marzo de 2012 concluyó que no resulta posible otorgar carácter sustancial a la forma de exteriorización de la exención por reinversión pese a que Hacienda considere ésta obligatoria. Y, a resultas de lo anterior, estimó el citado Tribunal que la falta de inclusión de la ganancia patrimonial obtenida en la declaración del ejercicio podrá ser reveladora de la intención de aplicar la exención por reinversión por lo que, cumpliéndose todos los requisitos exigidos, habría de aceptarse la misma. A lo sumo

Hacienda podría sancionar al contribuyente por no incluir en la declaración todos los datos exigidos en la misma, pero nunca denegarle la exención.³³

En cambio un criterio distinto se recoge en la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 18 de julio de 2014, la cual se remite a una anterior Sentencia del citado Tribunal de 6 de febrero de 2013. A través de este último pronunciamiento se negó a un contribuyente que realizó una compleja operación de permuta de solar por pisos a construir y que no declaró la ganancia obtenida por la transmisión del terreno la posibilidad de optar por una forma diferente de imputar dicha ganancia, en el momento en que la Inspección se disponía a regularizar su situación tributaria. De acuerdo con lo declarado por el Tribunal la opción de imputar la ganancia patrimonial a un período impositivo o diferirla sólo puede realizarse en el ejercicio en que se declare dicha ganancia. Y si, en su día, no se declaró dicha ganancia ni, por tanto, se ejercitó dicha opción, no podrá hacerse renacer ésta en el momento de la comprobación inspectora.³⁴

Ahora bien, ¿cabría la posibilidad de aplicar dicho criterio a aquel supuesto de exención por reinversión en vivienda habitual en el que el contribuyente no declare la ganancia patrimonial en el ejercicio en que la obtenga³⁵? En nuestra opinión se trata de una cuestión discutible, ya que la exención de la ganancia patrimonial obtenida no está condicionada al ejercicio o no de una opción, sino a la reinversión del importe obtenido en la venta. Dicho de otro modo, dicha exención no es objeto de regulación en la normativa reguladora del Impuesto como una opción, sino como un derecho. Así, si dicha reinversión se ha producido, la exención es aplicable.

En un concreto supuesto analizado por la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 18 de julio de 2014 el contribuyente no planteaba imputar la ganancia a un ejercicio diferente, sino que se le aplicase una exención prevista en la normativa, cumpliendo todos los requisitos para ello, salvo los formales

33 De cara a efectuar sus argumentaciones el TSJ. de Cataluña se apoya en una Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2012, desestimatoria del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), entendiéndose que no debía concederse carácter sustancial a la forma de consignar en la declaración la exención por reinversión.

34 ¿Y cuándo tendría lugar a este respecto la prescripción del plazo de comprobación por la Administración de la exención prevista en el IRPF por reinversión en vivienda habitual? De conformidad con lo señalado por el TS en su Sentencia de 28 de mayo de 2020 el *dies a quo* del plazo de prescripción comienza desde la constancia fehaciente del incumplimiento del plazo de dos años, esto es, desde la primera de estas dos fechas: o bien desde la recepción de la autoliquidación complementaria de regularización a que se refiere el art. 39.3 del RIRPF, en el supuesto de que la misma fuese presentada por el contribuyente; o bien desde la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio del incumplimiento, si este día fuese posterior al anteriormente señalado o en los casos en los que no se haya producido ninguna regularización, según establece igualmente el precepto reglamentario, porque la Administración, antes de agotarse el plazo de reinversión, no tiene posibilidad legal ni material de acometer la comprobación acerca de si tal condición de reinversión ha sido o no cumplida en el plazo, en el importe o en la finalidad.

35 Concretamente en el supuesto analizado por el TSJ. de la Comunidad Valenciana mediante Sentencia de 18 de julio de 2014 el contribuyente vendió, en diciembre de 2007, su vivienda habitual, efectuándose la compra de la nueva vivienda en junio de 2008, es decir, en el ejercicio siguiente a aquel en que se produjo la ganancia. Inicialmente el TEAR de Valencia consideró que debió declarar la ganancia en 2008 y dejar constancia, en su declaración de 2007, de su intención de reinvertir en los dos años posteriores señalando además que, al no haberlo hecho, no cabía acceder a su pretensión de gozar del citado beneficio.

que afectan a su declaración. A pesar de ello el citado Tribunal optó por restringir aquellos supuestos en los que resulta posible aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF.

Se adoptó así un criterio que contradecía, no ya solo lo declarado por el propio Tribunal en su Sentencia de 8 de marzo de 2012, sino también lo declarado en su día por el TEAC mediante Resolución de 18 de diciembre de 2008, dictada en unificación de criterio, y desestimatoria del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. En dicha Resolución se declaró que la falta de inclusión en la declaración de la ganancia patrimonial puede ser reveladora de la intención de elegir la exención por reinversión y, si se cumplen, obviamente, la totalidad de los requisitos de esta figura, aceptar su aplicación. Y ello con independencia de que pudiera considerarse como constitutiva de infracción tributaria la falta de incorporación al modelo de declaración de información que es requerida y, en particular si, cuando en el ejercicio de la venta aún no se ha realizado la reinversión, no se informa de la intención de reinvertir en el plazo legalmente disponible para ello, pero sin que ello suponga la pérdida del derecho.

En suma, de conformidad con lo declarado por el TSJ. de la Comunidad Valenciana en esta Sentencia de 18 de julio de 2014 la falta de cumplimiento de los requisitos formales tendrá como consecuencia la pérdida de la exención.

Dentro del ámbito de la doctrina administrativa, mediante contestación a Consulta de 5 de agosto de 2010 analizó la DGT un supuesto en el que un contribuyente obtuvo en el año 2007 una ganancia patrimonial derivada de la adjudicación a su ex cónyuge de su vivienda habitual, en el acuerdo de disolución de la sociedad de gananciales. Por error, no consignó en la autoliquidación por el IRPF correspondiente a dicho ejercicio la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda, ni reflejó la opción de reinvertir el importe obtenido en una nueva vivienda habitual. Con posterioridad, en el año 2008, adquirió una nueva vivienda habitual, reinvertiendo parte del importe total obtenido en la referida transmisión, teniendo la intención de realizar una declaración complementaria por el ejercicio 2007, acogiéndose a la exención en función del importe reinvertido y tributar por la ganancia patrimonial no exenta.

Habiéndose planteado la cuestión relativa a la posibilidad de realizar una rectificación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2007, incluyendo la manifestación relativa a la referida opción, al no haber sido requerido por la Administración tributaria al respecto, a efectos de aplicar la exención parcial por reinversión en vivienda habitual, declaró la DGT a través de la citada Resolución que la falta de inclusión en la declaración de la ganancia patrimonial podría resultar reveladora de la intención de elegir la exención por reinversión, siempre y cuando se cumpla con los requisitos exigidos para su aplicación.

Con posterioridad mediante Resolución de 15 de febrero de 2011 analizó la DGT un supuesto en el que un contribuyente había transmitido su vivienda habitual, optando por no acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual y tributando en su declaración del ejercicio por la ganancia patrimonial obtenida. De conformidad con lo señalado por el citado Centro Directivo, si dentro de los dos años posteriores a dicha transmisión reinvertiese en una nueva

vivienda habitual la totalidad del importe obtenido no podrá rectificar con posterioridad la autoliquidación presentada para acogerse a dicha exención, una vez finalizado el período reglamentario de declaración.

En el concreto supuesto analizado por la DGT el contribuyente había transmitido en el mes de diciembre de 2008 su vivienda habitual. En la declaración correspondiente a dicho ejercicio declaró la ganancia patrimonial obtenida y tributó por ella, optando, de esta manera, por no acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual. En el mismo mes y año en el que se produjo la transmisión firmó un contrato privado de compraventa de una vivienda en construcción la cual fue entregada, contra cierto pronóstico, antes del transcurso de los dos años desde la transmisión de su precedente vivienda habitual, reinvertiendo la totalidad del importe obtenido en la misma dentro de los dos años posteriores a dicha transmisión. Por tanto, si hubiera optado por acogerse a la exención por reinversión, la ganancia patrimonial generada habría quedado exonerada de gravamen, al reinvertir en su nueva vivienda habitual en el plazo exigido reglamentariamente.

Habiéndose suscitado la cuestión relativa a la posibilidad de solicitar respecto de la declaración del ejercicio 2008 su rectificación, en el sentido de optar por la exención y solicitar la devolución de ingresos indebidos por la tributación de la ganancia patrimonial que podría haber quedado exonerada de gravamen, declaró la DGT que si ya se ha optado expresamente por el gravamen de las rentas derivadas de la transmisión de la vivienda, una vez finalizado el período reglamentario de declaración, no resultaría posible rectificar la autoliquidación para la aplicación de la exención.

Tal y como precisa la DGT, esta cuestión relativa a la rectificación de la opción realizada por el contribuyente en su autoliquidación respecto a la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual ya fue objeto de análisis por el TEAC en su Resolución de 18 de diciembre de 2008, dictada en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, y en la que se conceptuó la exención por reinversión en vivienda habitual del art. 38 de la LIRPF como una opción. Dicha opción supondría la elección en la autoliquidación entre un régimen general, gravamen de la ganancia patrimonial producto de la transmisión de la vivienda habitual, y un régimen especial, la exención de la ganancia, en dónde se debe optar por ésta. En la citada Resolución del TEAC se admitió, sin perjuicio de la posible sanción, que la opción por la exención de la ganancia patrimonial pudiera exteriorizarse de forma distinta a su inclusión en la declaración.

En todo caso, al tratarse de una opción le es de aplicación el art. 119.3 de la LGT por lo que, si ya se ha optado expresamente por el gravamen de las rentas derivadas de la transmisión de la vivienda, una vez finalizado el período reglamentario de declaración, no resultaría ya posible rectificar la autoliquidación realizada en primer lugar.

6. Reflexiones finales

Con carácter general a los exclusivos efectos de la aplicación de la exención por reinversión de vivienda habitual en el IRPF se entiende que el contribuyente

está transmitiendo aquélla cuando la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión. Si el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la venta solamente se excluirá de gravamen la cantidad efectivamente reinvertida.

Respecto de la nueva vivienda habitual, de acuerdo con lo dispuesto por el apartado 3 del art. 41 del RIRPF, su adquisición jurídica ha de realizarse dentro de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la precedente habitual. La reinversión del importe obtenido en la enajenación debe efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años, contados de fecha a fecha. Ahora bien, igualmente dan derecho a la exención por reinversión aquellas cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a aquélla (supuesto de reinversión efectuada antes de la transmisión).

El citado plazo de dos años produce, en primer lugar, efectos hacia el futuro, al permitir a quien ha transmitido su vivienda habitual no tributar por la ganancia obtenida mientras goza de un período de tiempo razonable para reinvertir, pudiendo contar con un plazo de tiempo determinado que ha de permitir conocer si se ha producido o no el hecho imponible exento. Y, en segundo término, produce igualmente efectos hacia el pasado, en el hipotético caso de que la adquisición de la vivienda nueva preceda a la enajenación de la antigua. Ambas situaciones adquieren el mismo valor jurídico, otorgándose a las mismas una igualdad de trato.

Al objeto de aplicar la exención por reinversión no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda, siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble es suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble.

Únicamente resulta exigible que la vivienda nueva suponga una mayor inversión frente a lo obtenido en la venta de la anterior, estimándose que carece de trascendencia que los fondos obtenidos se destinen a determinadas finalidades. Y ello a pesar de que, al amparo de lo establecido por el legislador, de cara a efectuar el cálculo de la cantidad a reinvertir se ha de tomar consideración la cantidad pendiente de pago de la anterior, excluyendo su cuantía del importe a reinvertir.

Ni la Ley ni el Reglamento del IRPF restringen que el importe obtenido en la transmisión pueda utilizarse en la reposición de las rentas y ahorros personales o familiares invertidos previamente en la adquisición de la nueva, ya que con dicha reposición se estarían reemplazando estos fondos con los obtenidos a través de la venta, destinándose, por tanto, éstos últimos en efecto a satisfacer el importe derivado de la adquisición previa de la nueva vivienda habitual, tal como exige la normativa de aplicación.

No tributa por el IRPF la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en el plazo de dos años en la adquisición de una nueva vivienda habitual, aunque dicha adquisición se formalice una vez transcurrido el referido plazo. Produciéndose un incumplimiento del compromiso de reinversión en el plazo de dos años, de cara al cómputo del plazo de prescripción de la acción para liquidar la ganancia patrimonial por la que no se tributó dicho plazo de prescripción de la acción se iniciará a partir de la finalización del plazo reglamentario de declaración del IRPF correspondiente al periodo impositivo en que se produjo el incumplimiento del compromiso de reinversión.

En aquellos supuestos en los que se permuta una vivienda antigua por otra nueva, el instante en el que ha de imputarse la correspondiente ganancia patrimonial lo será el de la entrega de la nueva vivienda. Cuando un sujeto firma un contrato de permuta cediendo su vivienda a cambio de otra de nueva construcción, podrá aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual siempre y cuando adquiera la nueva vivienda en un plazo no superior a dos años a contar desde el instante en el que hubiese abandonado la anterior en virtud de la permuta, siendo este el instante en el que habrá que calcular el incremento patrimonial exento por reinversión. Teniendo presente además la particularidad de la permuta como negocio bilateral, oneroso y traslativo del dominio que sintetiza en un solo acto los intercambios propios de dos compraventas recíprocas, la reinversión que debe realizar el propietario que obtiene y materializa la ganancia patrimonial a efectos de su exención mediante permuta, cuando ésta haya supuesto la entrega total e incondicional de la cosa mediante la *traditio*, está dentro del plazo regulado en el Reglamento del Impuesto, aun en el caso de que el otro permutante no entregue la cosa futura a que viene obligado en el plazo de dos años previsto.

No podrá considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva vivienda habitual en las condiciones que establece el art. 41 del Reglamento del IRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión, salvo que dicho plazo se haya ampliado de conformidad con lo establecido en el art. 55.3 y .4 del citado texto reglamentario y se adquiera la propiedad de la nueva vivienda.

La aplicación del criterio de exención no alcanza a aquella ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva, en las condiciones del art. 41 del RIRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión, salvo que dicho plazo se haya ampliado de conformidad con lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del art. 55 del citado texto reglamentario.

No cabe condicionar el cumplimiento del plazo de dos años para la reinversión de la ganancia patrimonial exenta del IRPF a la entrega material de la vivienda construida a cambio de la originariamente cedida mediante la teoría del título y el modo, exigencia que ni se encuentra en la ley ni cabe deducirla de su tenor.

La reinversión efectuada en una vivienda habitual en fase de construcción dentro del plazo de dos años otorga derecho a la exención en el IRPF, siendo el plazo del que dispone el obligado tributario para reinvertir el importe obtenido con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual para tener derecho a la aplicación de la exención en el citado Impuesto, cuando la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción, el de dos años contados desde la transmisión de su vivienda, y bastando con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda o de que la construcción de ésta haya ya concluido.

En todo caso la normativa reguladora del Impuesto no contempla ninguna obligación formal en relación con la exención por reinversión cuando la reinversión se produzca en el mismo ejercicio en el que se obtuvo la ganancia patrimonial, o en los dos años anteriores. Tan solo si existiese la intención de reinvertir en los dos años siguientes se pide que se haga mención en la declaración a dicha intención.

7. Bibliografía

BANACLOCHE PALAO, C., «Exención por reinversión en vivienda habitual mediante financiación ajena: desaparición de la limitación para considerar como reinversión solo las cuotas del préstamo de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la nueva vivienda habitual. Análisis de la STS de 1 de octubre de 2020, rec. núm. 1056/2019», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 451, 2021.

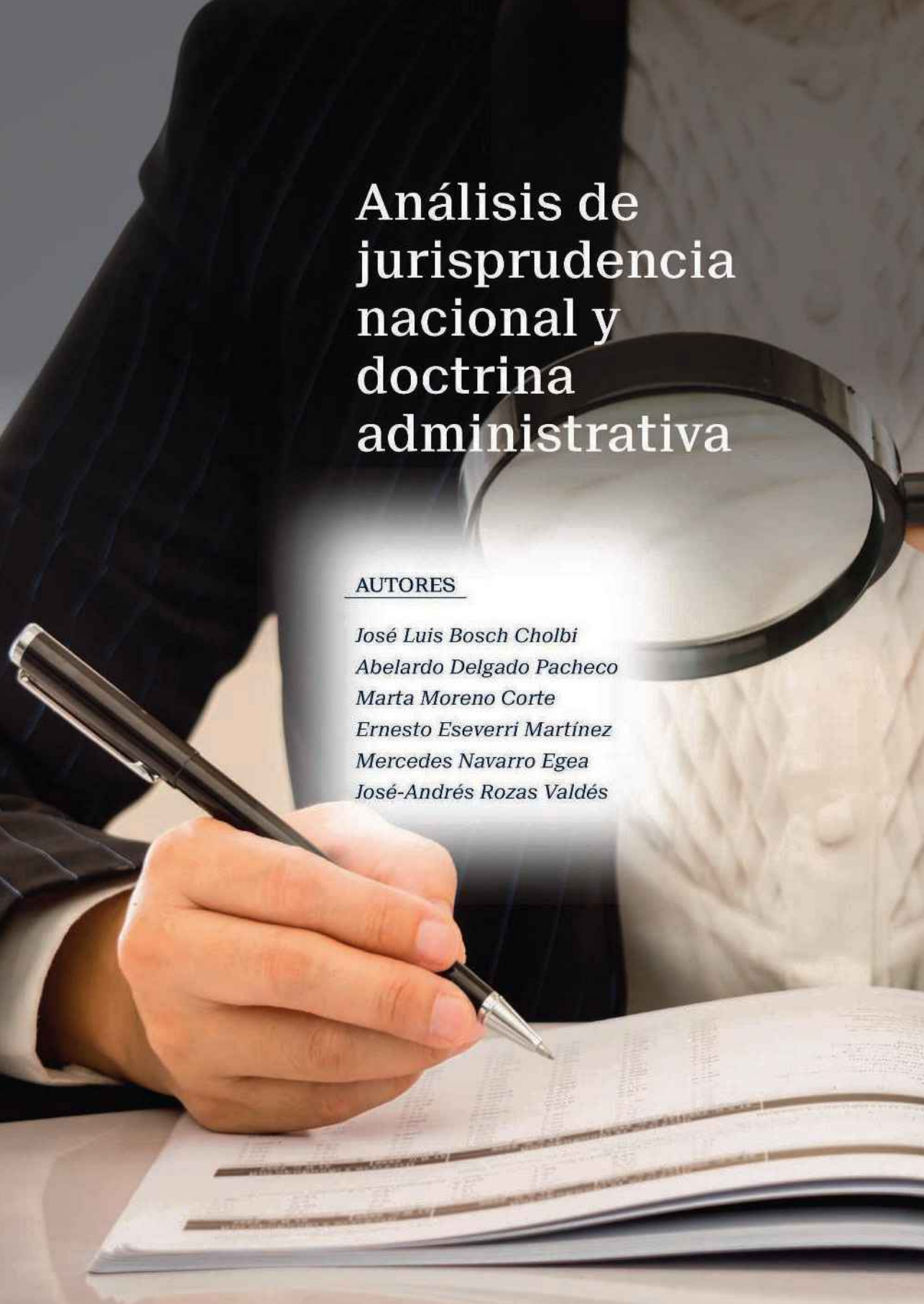
GIL GARCÍA, E., «La exención por reinversión de la vivienda habitual en el caso de permuta de cosa futura: La STS de 16 de julio de 2020», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2020.

PONT CLEMENTE, J. F., «La exención por reinversión en la propia vivienda», *Impuestos*, núm. 2, 2014.

SALCEDO, J. M^a., «Reinversión en vivienda: ¿hasta cuándo puede Hacienda comprobar?», *Iuris & Lex*, núm. 130, 2015.

SÁNCHEZ FERRÁNDIZ, M. A., «La reposición de fondos propios empleados en la adquisición de la nueva vivienda habitual, una vez transmitida la anterior, puede acogerse a la exención por reinversión. Análisis de la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 383, 2015.

VIDAL MARTÍ, B., «Exención por reinversión. Concepto de adquisición. Plazo de reinversión», *Carta Tributaria Opinión*, 2017.



Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

AUTORES

José Luis Bosch Cholbi

Abelardo Delgado Pacheco

Marta Moreno Corte

Ernesto Eseverri Martínez

Mercedes Navarro Egea

José-Andrés Rozas Valdés

LA ARTICULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS INSPECTORES Y EL DERECHO DE DEFENSA ANTE LA COMPROBACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO EN OPERACIONES ENTRE PERSONAS VINCULADAS: STS DE 30 DE ENERO DE 2023, REC. NÚM. 4077/2021¹

José Luis Bosch Cholbi

*Profesor Titular de la Universidad de Valencia
(España)*

Resumen

El Tribunal Supremo analiza las exigencias procedimentales que deben anudarse a la actuación de la Administración tributaria dirigida a comprobar el valor de mercado de unos servicios prestados por el socio a una sociedad vinculada, si se inicia un procedimiento inspector únicamente a una de las partes implicadas, o si, por el contrario, se llevan a cabo simultáneamente los procedimientos de inspección a todas o algunas de ellas. Se examina, asimismo, cuándo puede recurrirse, en cada caso, la correspondiente liquidación tributaria y qué motivos pueden alegarse.

Palabras clave

Valor normal de mercado; operaciones vinculadas; liquidación tributaria firme; alegaciones; impugnación; derecho de defensa.

Abstract

The Supreme Court analyses the procedural requirements that must be attached to the actions of the tax authorities aimed at verifying the market value of services provided by a partner to a related company, whether an inspection procedure is initiated only for one of the parties involved, or whether inspection procedures are carried out simultaneously for all or some of them. It also specifies when, in each case, an appeal may be lodged against the corresponding tax assessment and what grounds may be invoked.

¹ Trabajo enmarcado en el Proyecto Prometeo "La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI", para grupos de investigación de excelencia 2021/041 XXITAX, de la Generalitat Valenciana.

Keywords

Arms length market; related-party transactions; final tax assessment; pleadings; impeachment; rights of defence.

Cómo referenciar: Bosch Cholbi, J.L. (2023). La articulación de los procedimientos inspectores y el derecho de defensa ante la comprobación del valor normal de mercado en operaciones entre personas vinculadas: STS de 30 de enero de 2023, rec. núm. 4077/2021. *Revista Técnica Tributaria* (141), 155-167.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo (en adelante, TS), en la sentencia nº 105/2023, de 30 de enero de 2023, Ponente Sr. Toledano Cantero, estima el Recurso de Casación nº 4077/2021 (ECLI:ES:TS:2023:233), interpuesto por la Administración General del Estado, casando y anulando la sentencia dictada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de Cataluña, que había estimado el recurso nº 662/2017, y había anulado los acuerdos de imposición de sanciones derivados de liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), ejercicios 2008, 2009 y 2010.

En la citada sentencia, de 30 de enero de 2023, el Tribunal Supremo admite que no es necesario que se inicie y tramite simultáneamente el correspondiente procedimiento inspector a cada una de las personas o entidades vinculadas para calcular el valor normal de mercado de operaciones realizadas entre ellas, pudiendo llevarse a cabo, inicialmente, solamente respecto de una de ellas. No tiene que existir, por tanto, coincidencia temporal entre la regularización que se realice a la entidad vinculada y al socio.

Ahora bien, sobre el momento de impugnación de la correspondiente liquidación, la sentencia distingue:

- Si se ha iniciado un único procedimiento de inspección tributaria, a una sola de las personas o entidades vinculadas, regularizándole solo a ésta el valor de mercado de las operaciones llevadas a cabo entre ellas, la Administración tributaria no podrá regularizar la situación tributaria de las que no han sido objeto de inspección hasta que la liquidación notificada a la inspeccionada adquiera firmeza —esto es, cuando contra ella no quepa ningún recurso—. Una vez firme, ya puede tramitarse la inspección a la otra vinculada, la cual podrá recurrir la liquidación y podrá alegar todos los vicios jurídicos que estime oportunos, incluidos los relativos a la valoración fijada en la inicial inspección.
- Si se han llevado a cabo distintos, aunque simultáneos, procedimientos de inspección tributaria respecto de todas o algunas de las personas o entidades vinculadas, se practicará la correspondiente liquidación a cada una de ellas sobre la base del valor normal de mercado que la Administración tributaria haya determinado —que deberá ser coherente y homogéneo—, sin exigir, en este caso, que la liquidación practicada a una de ellas haya adquirido firmeza para que puedan recurrirse las otras liquidaciones. Cada parte podrá ejercer su derecho de defensa e impugnar, en su caso, la liquidación a ella exigida en la que se tenga en cuenta la correspondiente valoración.

2. Supuesto de hecho

La Administración tributaria, al tramitar un procedimiento de inspección a una persona física, por IRPF 2008 a 2010, dicta dos liquidaciones tributarias e impone sendas sanciones. Simultáneamente, lleva a cabo también un procedimiento de inspección –relativo al Impuesto sobre Sociedades–, a una mercantil; la persona física inspeccionada es socio único y administrador de ésta.

Entre otros motivos, la regularización realizada a la persona física se basa en que: i) ese socio, persona física, ha prestado unos servicios a la sociedad que tenían que valorarse a precio de mercado, y, por tal, debía atenderse al abonado a terceros, por la mercantil, por análogos servicios; ii) es incorrecta la valoración de las cesiones de derechos realizadas por el socio a favor de esa sociedad. La sanción se justifica en la comisión de la infracción del art. 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), por incumplimiento de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

Contra las liquidaciones de IRPF se interpone Reclamación Económico-administrativa, ante el TEAR de Cataluña, y, tras diversos avatares procedimentales, se impugnan ante el TEAC, que anula solamente la liquidación de uno de los dos ejercicios recurridos, por prescripción.

Contra los dos acuerdos sancionadores, se acude al TEAR de Cataluña. Dicho Tribunal desestima la alegación de la persona física sobre la improcedencia de imponer una sanción tributaria basada en el citado art. 16.10 TRLIS, al considerar que puede dictarse acuerdo sancionador relativo a esas operaciones vinculadas con anterioridad a que sea firme el acuerdo de liquidación dictado a la mercantil que regulariza la valoración de mercado de las operaciones vinculadas –entre el socio y la sociedad–. Interpuesto recurso judicial, el TSJ de Cataluña dicta sentencia nº 1410, de 25 de marzo de 2021, estimando que resulta improcedente llevar a cabo procedimientos de inspección independientes y paralelos para la regularización de los contribuyentes implicados en operaciones vinculadas. La sentencia considera que no puede regularizarse el IRPF por el valor fijado en la operación vinculada hasta tanto no sea firme la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, no resultando ajustada a Derecho la sanción tributaria. Dicha Sentencia es recurrida en Casación por el Abogado del Estado, que es estimado por el Tribunal Supremo.

La problemática que subyace trata de fijar doctrina sobre si la normativa tributaria permite que, cuando se comprueba el valor de mercado de operaciones realizadas entre un socio y una sociedad vinculada, puedan llevarse a cabo procedimientos inspectores independientes y paralelos para su regularización, o si únicamente puede iniciarse un procedimiento inspector respecto de una de las partes y resulta necesario esperar a la firmeza de esa liquidación para poder inspeccionar y regularizar a las restantes. Y, en consecuencia, pretende aclarar cuándo, cada una de las partes, puede ejercitar el derecho de defensa mediante la interposición de los correspondientes recursos, así como los motivos de impugnación que pueden alegarse.

Aunque el problema originario tenía que ver con la adecuación a Derecho de una sanción tributaria derivada de una regularización con esa problemática, nada afirma el Tribunal Supremo sobre ella, a buen seguro porque considera que el acuerdo sancionador debe seguir los pasos de la decisión judicial sobre la liquidación tributaria.

3. Fundamentos de derecho

Se aplica el artículo 16.9.3º del TRLIS, aplicable *ratione temporis*, que decía así: "9. *Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas: (...) 3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan*" –previsión ahora recogida, con alguna matización, en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades²–.

La regulación reglamentaria se recoge en el artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio: "4. *Una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora. Esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario*" –posteriormente recogido en el artículo 19.3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades³–.

La sentencia fija la siguiente doctrina, haciendo suya la *ratio decidendi* de los pronunciamientos de 18 de mayo de 2020, Rec. nº 6187/2027 (ECLI:ES:TS:

2 Así lo ha recordado la sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de marzo de 2023, Rec. nº 5498/2021 (ECLI:ES:TS:2023:1408). Artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades: "12. *Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas (...) 3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan*".

3 El Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece, en su artículo 19, que: "*Comprobación de las operaciones vinculadas. (...) 3. Una vez que la liquidación practicada al contribuyente haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará de oficio la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas, salvo que estas hubieran ya efectuado la referida regularización con carácter previo. La regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una*

2020:951) y de 6 de junio de 2022, Rec. nº 2608/2020 (ECLI:ES:TS:2022:2275)⁴: si la Administración decide iniciar únicamente un procedimiento inspector, para comprobar el valor de mercado de operaciones entre entidades vinculadas, solo respecto de una de las partes vinculadas, no podrá regularizar la situación tributaria de las restantes, por ese mismo motivo, hasta que la liquidación tributaria girada a la inspeccionada sea firme. Por tanto, será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en dicho procedimiento para proceder a corregir fiscalmente la situación de las restantes personas o entidades vinculadas. Solución jurídica que, según el Tribunal Supremo, encuentra asidero jurídico en los artículos 16.9 TRLIS y 21 RIS. En este caso, además, en la reclamación o recurso que pueda interponerse por esas otras personas o entidades vinculadas se podrá alegar cuanto se estime conveniente en relación con el valor de mercado fijado en esa anterior liquidación firme.

Sin embargo, ambos preceptos nada establecen sobre la posibilidad de que la Administración decida seguir procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas. En este caso, el Tribunal Supremo considera que la Administración puede decidir tramitar de manera simultánea los respectivos procedimientos inspectores respecto de cada una de las partes vinculadas para determinar el valor de mercado de las operaciones realizadas entre ellas, sin tener que esperar a que ninguna liquidación haya adquirido firmeza, con tal de que el valor de mercado que se determine se aplique a todas ellas de manera homogénea. Esta conclusión no vulnera, según el TS, el procedimiento legalmente establecido en los artículos 16.9 TRLIS y 21.4 RIS

4. Análisis

El Tribunal Supremo viene a consolidar una doctrina jurisprudencial que se ampara en la dicción textual de los citados preceptos –legal y reglamentario– para solventar una concreta problemática: si es necesario tramitar únicamente un procedimiento inspector para comprobar el valor de mercado de unas operaciones entre entidades vinculadas, o pueden tramitarse varios procedimientos de comprobación tributaria a la vez, y, en cada caso, el momento en que puede recurrirse y qué puede alegarse en su defensa. Por tanto, soluciona el silencio normativo sobre la posibilidad de tramitación simultánea de varios pro-

liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada al contribuyente".

4 A su vez, el TS considera superada la doctrina fijada por la sentencia, de 15 de octubre de 2020, Rec. nº 437/2018 (ECLI:ES:TS:2020:3283), pues, como la propia decisión afirma: "*La interpretación literal del precepto no deja lugar a dudas*", reducida al caso de inicio de un único procedimiento respecto de una de las partes vinculadas –exigiendo la firmeza de dicha liquidación, para iniciar el procedimiento a las restantes–, y matizando, además, que no puede entenderse –como solicitaba el Abogado del Estado–, que "por firmeza de la liquidación en la que se modifica el valor de la operación vinculada, se refiera exclusivamente a la vía administrativa, pues ni ello se deriva de norma alguna, ni coincide con lo que se entiende por firmeza del acto".

cedimientos inspectores, con tal motivo, a cada una de las personas vinculadas, teniendo como referentes la necesidad de coordinación de procedimientos y homogeneidad de decisión, así como la obligación de evitar la indefensión del resto de personas vinculadas.

Para ello, se apoya en una anterior decisión –la sentencia de 18 de mayo de 2020–, y se decanta por bendecir que la Administración pueda optar por iniciar únicamente un procedimiento inspector con una de ellas –es lo único previsto en los artículos 16.9 TRLIS y 21 del RIS–, o que pueda decidir tramitar simultáneamente varios procedimientos inspectores a todas las personas vinculadas para comprobar la valoración a precio de mercado de las operaciones realizadas entre ellas –sobre esta segunda posibilidad, nada dicen ambos preceptos–.

En ningún momento, el Tribunal Supremo exige que la Administración tenga que dar a conocer los motivos que pueden justificar la decisión de no tramitar un procedimiento inspector simultáneo con cada parte afectada, ni que esa justificación deba quedar reflejada en el acuerdo de inicio de ese único procedimiento inspector. Sin embargo, consideramos que, en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector, se deben reflejar las razones que justifican la elección de esa tramitación –separada y simultánea– y por qué se considera que el valor otorgado a esas operaciones entre partes vinculadas no se corresponde con el de mercado. Conclusión que amparamos en las sentencias del Tribunal Supremo, de 23 de mayo de 2018, Recs. nº 1880/2017 y 4202/2017, a las que han seguido las de 5 de junio de 2018, Recs. nº 1881/2017 y 2867/2017, de 13 de junio de 2018, Rec. nº 2232/2017, y de 23 de enero de 2023, Rec. nº 1381/2021 (ECLI:ES:TS:2023:184) –dictadas en relación con la obligación de motivar la necesidad de llevar a cabo una comprobación de valores, pero que, como ellas mismas matizan, es una exigencia que deriva "de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 LGT"–⁵.

Además, la doctrina del Tribunal Supremo nos sugiere las siguientes conclusiones:

- 1) Al admitir la posibilidad de tramitación inspectora separada, a una sola de las personas vinculadas, el Tribunal Supremo –cfr. sentencias de 18 de mayo de 2020 y de 2 de junio de 2022, asumida por la de 30 de enero

5 En dichos pronunciamientos se considera que: "sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacuerdo de la asignación del valor. (...) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad".

No está de más advertir que la citada sentencia, de 23 de enero de 2023, matiza, como novedad, cuál es el efecto que debe anudarse a la inexistencia de motivación de la necesidad de comprobar el valor: "*Ahora bien, si bien es cierto que sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, la consecuencia que dicha omisión conlleva no puede ser, sin más, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la liquidación practicada, como sin mayor razonamiento solicita la recurrente en su escrito de interposición del recurso de casación, pues ello dependerá también de la actuación que haya desplegado en la instancia a fin de justificar que la omisión denunciada no se ha situado en un plano puramente formal*". En el caso que enjuiciaba, la sentencia reprocha al recurrente que: "*no propuso la práctica de ninguna prueba en el proceso, solicitando expresamente que el recurso se fallara sin necesidad de recibimiento a prueba, todo lo cual nos lleva a colegir que la omisión denunciada se ha situado en un plano puramente formal, lo que nos ha de conducir a la desestimación del recurso contencioso-administrativo*".

de 2023— considera de aplicación la articulación procedimental especificada en el art. 21 RIS.

En este caso, entendemos que debe garantizarse el derecho de defensa de las restantes partes vinculadas, de modo que:

- a) Si la regularización no afecta sólo a la valoración de las operaciones con partes vinculadas, la propuesta de liquidación se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria que hubieran podido ser regularizados por otros motivos.
- b) La liquidación que documente la regularización de las operaciones vinculadas tendrá carácter provisional —art. 101.4 LGT y art. 190.2.c del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que atribuye tal carácter de provisionales a las liquidaciones "c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas"—.
- c) Sólo cuando esta liquidación provisional hubiese adquirido firmeza, podrá regularizarse a las demás partes vinculadas, sin que exista peligro de prescripción, pues, según la norma, esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Y, si se tratara de impuestos instantáneos, se practicará una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.
- d) Posponer la regularización tributaria de las demás partes vinculadas al momento en que la liquidación practicada al inspeccionado adquiriera firmeza no debe lesionar el derecho de defensa de esas otras partes vinculadas —no inspeccionadas inicialmente—, a pesar de que también resultan afectadas por la liquidación exigida a una de ellas.

Se exige que se les notifique la liquidación practicada a la inspeccionada.

No obstante, entendemos que no es suficiente con esta exigencia. Por una parte, consideramos que, al tener la condición de parte interesada en el resultado de esa primera regularización, si así lo estiman oportuno para la mejor defensa de sus intereses, debe aceptarse su personación, como legitimadas, tanto en los recursos administrativos como judiciales que la persona inspeccionada haya podido interponer —arts. 223.3 y 232 LGT y art. 19 LJCA—. Para ello, deben tener también acceso a todos los datos y documentos tomados en consideración, y podrán hacer valer las oportunas alegaciones y pruebas que estimen pertinentes.

- e) A tenor de la regulación contenida en los artículos 16.9 TRLIS y 21 RIS —a diferencia de la vigente antes de su entrada en vigor—, no se suspende automáticamente la ejecutividad de la liquidación girada al

obligado tributario que ha sido inspeccionado –sobre la base de la corrección valorativa–, en tanto en cuanto el valor de mercado no adquiera firmeza.

- 2) Si la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos a las distintas partes vinculadas para determinar el valor de mercado de operaciones realizadas entre ellas, entendemos necesario advertir las siguientes consecuencias con las miras puestas en proteger una homogénea decisión administrativa y la salvaguarda del derecho de defensa:
 - a) Se deberá garantizar la coordinación entre los diferentes procedimientos inspectores –e, incluso, en la eventual fase de reclamación económico-administrativa–, tratando de asegurar, desde el inicio, la homogeneidad y coherencia de los ajustes que se practiquen, al tener que inspeccionarse a las distintas partes vinculadas.
 - Entendemos que ello es exigencia derivada del principio de buena administración, con engarce en los artículos 9.3, 103 y 106 CE, así como en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público –de aplicación directa a todas las Administraciones públicas–; cfr. sentencias del Tribunal Supremo, desde la de 5 de diciembre de 2017, Rec. nº 1727/2016 (ECLI:ES:TS:2017:4499), y muchas otras posteriores.
 - Sobre la necesidad de coordinación en el caso de sociedades vinculadas con obligación de declarar en territorio común y territorio foral, cfr. sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de diciembre de 2022, Rec. nº 1763/2021 (ECLI:ES:TS:2022:4891).
 - b) El ajuste que se aplique a los distintos sujetos implicados tiene que basarse en los mismos criterios.
 - c) Para salvaguardar el ejercicio del derecho a la defensa de todas las partes vinculadas –art. 24 CE y art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C-364/01)–, debe reconocerse efectivamente, a todos ellos, la plenitud de posibilidades de impugnación, alegación y defensa, pues cada una de ellas:
 - debe tener pleno acceso a la totalidad de la documentación de todos los procedimientos inspectores
 - debe poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección
 - debe poder hacer uso de todos los medios de impugnación para discutir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que le sea practicada en el seno de su respectivo procedimiento de inspección
 - debe poder alegar todos los defectos, formales o sustanciales, que puedan reprocharse a los actos de determinación de ese valor de

mercado en las operaciones vinculadas enjuiciadas en el recurso que decida interponer

- el Tribunal ante el que se recurra cada liquidación puede revisar todos los motivos jurídicos alegados –cfr. STJUE de 16 de octubre de 2019 (ECLI:EU:C:2019:861) en relación con el IVA– que tengan que ver con el valor de mercado de esas operaciones, así como del procedimiento en el que se ha determinado.
- d) Las liquidaciones tributarias giradas a las partes vinculadas, una vez tramitados los procedimientos de inspección simultáneos respecto de cada una de ellas y regularizarse el valor normal de mercado, no quedan, como regla general, suspendidas de forma automática.

Recientemente, ha vuelto a pronunciarse el Tribunal Supremo, en la sentencia de 31 de marzo de 2023, Rec. nº 5498/2021 (ECLI:ES:TS:2023:1408), para aclarar que también tiene legitimación para impugnar su liquidación tributaria quien, a raíz de una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, acaba asumiendo una menor carga tributaria, por minorarse la base imponible y la cuota tributaria⁶. Con base en el derecho al acceso a la jurisdicción –art. 24.1 CE–, el Legislador y su intérprete deben permitir que esa entidad vinculada, por tener interés legítimo (art. 19.1.a LJCA), tenga derecho a ser parte en un proceso para lograr una decisión judicial sobre la valoración a precio de mercado de esas operaciones. Conclusión que encuentra asidero en numerosas sentencias del Tribunal Constitucional –por todas, la nº 182/2008, de 22 de diciembre, FJ2; nº 220/1993, de 30 de junio, FJ 2; y nº 26/2008, de 11 de febrero, FJ 5–.

En definitiva, admitida jurisprudencialmente la posibilidad de tramitación simultánea de varios procedimientos inspectores respecto de cada una de las personas vinculadas, entendemos que éste debería ser el modo habitual de proceder administrativamente, salvo motivos justificados –que deben poder ser objeto de revisión y, en su caso, censura–. De hecho, si la Administración actúa de este modo, se facilita la coherencia y homogeneidad en la valoración y se coadyuva al acierto en la decisión y a una buena administración en la medida en que la Inspección podrá conocer, al mismo tiempo, la opinión de todas las personas vinculadas sobre el valor de mercado –que puede venir avalada, en su caso, por informes periciales presentados por cada una de ellas–, antes de adoptar administrativamente una solución jurídica que afecta a todas, y todas ellas, a su vez, habrán tenido la oportunidad simultánea de alegar y probar en su defensa.

Se evitarían, así, los problemas que provocaría que, una vez firme la valoración fijada en una liquidación respecto de una de las partes, las restantes, no habiéndose personado en el recurso interpuesto por aquella, y tras ser inspeccionadas, la quisieran discutir para tratar de convencer al Tribunal –que puede no ser el mismo que haya conocido del otro recurso, por razón de la cuantía o

6 Según la sentencia, su legitimación es incuestionable dada su condición de obligada tributaria y, por tanto, destinataria del acto administrativo, pudiendo tener repercusión, aunque minore su cuota tributaria, en la contabilidad de la entidad, mediante los correspondientes ajustes, con trascendencia para su actividad empresarial.

del territorio— de la improcedencia de aquella valoración. En estos casos, podrían producirse situaciones de solución jurídicamente compleja, e incluso perversa. Veamos.

De tramitarse un único procedimiento inspector y dictarse una sola liquidación tributaria a una de las partes, ésta puede devenir firme por consentida, si no ha sido recurrida en tiempo y forma. En este caso, no se ha producido cosa juzgada, y, por tanto, no existe riesgo de contradicción entre decisiones jurisprudenciales, aunque las restantes personas vinculadas recurran contra su liquidación posterior. En consecuencia, ni puede impedirse el acceso a la jurisdicción a esos otros recurrentes por el hecho de que exista acto consentido y firme respecto de otra persona vinculada, ni deben limitársele los motivos de impugnación a los propios del acto que se le notifica, pudiendo hacer valer y probar los vicios que aprecie en la liquidación girada a la otra persona vinculada ya regularizada inicialmente⁷.

Tal conclusión se apoya en la distinción entre la firmeza de un acto administrativo y el efecto positivo de la cosa juzgada judicial. Así, las sentencias del Tribunal Supremo —Sala 2ª, Sección 3ª—, de 20 de diciembre de 2021, Rec. nº 1070/2021 (ECLI:ES:TS:2021:4841) y de 23 de septiembre, Rec. nº 2839/2019 (ECLI:ES:TS:2020:3059), consideran que el hecho de que una resolución administrativa adquiera firmeza implica que existe un acto válido, pero no obliga a suponer el acierto de su contenido, pudiendo volver a ser cuestionado cuando se incorpora como presupuesto de un acto posterior —especialmente cuando, además, se ejerce la potestad sancionadora—, sin que los motivos de nulidad aducibles frente a una resolución sancionadora puedan quedar limitados por lo afirmado en un acto administrativo anterior firme; único modo de hacer efectivo el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión. Solución también predicable, por ejemplo, en el ámbito tributario, i) cuando se impugna una sanción tributaria y pretenden alegarse motivos relativos a la liquidación consentida y firme; ii) cuando no se menguan las posibilidades defensivas del responsable tributario al permitirle hacer valer los motivos de nulidad que determinarían la invalidez del acto principal u originario, arrastrando al derivado, o, iii) incluso, cuando se permite combatir, en algunas situaciones de nulidad, los actos recaudatorios mediante la impugnación del acto firme que se trata de ejecutar⁸.

Cuestión distinta sería el caso de que esa primera liquidación se convirtiera en firme con fuerza de cosa juzgada, porque haya sido recurrida en vía económico-administrativa y no se haya interpuesto un posterior recurso

7 Sin que constituya impedimento, para ello, el artículo 28 LJCA: "No es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma".

8 En este sentido, varias sentencias de la Sección 2ª de la Sala 2ª del Tribunal Supremo —nº 734/2020, de 10 de junio, Rec. nº 6622/2017; nº 1168/2020, de 16 de septiembre, Rec. nº 2824/2019 y nº 1197/2020, de 23 de septiembre, Rec. nº 2839/2019— consideran que el sancionado, al impugnar un acuerdo sancionador tributario —con independencia de que éste tenga su origen en una liquidación derivada de un acta de conformidad o de disconformidad—, puede cuestionar la validez y eficacia de unas actuaciones inspectoras en las que se sustenta la liquidación tributaria, y debe disponer de posibilidades plenas de articulación de pretensiones y, para sostener éstas, con libertad para esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente, incluso aquellos que, aunque la mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la cual es dimanante, a los efectos de su traslación a la sanción.

judicial, o que, habiéndose interpuesto recurso judicial, éste confirme la liquidación con la valoración administrativa, sin que quepa ulterior recurso. ¿Esa valoración bendecida por una decisión judicial podría ser discutida y, en su caso, revisada en los recursos administrativos o judiciales que pudieran interponer las restantes partes vinculadas, si no se hubieren personado en el recurso de aquella? Limitar las posibilidades de recurso, alegación y prueba con base en un acto firme con fuerza de cosa juzgada dictado y recurrido por otro implicaría, de suyo, una lesión irreversible en el derecho de acceso a la jurisdicción, a la defensa y a aportar los medios de prueba que considere oportunos cada recurrente, en toda su extensión real o potencial, que, estimamos, se mostraría contraria al derecho fundamental —arts. 24.1 y 2 CE—. Ahora bien, de permitirlo, una eventual estimación del recurso y censura de la valoración de esas operaciones vinculadas, ¿desplegaría efectos solo para los posteriores recurrentes, o también para el contribuyente de quien se predica la liquidación firme con fuerza de cosa juzgada?⁹ Si atendemos a la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, en las sentencias de 19 de enero de 2023, Recs. n.º 1693/2020 y 3904/2020 (ECLI:ES:TS:2023:183 y ECLI:ES:TS:2023:193), el responsable al amparo del art. 42.1 LGT puede impugnar las liquidaciones y sanciones derivadas aunque haya sentencia judicial firme para los obligados principales, produciendo efectos jurídicos, solo para él, la decisión judicial que se adopte¹⁰.

Y, a su vez, esa protección del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión —en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción y de defensa—, ha permitido al Tribunal Supremo y al Tribunal Constitucional reinterpretar el artículo 174.5 LGT, y permitir que el responsable, al impugnar el acto de derivación de responsabilidad que se le notifica, pueda combatir, no sólo los vicios jurídicos que aprecie en él, sino también aquellos que se hayan producido en el procedimiento tramitado o en la liquidación tributaria girada al deudor principal de la que trae causa. Así se han pronunciado las sentencias de 3 de junio de 2020, Rec. n.º 5020/2017; de 7 de noviembre de 2019, Rec. n.º 4234/2017; de 13 de marzo de 2018, Rec. n.º 53/2017 y de 3 de abril de 2018, Rec. n.º 427/2017, que se hacen eco de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional —sentencias n.º 85/2006, de 27 de marzo, 39/2010, de 29 de julio, y 140/2010, de 29 de julio—.

9 Salvando las distancias, toda esta problemática recuerda mucho a la protagonizada por la conexión procedimental que presentaban las regularizaciones tributarias entre sociedades transparente y sus socios, o las relativas al IVA y los Impuestos especiales. Y nos permite echar de menos al desaparecido artículo 122 de la LGT/1963, que establecía que *"cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza"*. Cfr., por ejemplo, en las sentencias del Tribunal Supremo, de 24 de septiembre de 1999, el ponente Gota Losada —en doctrina recogida en las posteriores, de 25 de julio de 2000 y 17 de febrero de 2001—, llegó a proponer que una nueva redacción de dicho precepto: *"Cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será firme, hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza"*, eliminando así el efecto suspensivo legal que, por el hecho de no ser firmes los actos de determinación de las bases impositivas, retenciones y deducciones de las sociedades transparentes, no permite desplegar toda su eficacia, en la medida que impide que las liquidaciones practicadas a los socios, sean definitivas.

10 Las citadas sentencias llegan a afirmar, en este sentido, que: *"En ningún caso, la eventual estimación de tales motivos impugnatorios afectaría a la validez y eficacia de los actos ya enjuiciados por sentencia firme, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad, como el aquí sometido a debate, por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en aquellos actos administrativos o, expresado en otros términos, puede examinarse la validez de los actos dirigidos al deudor principal a fin de determinar la conformidad a Derecho del acto de derivación"*.

LA NOCIÓN DE CENTRO DE INTERESES ECONÓMICOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL: RTEAC DE 19 DE DICIEMBRE DE 2022, RG. 00/04837/2019

Abelardo Delgado Pacheco

*Abogado. Profesor Asociado en la UAM. Madrid
(España)*

Resumen

El TEAC, en su reciente Resolución de 19 de diciembre de 2022, aborda la configuración del concepto de centro de intereses económicos a los efectos de determinar la residencia fiscal en España de una persona física. En un caso en el que la posible residencia fiscal alternativa se situaba en Andorra, el TEAC aborda las cuestiones tradicionalmente debatidas en torno a esta noción: la ponderación de la renta y el patrimonio, la importancia de la composición del patrimonio, las jurisdicciones con las que deben compararse las rentas y el patrimonio localizados en España y la carga de la prueba en caso de controversia.

Palabras clave

Residencia fiscal, centro de intereses económicos, IRPF, Prueba, Andorra.

Abstract

The TEAC, in its recent Resolution of December 19, 2022, addresses the configuration of the concept of center of economic interests for the purpose of determining the tax residence in Spain of an individual. In a case where the possible alternative tax residence was located in Andorra, the TEAC addresses the issues traditionally debated around this notion: the weighting of income and wealth, the importance of the composition of wealth, the jurisdictions with which income and wealth located in Spain should be compared and the burden of proof in case of dispute.

Keywords

Tax residence, center of economic interests, IRPF, Test, Andorra.

Cómo referenciar: Delgado, Pacheco, A. (2023). La noción de centro de intereses económicos en la determinación de la residencia fiscal: RTEAC de 19 de diciembre de 2022, RG. 00/04837/2019. *Revista Técnica Tributaria* (141), 169-177.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El TEAC, en esta resolución, aborda una cuestión que viene siendo muy debatida en el ámbito de la fiscalidad internacional. En aquellos ordenamientos, como el español, en el que la residencia fiscal de las personas físicas puede establecerse atendiendo al lugar donde tengan el llamado centro de sus intereses económicos, resulta crucial saber qué ha de entenderse por tal centro de intereses y, en particular, si dicha noción ha de construirse por referencia a la renta o al patrimonio o a ambas magnitudes, cómo deben ponderarse los diferentes componentes de éstas y, por último, respecto de qué países han de hacerse las comparaciones para determinar que ese contribuyente tiene en esa jurisdicción su principal fuente de renta o el núcleo principal de su patrimonio es decir, su centro de intereses económicos.

La doctrina del TEAC puede resumirse en cuatro puntos fundamentales:

- a) El TEAC interpreta el artículo 9.1.b) de la Ley del LIRPF buscando un análisis global y ponderado. De esta manera, el centro de intereses económicos ha de atender tanto a la renta como al patrimonio del contribuyente, teniendo en cuenta no solo el lugar de ubicación de esos bienes o de obtención de las rentas sino donde se gestionan o donde tienen lugar los ingresos o los gastos del contribuyente.
- b) Por otra parte, el TEAC defiende una visión tanto cuantitativa como cualitativa de los criterios de ponderación tanto de la renta como del patrimonio. Por lo tanto, la situación del contribuyente debe analizarse en su conjunto, de forma ecléctica según nos dice la resolución, atendiendo a los diversos factores que en cada caso sean relevantes, como la composición del patrimonio, dónde se encuentren los bienes que producen las rentas, qué rentas proceden de una actividad económica y cuáles de inversiones pasivas. Las rentas a considerar no son sólo las sujetas y no exentas al IRPF o al IS, pero no pueden alcanzar a los beneficios generados por sociedades controladas, pero que no han sido repartidos.
- c) El TEAC opta por una comparación relativa. Los activos y el patrimonio, las rentas y las actividades o intereses localizados en España deben ponerse en relación con los ubicados en la otra jurisdicción cuya residencia está en disputa y no con los localizados en un tercer país o el resto del mundo en su conjunto.
- d) Por último, el TEAC acepta que la presunción derivada de la residencia del cónyuge e hijos menores cede ante la prueba de otra residencia fiscal a través de la aportación de un certificado de residencia fiscal. Sin embargo, esa otra residencia solo aparta la presunción cuando aquélla da lugar a una imposición personal sobre la renta mundial.

2. Supuesto de hecho

La resolución del TEAC se pronuncia sobre un acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Tributaria, que contiene diferentes liquidaciones de IRPF basadas en la consideración de una persona física como residente fiscal en España. La Inspección de los Tributos rechazó que esa persona física tuviese su residencia fiscal en Andorra y entendió que, por el contrario, su residencia fiscal se encontraba en España por hallarse en España su centro de intereses económicos, es decir, el núcleo principal de sus actividades e intereses económicos.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron en 2017 en relación con el IRPF, Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y Declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720), de diferentes años o periodos impositivos. En 2019 se formalizó el acta de disconformidad que dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado ante el TEAC, por el IRPF de 2013 a 2015. La Inspección consideró acreditado que el contribuyente había sido residente fiscal en España durante esos años de forma que el acuerdo de liquidación no solo exigió la cuota correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente, sino que incluyó además en 2013 una ganancia de patrimonio no justificada por el valor de los bienes en el extranjero no declarado en el Modelo 720, en aplicación de la presunción prevista en el artículo 39.2 de la Ley del IRPF. Como consecuencia de estas liquidaciones la Inspección de los Tributos adoptó un acuerdo sancionador que también fue impugnado ante el TEAC, acuerdo que incluía la sanción por la infracción prevista en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012 en el ejercicio 2013.

La Inspección de los Tributos, en su regularización y en el acuerdo de liquidación, no aplicó el criterio de permanencia y consideró que el contribuyente era residente fiscal en España por aplicación del supuesto previsto en el artículo 9.1.b) de la Ley del IRPF, es decir porque el contribuyente tenía en España su centro de intereses económicos. No obstante, el acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica afirmaba que el reclamante también sería residente fiscal en España en aplicación de la presunción legal contenida en el último apartado del artículo 9.1 LIRPF, en tanto que su cónyuge era residente fiscal en España, no separado legalmente, y esta presunción no se habría desvirtuado al no haberse acreditado la residencia fiscal en otro país.

3. Fundamentos de derecho

El TEAC acepta, en primer lugar, que el artículo 9.1.b) de la LIRPF no define qué se entiende por núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, en relación con una persona física. En la labor, pues, de precisar este concepto, la resolución se remite a dos resoluciones anteriores del mismo TEAC, las de 22 de febrero de 2021 y 24 de mayo de 2022, citando esta última la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2021. En todas estas resoluciones, el TEAC asume que la determinación del centro de intereses económicos ha de atender tanto a la renta como al patri-

monio del contribuyente, puesto que el artículo 9 de la Ley del IRPF se refiere a «las actividades o intereses económicos». De esta manera, *«[a]demás de atender a la ubicación de las diferentes modalidades de renta obtenidas por el contribuyente, deben tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas»*.

Por otra parte, el TEAC establece unos criterios importantes en cuanto a la valoración del patrimonio y el cálculo de la renta a considerar como numerador de la fracción que conduce a ese centro de intereses económicos. En cuanto al patrimonio, el TEAC trata de apartarse de las consecuencias de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la comprobación de valores y los requisitos de motivación de los actos derivados de tales comprobaciones. En el ámbito de la residencia fiscal, la Administración no valora los inmuebles a los efectos de determinar la base imponible del impuesto sino para cuantificar el patrimonio del contribuyente, en un análisis en el que concurren además criterios no cuantitativos. No obstante, la resolución admite que, *«[e]n caso de no estar conforme con la valoración de la Inspección, realizada mediante la aplicación de coeficientes sobre valores registrales (valoración no idónea por su generalidad), el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho para desvirtuarla y puede proponerlo en cualquier momento de la vía impugnatoria, ya sea en vía económico-administrativa o en el seno del proceso judicial»*. Este punto de partida lleva al TEAC a considerar que *«[l]os valores calculados por el contribuyente son plausibles»*, habiendo presentado ante el propio TEAC unas tasaciones de los inmuebles de las sociedades por él participadas, realizados por una sociedad de tasación, con visita ocular a los distintos inmuebles y referidas a los años objeto de comprobación, y atendiendo a la magnitud de las diferencias. Sin embargo, en la determinación del centro de intereses económicos, no debe primar un criterio cuantitativo, sino que también debe atenderse a un criterio cualitativo, es decir a la composición de ese patrimonio, sobre todo cuando la diferencia cuantitativa entre el patrimonio situado en la otra jurisdicción y el situado en España es reducida, *«[y] depende de las siempre discutibles valoraciones de inmuebles»*.

En cuanto a las rentas a considerar, la resolución afirma que estamos ante un concepto más amplio que el de rentas sujetas y no exentas al IRPF o al IS, aunque en el caso concreto resuelto el TEAC rechaza que tales rentas puedan alcanzar a las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en unas operaciones de reestructuración empresarial a las que es aplicable el régimen especial. Tampoco, lo que es más importante, pueden tales rentas incluir los beneficios generados por sociedades controladas, pero que no han sido repartidos, *«[m]áxime si, por contra, no se tienen en cuenta pérdidas sociales de otras entidades también controladas»*.

Sin embargo, de nuevo, el TEAC sostiene un criterio que denomina ecléctico conforme al cual no cabe tener en cuenta solo la cuantía de las rentas, sino que para determinar la ubicación de ese centro de intereses hay que analizar la situación del contribuyente en su conjunto. En este sentido, el TEAC, con cita

de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2006, considera que, en el caso enjuiciado, debe tenerse en cuenta que los activos situados en España son inmuebles, afectos al desarrollo de una actividad económica, a través de varias sociedades, desde hace décadas, *«[s]iendo esta actividad la fuente originaria, permanente y estable de los recursos acumulados»*. En cambio, los bienes situados en la otra jurisdicción son puras inversiones pasivas. Esta acumulación de rentas, que proceden de una actividad económica, no puede equipararse al desarrollo de ésta, cuando esas inversiones pasivas pueden en realidad localizarse en cualquier país.

Toda esta argumentación descansa por supuesto en otro de los puntos clave de la resolución del TEAC, que concierne a una cuestión siempre debatida en relación con la interpretación del concepto de centro de intereses económicos. Ese centro aparece porque allí se sitúa el núcleo principal de unos intereses o actividades económicas. Esto exige que decidamos como se determina ese carácter principal de los intereses y actividades en una jurisdicción, si por referencia al resto del mundo o a otra jurisdicción que sería, en particular, aquella jurisdicción cuya residencia reclama el contribuyente. El TEAC claramente opta por esta segunda opción, la comparación relativa, de forma que los activos y rentas situados en España deben ponerse en relación con los ubicados en la otra jurisdicción y no con los localizados en un tercer país o en el resto del mundo en su conjunto.

Por último, el TEAC hace algunas consideraciones de interés sobre dos cuestiones que el caso planteaba. Por un lado, el TEAC aborda el llamado criterio familiar y admite que la presunción derivada de la residencia del cónyuge o de los hijos menores cede ante la existencia de un certificado de residencia fiscal en otra jurisdicción, en la medida en la que este certificado acredite la residencia fiscal en otro país. Ahora bien, la residencia acreditada, a juicio del TEAC, debe suponer una tributación personal por la renta mundial, circunstancia que no concurría aquellos años en Andorra como se acredita en el expediente y resulta del propio CDI entre España y Andorra, en vigor desde 2016, que excluye su aplicación a las personas acogidas a determinado régimen transitorio al que se había acogido precisamente el reclamante. Por otro lado, la resolución confirma las sanciones impuestas, salvo las derivadas de la declaración de bienes en el extranjero.

4. Análisis

Estamos ante una resolución importante del TEAC que, sin embargo, posiblemente, ofrece una limitación de partida. El caso concreto condiciona tal vez notablemente la decisión del TEAC.

El TEAC resuelve un caso concreto y lo hace sobre la base de considerar que se halla ante una *«[p]ersona física que a través del desarrollo de una actividad económica en territorio español, fundamentalmente inmobiliaria, ha generado a lo largo de su vida un importantísimo patrimonio en España, a quien no se le conocen otras actividades económicas ni profesionales en el extranjero que pudieran haber generado el patrimonio financiero –más de 100 millones de*

euros— que posee en PAÍS_1_NO_UE y Andorra, dos territorios con baja o nula tributación y opacidad histórica de la información bancaria (aun admitiendo que buena parte del mismo se deba a los rendimientos generados por los propios activos financieros, reinvertidos, como sostiene, tuvo que haber una inversión inicial cuyo origen no se ha justificado), que comunica su cambio de domicilio a Andorra a una vivienda que le dona su propio hijo (hecho que oculta a la Inspección), nombra como representante en España a su hija, residente en ... y cuyo cónyuge no separado legalmente continúa residiendo en la misma vivienda que constituía hasta entonces el domicilio fiscal del matrimonio». Como dirá la resolución al confirmar las sanciones, el TEAC comparte la motivación de la Inspección, porque aprecia que el contribuyente pretendía convertirse en un «deslocalizado fiscal» con un evidente ánimo de defraudar. Sobre esta base fáctica, el TEAC construye en este caso concreto su interpretación del concepto jurídico indeterminado de centro de intereses económicos.

Como ha recordado la doctrina¹, es la ley doméstica la que usa este concepto para determinar la residencia fiscal en España de una persona física. Este concepto doméstico ha de dar paso a una noción no menos indeterminada cuando se aplique un Convenio de Doble Imposición, como es la noción de centro de intereses vitales. El artículo 9.1.b) de la Ley del IRPF maneja dos criterios diferentes y alternativos para determinar la residencia fiscal de un contribuyente, el de permanencia, por mas de 183 días en cada año natural, y el llamado centro de intereses económicos, o sea que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Junto a esos dos criterios, el elemento familiar actúa como una presunción innecesaria cuando la residencia resulta de cualquiera de los dos criterios anteriores. Esa doctrina ha resaltado también los problemas de interpretación que el concepto de base o núcleo principal económico encierra, incluso la inseguridad jurídica que trae al ordenamiento tributario español. Ante este problema, la resolución del TEAC aclara la doctrina administrativa en varios aspectos.

En primer lugar, el TEAC deja claro, ya lo estaba, que la determinación de esa base o núcleo principal ha de atender tanto a la renta como al patrimonio del contribuyente. Ahora bien, el TEAC defiende una visión global y ponderada de los diferentes factores posibles, sin establecer unos criterios claros que permitan realizar esa labor de ponderación. Nos dice la resolución que debemos tener en cuenta sobre todo donde se halla el patrimonio productivo propiedad del contribuyente o controlado indirectamente por él. Pero, seguramente, esa visión global del TEAC tiene muy en cuenta en este caso las circunstancias de este contribuyente y la composición concreta de su patrimonio.

Técnicamente destaca la solución que el TEAC da a otra de las grandes cuestiones planteadas por esta noción de centro de intereses económicos. La doctrina administrativa opta por considerar que la comparación debe hacerse entre el patrimonio o la renta localizadas en España y las situadas en el otro país con

1 Ver: Gil García, E, «La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización», *Revista española de Derecho Financiero*, 2022, 193 (Enero-Marzo); y Benítez Pérez, M, «El criterio de los intereses económicos como criterio para determinar la residencia fiscal española. Estado de la cuestión y perspectivas de futuro», *Quincena Fiscal* núm. 20/2022. Ver también las referencias a la cuestión en Carmona Fernandez, N, *Fiscalidad de no residentes y Convenios sobre Doble Imposición*, Ciss, 2022.

el que se está debatiendo la posible residencia fiscal. De esta manera, es posible que un contribuyente sea considerado residente fiscal en España cuando tiene en nuestro país una parte menor de sus intereses económico. Sucederá así cuando ese contribuyente sea residente fiscal en otro país en el que tenga intereses menores a los españoles, aunque en última instancia sus mayores intereses se encuentren en una tercera jurisdicción. El TEAC decide a la vista del caso que debe resolver, resaltando la importancia de evitar casos de apatridia fiscal o de residencia fiscal en territorios de baja tributación, lo que obliga a comparar la base o núcleo existente en España con la localizada en ese territorio del que el contribuyente pretende ser residente. Pero no podemos olvidar que la realidad puede ser mas compleja y que un contribuyente, por ejemplo, puede residir en un país que no sea de baja tributación y donde se haya determinado su residencia por aplicación de un convenio atendiendo a su centro de intereses vitales, compatible con la existencia de un centro de intereses económicos mayor en un tercer país.

LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO Y EL LISTADO DE DEUDORES: STS DE 2 DE FEBRERO DE 2023, REC. NÚM. 5225/2020

Marta Moreno Corte

Doctora en Derecho

Universidad Complutense de Madrid

(España)

Resumen

Según la STS 130/2023, de 2 de febrero, la deuda resultante de la liquidación vinculada a delito no cumple con las exigencias del art. 95 bis LGT y, en consecuencia, no es apta para ser incluida en el listado de deudores. El Alto Tribunal fundamenta su decisión en la ausencia de firmeza de esas «deudas», en la presunción de inocencia del obligado tributario sospechoso del delito y en la necesaria congruencia entre las cautelas exigidas para la publicación del listado de «deudores» (art. 95 bis LGT) y los datos recogidos en las sentencias condenatorias de los «defraudadores» (art. 235 ter LOPJ).

Palabras clave

Listado de deudores; liquidación vinculada a delito; sentencias condenatorias firmes; presunción de inocencia; preferencia del orden penal.

Abstract

In its judgment 130/2023 of 2nd February, the Supreme Court decided, under article 95 bis of the General Taxation Law, that debts resulting from provisional tax assessments related to tax crimes cannot be included in the list of tax debtors. The Court based its decision on the fact that such debts have not become definite; on the presumption of innocence of the taxpayer suspected of the tax offense; and on the requirement to meet both the conditions for publishing the list of «tax debtors» (art. 95 bis of the General Taxation Law) and the conditions for publishing the data of those «convicted for tax fraud» (art. 235 ter of the Organic Law of the Judiciary).

Keywords

List of tax debtors; tax assessments related to tax crimes; final condemnatory sentence; presumption of innocence; priority of the criminal order.

Cómo referenciar: Moreno, Corte, M. (2023). La liquidación vinculada a delito y el listado de deudores: STS de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020. *Revista Técnica Tributaria* (141), 179-187.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. Consideraciones previas: la distinción entre «deudor» y «deudor defraudador»
 - 4.2. La firmeza como requisito imprescindible para la inclusión del deudor en el listado
 - 4.3. La presunción de inocencia del obligado tributario sospechoso del delito
 - 4.4. La necesaria congruencia entre las previsiones sobre la publicación del listado de deudores (art. 95 bis LGT) y de los datos de las sentencias condenatorias (art. 235 ter LOPJ)

1. Doctrina del tribunal

La liquidación vinculada a delito dictada generalmente ante el descubrimiento de indicios de delito contra la Hacienda Pública no cumple con los requisitos del art. 95 bis LGT. Es decir, no constituye un «acto idóneo» para crear una deuda tributaria que permita incluir al deudor, por su impago, en el listado de deudores, dada la «instrumentalidad» de tal liquidación «a las resultas de la causa penal». En consecuencia, solamente la sentencia condenatoria firme por delito contra la Hacienda Pública «permitiría la inclusión del deudor sometido a esa clase de liquidaciones, con independencia de que la deuda estuviera o no suspendida».

2. Supuesto de hecho

La obligada tributaria fue incluida en el listado de deudores publicado en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante *Acuerdo de publicación de listado de deudores del artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 28 de junio de 2018*, por tener contraída una deuda de 27.842.580,49 euros a fecha de 31 de diciembre de 2017, resultante de una liquidación vinculada a delito dictada por la Administración tributaria por las irregularidades detectadas en el IRPF del ejercicio 2010.

El acuerdo de publicación fue recurrido, primero, en reposición, que fue desestimado por resolución de 30 de agosto de 2018, del director general de la AEAT; a continuación, ante el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 6, quien desestimó sus pretensiones mediante sentencia de 18 de enero de 2018, al entender que la inclusión en el listado de deudores es una medida contra el fraude fiscal «totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios», pero sin abordar la posible vulneración del art. 95 bis LGT; seguidamente, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que, en su sentencia de la Sección 7ª de 9 de junio de 2020, tras reiterar que «la medida es totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios», recalcó que, a la luz del art. 95 bis LGT, bastaba con «que la deuda haya sido liquidada y sea ejecutiva» para su inclusión en el listado. Finalmente, se interpuso un recurso de casación planteándose ante el Tribunal Supremo las siguientes cuestiones:

1. Discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal (art. 18 CE) de la publicidad que contempla el art. 95 bis LGT.
2. Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplían o no los requisitos del art. 95 bis.3 LGT para que procediese la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que su aplicación, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración tributaria del Estado.

3. Fundamentos de derecho

La STS 130/2023, de 2 de febrero [rec. núm. 5225/2020 (ECLI:ES:TS:2023:215)] se remite a la jurisprudencia recogida en las previas sentencias 50/2023, de 20 de enero [rec. núm. 1467/2021 (ECLI:ES:TS:2023:217)] y 86/2023, de 25 de enero [rec. núm. 465/2021 (ECLI:ES:TS:2023:218)] para responder a la primera cuestión y recuerda que la injerencia provocada por la publicación del listado de deudores en los derechos del art. 18 CE, apartado 1 (derechos al honor y a la intimidad) y apartado 4 (derecho a la protección de datos de carácter personal), no supera el juicio de ponderación si las deudas o sanciones no son firmes. Ello se debe a que, atendiendo al principio de proporcionalidad, «cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas» para la consecución de objetivos legítimos perseguidos «debe recurrirse a la menos onerosa», de forma que «las desventajas ocasionadas» no sean «desproporcionadas» con respecto a tales objetivos (STS 50/2023, FD 4). Sin embargo, el daño causado al contribuyente mediante su «exposición pública como deudor —o como defraudador protagonista de una conducta reprochable—» por una deuda que dimana de una actuación posteriormente anulada administrativa o judicialmente, es cualitativamente mayor que el daño que puede ocasionarse con la «posposición de la publicación a un momento en que esa deuda fuera ya inamovible» (STS 130/2023, FD 6.9).

En lo que se refiere a la segunda cuestión, el Alto Tribunal sostiene que la deuda resultante de la liquidación vinculada a delito no es apta para incluir al deudor en el listado previsto en el art. 95 bis LGT. Efectivamente, a la vista de la naturaleza de la liquidación vinculada a delito, no se está un «acto idóneo» para crear una deuda tributaria que permita incluir al deudor, por su impago, en el listado. Y ello porque no es un «acto administrativo propiamente dicho y, en tal condición, ni siquiera establece una deuda tributaria amparada en la presunción de legalidad», la cual «colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia» (FD 6.3). En definitiva, en los supuestos delito contra la Hacienda Pública, el régimen legal de publicidad de la identidad de los deudores queda reservado exclusivamente «a las situaciones de sentencia firme condenatoria», sin que sea suficiente «la mera liquidación de la deuda expresada» en la «liquidación vinculada a delito» (STS 130/2023, FD 6.11).

4. Análisis

4.1. Consideraciones previas: la distinción entre «deudor» y «deudor defraudador»

El art. 95 bis LGT, introducido por medio de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria (en adelante, Ley 34/2015), recoge que la Administración «acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública», que incluirá «la identificación del deudor» y «el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago». Eso sí, solamente ampara la publicación de los deudores tributarios (personas físicas o jurídicas) que se encuentren en una situación de incumplimiento relevante de sus obligaciones tributarias, cuyas deudas y sanciones impagadas en periodo voluntario superen la cuantía de 600.000 euros¹.

La publicación del listado de deudores constituye un mecanismo que se enmarca en «la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios» (apartado II del Preámbulo de la Ley 34/2015). Conviene apuntar, no obstante, que aunque el legislador venga justificando toda novedad legislativa en materia tributaria en el objetivo constitucionalmente legítimo de la lucha contra el fraude fiscal, la publicación del listado del art. 95 bis LGT está dirigida a *deudores*, no a *defraudadores*, ya que, como bien es sabido, la «defraudación fiscal» exige no solamente superar un umbral (de al menos 120.000 euros en el tipo general del art. 305 CP y de 600.000 euros en el tipo agravado del art. 305 bis CP), sino también el elemento intencional (el dolo), cuya concurrencia sólo corresponde determinar a la jurisdicción penal.

No cabe entonces calificar la publicación del listado como una medida contra el fraude fiscal, si a quien se dirige es a los *deudores*, tengan o no la condición de *defraudadores*. Cuestión distinta es que algunos de esos *deudores* sean también *defraudadores* cuando exista una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y un importe defraudado impagado que supere los 600.000 euros. Basta con consultar los datos de los últimos años para observar que se han incluido a 7.227 (2020) y 7.037 (2021) deudores en el listado, mientras que las condenas por delito contra la Hacienda Pública y/o la Seguridad Social fueron 818 (2020) y 1.001 (2021), de las cuales no todas van acompañadas de importes defraudados impagados que excedan la cuantía establecida en el art. 95 bis LGT. En el listado conviven entonces *deudores* —aquellos a los que se les imputan deudas y sanciones impagadas «firmes» (a la luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo)— y *deudores defraudadores* —aquellos condenados mediante sentencia «firme» por delito fiscal y con «deudas» impagadas vinculadas a este último (a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo objeto de comentario)—.

¹ El importe de la cantidad adeudada fue reducido de 1.000.000 euros a los actuales 600.000 euros por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

4.2. La firmeza como requisito imprescindible para la inclusión del deudor en el listado

Antes de nada, conviene recordar que el Tribunal Supremo ha reiterado que la «firmeza» es un «elemento imprescindible para la inclusión de las deudas y sanciones tributarias en el listado al que se refiere el artículo 95 bis LGT» (STS 50/2023, FD 4). Esa exigencia de firmeza convierte automáticamente las deudas resultantes de las liquidaciones vinculadas a delito en «no aptas» para incluir a los afectados en el listado de deudores.

Como es sabido, la liquidación vinculada a delito no responde más que a las exigencias europeas que reclamaban a España que los procesos penales no paralizasen el cobro de las deudas tributarias, de forma que se estableció un método para que la Administración recaudase provisionalmente las cuantías vinculadas a los posibles delitos fiscales sin verse afectada por la larga duración de las causas penales. Siendo así, cuando la Administración tributaria aprecie «*indicios de delito contra la Hacienda Pública*», debe liquidar por separado los «*conceptos y cuantías*» vinculados o no «*con el posible delito contra la Hacienda Pública*» (arts. 305.5 CP y 250 LGT) y trasladar «*el tanto de culpa a la jurisdicción competente*» o remitir «*el expediente al Ministerio Fiscal*» (art. 253.1 LGT). Ahora bien, aunque generalmente el traslado de lo actuado a la vía penal no paralice el cobro de «*la deuda tributaria liquidada vinculada a delito*», esa liquidación deberá ajustarse posteriormente «*a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación*» (art. 257.1 LGT).

Lo anterior evidencia, tal y como ha puesto de relieve la sentencia objeto de comentario, que la liquidación vinculada a delito no recoge más que «*estimaciones o apreciaciones*» que desencadenan la causa penal (FD 6.10), correspondiéndole al juez el enjuiciamiento sobre la comisión o no del delito contra la Hacienda Pública y, en su caso, la determinación final de la cuota eventualmente defraudada. Dicho sea, de otro modo, la liquidación vinculada a delito revela exclusivamente un juicio «*anticipatorio, conjetural [y] provisional*» efectuado por la Administración sobre la comisión del delito, que no da lugar a «*deudas fiscales en un sentido propio*» (FD 6.7). Es por ello que «*la mera liquidación de la deuda expresada en esa liquidación*» no basta para incluir al afectado en el listado. En tales supuestos, «*el régimen legal de publicidad de la identidad de los deudores*» queda reservado, «*de modo exclusivo, a las situaciones de sentencia firme condenatoria*» (FD 6.11).

4.3. La presunción de inocencia del obligado tributario sospechoso del delito

El Tribunal Supremo refuerza su postura acudiendo para ello al principio de presunción de inocencia del art. 24.2 CE al recalcar que, «*más que de liquidación vinculada a delito cabría hablar, con mayor propiedad, de delito vinculado a liquidación con total y absoluto sacrificio de la presunción de inocencia, derecho fundamental que solo puede neutralizar el juez penal*». Es decir, de acep-

tarse la inclusión en el listado de deudores de liquidaciones vinculadas a delito, «se colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia, que solo se puede destruir mediante sentencia judicial condenatoria firme», en el seno «de un proceso público, seguido con todas las garantías y tras la acreditación, mediante prueba lícita, de la comisión de un delito y la determinación de su autor responsable y culpable». No «antes, ni por quien no es juez» (FD 6.3).

A pesar de que el legislador se refiere al obligado tributario sospechoso del delito fiscal como al «*presunto delincuente*» (apartado IV del Preámbulo de la Ley 34/2015), la garantía constitucional consagrada en el art. 24.2 CE es justamente la contraria, la de la «presunción *iuris tantum* de ausencia de culpabilidad» que excluye la presunción inversa (STC 184/2014, de 6 de noviembre, FJ 3), esto es, el «tener por culpable a quien no ha sido así declarado tras un previo juicio justo» (STC 153/2009, de 25 de junio, FJ 5).

El obligado tributario sospechoso de un delito es, como cualquier otro investigado, un *presunto inocente* hasta que la jurisdicción penal determine lo contrario, de manera que su inclusión en el listado de deudores por una deuda resultante de una liquidación vinculada a delito, sin que haya culminado el proceso penal en el que se resuelva si efectivamente se ha cometido, le sitúa en la posición contraria: la de *presunto delincuente* hasta que el juez penal determine o no lo contrario. Y no cabe olvidar que el demérito y el descrédito causado por la publicación del listado puede afectar a obligados tributarios posteriormente absueltos en el proceso penal cuya liquidación «vinculada» fuese posteriormente anulada (art. 257 LGT). Lo anterior ignora el contenido básico de la garantía constitucional del art. 24.2 CE, provocando consecuencias que, de resultar *a posteriori* indebida la publicación, «difícilmente podrían ser suficientemente reparad[a]s por la sola declaración de la incorrecta inclusión en la citada lista» (STS 50/2023, FD 4)².

4.4. La necesaria congruencia entre las previsiones sobre la publicación del listado de deudores (art. 95 bis LGT) y de los datos de las sentencias condenatorias (art. 235 ter LOPJ)

Desde la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinación información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, se ha atribuido carácter público «a los datos personales contenidos en las sentencias firmes condenatorias» por la comisión, entre otros, de delitos contra la Hacienda Pública (art. 235 ter LOPJ). Solamente cuando hayan adquirido firmeza, el letrado de la Administración de Justicia emitirá un certificado que será publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE), en el que se incluirá la identificación del proceso judicial, el nombre y

² Llegados a este punto, resulta conveniente apuntar que las consecuencias de la publicación errónea pueden afectar no solamente a los absueltos, sino también a los condenados con una cuota defraudada diferente a la previamente liquidada en vía administrativa –en cuyo caso habrá que realizar los ajustes necesarios– (art. 257 LGT). En otras palabras, a los condenados por delito fiscal y con importes impagados que quedasen por debajo de la base cuantitativa exigida para su inclusión en el listado.

apellidos del condenado (y, en su caso, del responsable civil), el delito por el que se le ha condenado, la pena impuesta y el importe del perjuicio causado a la Hacienda Pública (art. 235 ter LOPJ).

Como ha apuntado el máximo intérprete de la legalidad, «resultaría paradójico» que «el legislador orgánico hubiese extremado las cautelas, no permitiendo explícitamente la publicidad abierta de los datos contenidos en las sentencias condenatorias cuando aún no sean firmes y, sin embargo, desde la Ley General Tributaria se permitiera, sobre la base del simple criterio de la Administración, ordenar la publicación de unas deudas o sanciones, cuestionadas por los interesados y, por tanto, no firmes» (STS 130/2023, FD 5.8).

Ciertamente, de un lado, no puede situarse el juicio apriorístico de la Administración tributaria sobre la comisión del delito y la cuantificación provisional de la cuota defraudada por encima de la valoración del juez. No hay duda de que la Administración tiene un papel fundamental en la lucha contra fraude fiscal pues es ella la que investiga en primer lugar los hechos fiscales y dirime si existen indicios racionales sobre la comisión del delito para dar traslado de lo actuado a la vía penal. Ahora bien, la *«preferencia del orden penal»* queda respetada, según el legislador, a través del *«obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y la cuantía de la defraudación»* (apartado IV del Preámbulo de la Ley 34/2015). Y de poco serviría el mecanismo de ajuste para respetar la preferencia del orden penal, si bastase con el juicio previo e indiciario de la Administración para categorizar al obligado tributario públicamente como un *deudor defraudador*, dejando en un segundo plano al que está llamado a ejercer la función jurisdiccional (art. 117.3 CE).

Y, de otro, las disposiciones sobre la publicación de listado (art. 95 bis LGT) y de los datos recogidos en las sentencias condenatorias (art. 235 ter LOPJ) han de ser congruentes porque pueden afectar a los mismos individuos: a los *deudores*, que también son *defraudadores*. Como se ha dicho, la calificación de *defraudador* y el importe del perjuicio causado a la Hacienda Pública sólo pueden ser establecidos por el juez en una sentencia condenatoria con fundamento en los hechos declarados probados en el proceso. Y, por tanto, los datos del *defraudador* recogidos en la sentencia (identificación e importe defraudado) coincidirán con los datos del *deudor* publicados en el listado en el caso de que la cuota defraudada impagada supere la base cuantitativa exigida por el art. 95 bis LGT (600.000 euros). En suma, la interpretación de la LGT no puede contrariar la dicción literal de la LOPJ y, menos aún, cuando las medidas recogidas en una y otra recaigan en los mismos datos (identificación del defraudador—deudor—y del importe defraudado—e impagado—), estén destinadas al mismo objetivo (fines *«preventivos y educativos»*) y afecten a los mismos derechos fundamentales (los del art. 18 CE).

ANTES DE COMPROBAR, HAY QUE JUSTIFICAR LA NECESIDAD DE HACERLO: STS DE 23 DE ENERO DE 2023, REC. NÚM. 1381/2021

Ernesto Eseverri Martínez

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y
Tributario
Universidad de Granada
(España)*

Resumen

En estas líneas se comenta la sentencia del Tribunal Supremo arriba identificada donde se exige a los órganos de la Administración tributaria que, al iniciar un procedimiento de comprobación de valores, justifiquen la necesidad de sus actuaciones, con fundamento en la presunción de veracidad de los datos declarados conforme a lo dispuesto en el art. 108.4 LGT.

Palabras clave

Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, valor real, comprobación de valores, justificación del inicio del procedimiento

Abstract

These lines comment on the judgment of the Supreme Court identified above where the bodies of the Tax Administration are required that, when initiating a procedure of verification of values, justify the need for their actions, based on the presumption of veracity of the data declared in accordance with the provisions of art. 108.4 LGT.

Keywords

Tax on Documented Legal Acts, real value, verification of values, justification of the initiation of the procedure

Cómo referenciar: Eseverri, Martínez, E. (2023). Antes de comprobar, hay que justificar la necesidad de hacerlo: STS de 23 de enero de 2023, rec. núm. 1381/2021. *Revista Técnica Tributaria* (141), 189-197.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

En la sentencia que sirve de cabecera al presente comentario, el Tribunal Supremo sostiene que *«la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real»*, dicho de forma llana, que antes de comprobar, la Administración tributaria tiene que justificar que hay algo que necesita ser comprobado.

2. Supuesto de hecho

Con ocasión de la adquisición de una finca urbana por compraventa en escritura pública, una sociedad presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) declarando una base imponible según valor en escritura e ingresando la cuota tributaria correspondiente.

La autoliquidación presentada fue objeto de expediente administrativo de comprobación de valores en el que, utilizando el medio del dictamen de peritos (art. 57.1, letra e, de la Ley 58/2003, General Tributaria), de forma conjunta, notificó a la mercantil el inicio de dicho procedimiento y la propuesta de liquidación de la que resultaba una base imponible en cuantía superior a la autoliquidada que, más tarde, se convirtió en liquidación provisional resolutoria de dicho procedimiento.

Recurrida en vía administrativa y después en sede jurisdiccional corrió en ambos recorridos la misma suerte desestimatoria, señalándose por el órgano judicial de lo contencioso-administrativo, que conforme al art. 134 LGT y al art. 46 del Real Decreto legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido del IAJD, la Administración queda facultada, en todo caso, para comprobar el valor real de los bienes y derechos del acto jurídico documentado gravado por el Impuesto, de modo que, frente a lo argumentado por la parte actora, sostuvo el Tribunal en la instancia que para hacer una comprobación de valores no es necesaria la existencia de una sospecha de fraude. Además, considera que no es de aplicación al caso la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación 4202/2017) referida a la comprobación de valores mediante el medio previsto en el art. 57.1, letra b) de la LGT (estimación por referencia a valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal), puesto que el empleado para fundamentar el acto de liquidación fue el dictamen de peritos de la Administración (letra e) de ese mismo artículo y apartado legal.

3. Fundamentos de Derecho

En la sentencia que da pie a este comentario, el Tribunal Supremo recuerda que aun cuando su pronunciamiento de 23 de mayo de 2018 lo fue al hilo de un expediente de comprobación de valores donde el valor del inmueble se había determinado acudiendo al valor catastral actualizado mediante coeficientes publicados por la Administración autonómica competente (letra b) del art. 57.1 LGT), también se dijo allí que la Administración, antes de comprobar, tiene que justificar que hay algo que merece ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud, por lo que habiéndose planteado en la sentencia comentada como cuestión que presenta interés casacional si la Administración, antes de iniciar el procedimiento de comprobación, tiene el deber de motivar *«las razones que justifican su realización y su extensión a todo medio de comprobación, incluido el que aquí se ha utilizado, que es el dictamen de peritos»*, por razones de seguridad jurídica y congruencia es lógica la remisión al contenido de aquella sentencia de 23 de mayo de 2018.

Así las cosas, el Tribunal Supremo reitera su doctrina expuesta en esta última sentencia insistiendo en que, para llevar a término expedientes administrativos de comprobación de valores de bienes inmuebles, es necesaria la individualización del elemento patrimonial sometido a avalúo, mandato que alcanza también a la valoración pericial que, siendo el medio idóneo y apto atendiendo a las características del bien que se pretende valorar, exige el reconocimiento personal y directo del inmueble considerado, justificando en caso de no haber personación del perito en el mismo, la razón por la que se ha actuado de ese modo; y añade que cuando en el dictamen pericial se utilizan valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, se *«requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan»*, para concluir que *«la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores [autoliquidados] y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto»*. Reflexiones, todas ellas, que hace el Tribunal Supremo a pesar de no ser éste el objeto del recurso de casación que, según se ha apuntado, versa sobre la necesidad, o no, de que el órgano administrativo justifique el inicio de un procedimiento de comprobación de valores.

Sobre el particular, el Tribunal Supremo declara el deber de que los órganos de la Administración tributaria al iniciar un procedimiento de comprobación de valores, justifiquen las razones que le llevan a su instrucción, y en particular, la causa de discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación, así como los indicios en que sustente la falta de concordancia entre el valor declarado por el contribuyente y el valor real del bien objeto de gravamen, cualquiera que haya sido la forma en que se inicie el procedimiento y el medio de comprobación utilizado.

Fundamenta su decisión el Tribunal Supremo, en la presunción de certeza de las autoliquidaciones tributarias (art. 108.4 LGT), presunción que no solo debe jugar en aquello que no favorece al declarante sino también en lo que le bene-

ficie, lo que obliga al órgano administrativo de comprobación a justificar las razones de su discrepancia con el contenido de la declaración tributaria.

No obstante asentar este criterio, concluye el Tribunal Supremo en su sentencia que la ausencia de justificación del motivo que impulsó la instrucción del procedimiento administrativo de comprobación de valores no puede suponer, sin más, la anulación del acto de liquidación tributaria confirmado por la sentencia cuya casación se solicita, dado que, en la instancia, la parte recurrente no propuso prueba oponiéndose al dictamen de perito, de modo que siendo éste un medio idóneo para determinar el valor real del bien documentado jurídicamente y no habiendo sido cuestionada su validez, aquella omisión por parte de la Administración a propósito de la justificación del inicio del procedimiento de comprobación de valores, se sitúa en un plano meramente formal que conduce al Tribunal Supremo a la desestimación del recurso de casación. En suma, aunque es deber del órgano administrativo que instruye un procedimiento de comprobación de valores motivar las razones que le inducen a iniciarlo, la ausencia de tal justificación no es causa invalidante de la resolución dictada ni de la sentencia que la confirma, al no haber sido cuestionado el valor resultante del medio empleado en el expediente de comprobación de valores (el dictamen pericial).

4. Análisis

Partiendo de las circunstancias determinantes del pronunciamiento del Tribunal Supremo y considerando, por lo tanto, que lo ha sido al hilo de un tributo cuya base imponible la constituye el valor real del bien, y de otra, que en él se cuestiona la forma de dar inicio a un procedimiento de comprobación de valores, la sentencia comentada, sin añadir nada nuevo a aquella otra que le sirve de cabecera (la de 23 de mayo de 2018), su lectura conjunta presenta perfiles merecedores de reflexión, que voy a centrar en los siguientes.

En primer término, interesa destacar la transcendencia que en los dictados del Tribunal Supremo va teniendo el hecho de que en nuestro sistema tributario, la autoliquidación se haya convertido en eje sobre el que gira la gestión de sus figuras.

En segundo término, debe profundizarse en el análisis del deber que compete a los órganos de la Administración tributaria consistente en que, al comunicar el inicio de un procedimiento de comprobación de valores, justifiquen la necesidad de hacerlo.

En tercer lugar, hay que examinar si la doctrina sentada por el Tribunal Supremo es aplicable cuando la base imponible de la transmisión o documentación jurídica de bienes inmuebles se lleva a cabo atendiendo al valor de mercado y, como tal, se considera en la valoración de bienes inmuebles el valor de referencia, al modo en que se describe la base imponible en el vigente art. 10 del TRITPyAJD.

Finalmente, debe analizarse si la necesidad de motivar el inicio de un procedimiento de comprobación de valores, es extensible a cualquier clase de procedimientos de gestión o al procedimiento de inspección tributaria.

a) Las autoliquidaciones eje rotatorio de la gestión tributaria

No es ésta la primera de las sentencias en que al hilo del enjuiciamiento del asunto declarado de interés casacional, el Tribunal Supremo trasciende en sus consideraciones a propósito de la carga que representa para los contribuyentes la asunción imperativa de funciones que son propias de la Administración tributaria a través del generalizado sistema de la autoliquidación de un tributo.

Así por ejemplo, en sentencia de 12 de julio de 2021 (recurso de casación 4066/2020) que reitera en las siguientes de 13, 15 (dos de ellas) y 16 de julio de ese mismo año (recursos de casación 3887/2020; 4144/2020; 4036/2020; 3699/2020), a las que se remite por razones de seguridad jurídica en las posteriores de 31 de enero de 2022 (recurso de casación 3892/2020) y de 19 de abril de 2022 (recurso de casación 7147/2020), viene diciendo el Tribunal Supremo que: *«Las autoliquidaciones se han convertido en mecanismo imprescindible para hacer posible la viabilidad y eficacia del sistema tributario, conforman lo que ha venido a conocerse como gestión en masa, de suerte que el verdadero gestor pasa a ser el ciudadano y la Administración viene a asumir un papel de mero controlador»* para, a continuación, denunciar lo que trasluce cierta anomalía *«en tanto que lo que debería de ser actuaciones propias de las Administraciones públicas, deben ser asumidas obligatoriamente por los administrados, son deberes legalmente impuestos; con ello, en cierta forma, sufre la estructura básica de la relación Administración ciudadano, con riesgo de que se reduzcan las garantías y derechos que, en particular, el sistema tributario reconoce a los contribuyentes. Resulta evidente que si la gestión fuera, como es lo natural en principio, exclusivamente pública la actividad recaudatoria, a través de los procedimientos de gestión, se plasmaría en actos, normalmente liquidaciones, susceptibles de impugnación a través de los cauces dispuestos al efecto y por cualquier vulneración del orden jurídico...»*.

Y finaliza su razonamiento advirtiéndolo que: *«El cambio de sistema, el paso de un sistema de gestión tributaria pública, a la gestión semiprivada (...) en masa mediante las autoliquidaciones, que aporta mayor eficacia y viabilidad al sistema, en modo alguno puede significar una merma de lo que constituye el estatuto de los contribuyentes, conformado con un amplio elenco de derechos y garantías. Como regla general, que debe ayudar cualquier interpretación normativa, es que las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria, inserta en un procedimiento de gestión, no pueden hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidos»*.

En base a ello, en la sentencia que es objeto de este comentario, el Tribunal Supremo recuerda al hilo del mandato del art. 108.4 de la LGT que la presunción de certeza de los datos y hechos declarados por el contribuyente en una autoliquidación tributaria, no pueden operar solamente obligándole en aquello que le resulte perjudicial sino también en lo que les resulte favorable, en particular, en su presunción de certeza por cuanto: *«no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus*

efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa».

Si las autoliquidaciones suponen un deber para el contribuyente y su contenido goza de la presunción de certeza, antes de iniciar un proceso de comprobación, la Administración tributaria tiene que justificar que hay algo que merece ser comprobado, o lo que es igual, es deber del órgano administrativo al iniciar el procedimiento de comprobación de valores, señalar en qué está en desacuerdo con el contenido de la autoliquidación formulada lo que supone, en un primer momento, la necesidad de motivar por qué considera que el precio declarado no se corresponde con el efectivamente satisfecho (se ha simulado), pues de no hacerlo así, el órgano administrativo estaría rompiendo la presunción legal de certeza del precio contenido en la autoliquidación con una mera suposición administrativa; y una vez que se ha justificado por qué se inicia el procedimiento de comprobación, será el momento de motivar, además, que el precio declarado no se corresponde con el valor considerado como base imponible del tributo en cuestión.

La necesidad de que el órgano administrativo motive el inicio del procedimiento de comprobación de valores, viene determinada por la presunción de certeza de la que goza toda autoliquidación tributaria y para destruir esta presunción, el instructor del procedimiento debe razonar en qué basa su actuación administrativa y desvirtuar que aquello que por ley se presume cierto, encierra un grado de simulación que lo aleja de su realidad. No se trata en este momento inicial del curso del procedimiento, de exigir al órgano administrativo que acredite cuál es el precio en que se entiende valorada la operación gravada por el impuesto sino, simplemente, de razonar por qué existen motivos para creer que estamos ante el precio acordado por los contratantes.

b) Necesidad de justificar por qué se comprueba

Para el Tribunal Supremo, si los órganos de la Administración tributaria en el ejercicio de sus facultades inician un procedimiento de comprobación de valores se debe, sin duda, a que suponen que el declarado por el contribuyente no se corresponde con el valor real de la operación gravada –con su valor de mercado, diríamos ahora– lo que les obliga a argumentar a propósito de la existencia de una simulación relativa, o lo que es igual, es deber del órgano administrativo de comprobación justificar que los valores de mercado de la operación gravada no son equivalentes a los declarados por el contribuyente para, seguidamente, acreditar por qué el valor declarado se aleja del valor real que fundamenta el gravamen del tributo.

No se trata de que en esta fase inicial del procedimiento de comprobación valores su órgano instructor tenga que acreditar cuál es el valor del bien o de la operación gravada pues ello, corresponderá a la segunda fase instructora de ese procedimiento, sino simplemente de justificar la discrepancia administrativa

con la autoliquidación formulada por el obligado tributario, es decir, justificar la necesidad de abrir el procedimiento de comprobación de valores.

c) La doctrina del Tribunal Supremo y su proyección sobre el valor de referencia

La Ley 11/2021 de modificación del TRITPyAJD considera su base imponible por remisión al valor de mercado de los bienes y derechos objeto de transmisión y documentación jurídica, si bien, cuando se trata de bienes inmuebles su valor se hace coincidir con el de referencia según la normativa del catastro inmobiliario al momento del devengo del impuesto. De este modo, el Impuesto renuncia al «valor real» como criterio de cuantificación de su base imponible, inclinándose por un valor indiciario basado en precios de mercado y tipología de las construcciones que, además, al venir determinado administrativamente carece de sentido que sobre él se permita el inicio de un expediente de comprobación de valores tal como se afirma en el art. 46.1 del TRITPyAJD. Procedimiento administrativo de comprobación de valores que tampoco será posible iniciar cuando, tratándose de bienes inmuebles, su valor declarado lo haya sido por el precio o contraprestación pagada que resulte superior al valor de referencia.

Siendo este el criterio que ahora utiliza la normativa del Impuesto, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia objeto del presente comentario carece de aplicación efectiva a propósito de la necesidad de justificar que existe algo que merece ser comprobado antes de iniciar un procedimiento de comprobación de valores.

Con este nuevo criterio a seguir en la determinación del valor de los inmuebles a los efectos del ITPyAJD el expediente de comprobación de valores cae en desuso, pasa a ser un procedimiento administrativo residual en la aplicación del tributo a poco que el declarante ajuste el valor del inmueble al valor de referencia extraído del catastro inmobiliario.

d) Extensión del criterio jurisprudencia a otros procedimientos de aplicación de los tributos

Cabe preguntar finalmente, si la necesidad de que el órgano administrativo de comprobación deba justificar por qué se comprueba antes de iniciar sus actuaciones en los términos señalados por el Tribunal Supremo, es exigencia que debe concurrir en la instrucción de otros procedimientos de aplicación de los tributos, por ejemplo, con ocasión de un procedimiento de comprobación limitada, incluso, cuando el art. 137.2 LGT permite su inicio con la notificación de la propuesta de liquidación.

Hay que recordar el contexto en que se produce el pronunciamiento del alto Tribunal referido a la constatación de la base imponible de un tributo que toma como magnitud gravable el «valor real» del acto jurídico documentado, sobre el que se abre un expediente de comprobación de valores, circunstancias a tener en cuenta a la hora de pretender el traslado del criterio sustentado judicialmente a un procedimiento de comprobación limitada.

Es usual en el acuerdo administrativo por el que se inicia este tipo de procedimiento que su instructor anuncie como causa que lo provoca, la detección de

ciertas incidencias en las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario cuya subsanación precisa la instrucción de actuaciones administrativas de comprobación limitada, razón por la que se requiere al interesado para que acompañe cierta documentación, aunque en la mayoría de los casos se desconoce el origen de las anomalías detectadas o las incidencias que provocan la actuación administrativa.

En tales casos, no estaría de más que el órgano de gestión tributaria aclarara en su escrito iniciando el procedimiento de comprobación limitada la necesidad de la actuación administrativa considerando, como razona el Tribunal Supremo, que las discrepancias advertidas por la Administración tributaria con los datos declarados por el contribuyente contravienen la presunción de certeza que la ley atribuye a tales datos declarados. De este modo, si el órgano de gestión tributaria duda de su veracidad y por ello, rompe con la presunción legal de certeza de esos datos declarados, lo mínimo exigible cuando se dicta el acuerdo que inicia un procedimiento de comprobación limitada es que se razone por qué tales datos no se corresponden con la realidad del contribuyente. No se trata, como ya se ha expuesto antes, de que con el acto inicial se motive la comprobación desarrollada tras el actuar administrativo, sencillamente, de que se expliquen los motivos por los que el instructor del procedimiento considera irreales alguno o todos los datos contenidos en la autoliquidación tributaria. Dicho de otro modo, en mi opinión, para el inicio de un procedimiento de comprobación limitada no es suficiente con señalar la existencia de «incidencias» entre los datos declarados y los que obran en poder de la Administración, porque la presunción de certeza de los datos declarados recogida en el art. 108.4 LGT debe ser destruida con un razonamiento lógico que acredite la necesidad de comprobarlos, lo que significa la necesidad de justificar la razón de ser de tales «incidencias» no solo determinándolas sino además señalando la razón en que se fundamentan. Creo, que estas necesarias aclaraciones contribuyen también a la consumación del principio de buena administración.

LA ACEPTACIÓN DEL ACUERDO DE REPARTO DE DIVIDENDOS NO PUEDE FUNDAMENTAR UNA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD EX ART. 42.2.A) LGT: STS DE 15 DE FEBRERO DE 2023, REC. NÚM. 3001/2021

Mercedes Navarro Egea
CU de la Universidad de Murcia
(España)

Resumen

La derivación de responsabilidad prevista en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 exige la prueba de la intención de colaborar en la ocultación de los bienes del deudor principal.

La sentencia comentada proporciona criterios interpretativos útiles ante la posibilidad de que la Administración tributaria pretenda fundamentar la derivación de responsabilidad a un socio que ha aceptado el reparto de dividendos acordado por el órgano competente de la sociedad, con el argumento de que aquel no asistió a la reunión ni impugnó el acuerdo societario.

Palabras clave

Recaudación, responsabilidad tributaria, responsable solidario, derivación de responsabilidad

Abstract

The derivation of liability provided for in art. 42.2.a) of the Law 58/2003 requires proof of the intention to collaborate in the concealment of the assets of the principal debtor.

The commented judgment provides useful interpretative criteria in view of the possibility that the tax administration may derive liability to a partner based on the acceptance for him of the distribution of dividends agreed by the competent body of the company, on the basis that he did not attend the meeting nor challenged the corporate agreement.

Keywords

Tax collection, liability for payment of the tax, person jointly and severally liable for payment of the tax, referral of responsibility

Cómo referenciar: Navarro, Egea, M. (2023). La aceptación del acuerdo de reparto de dividendos no puede fundamentar una derivación de responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT: STS de 15 de febrero de 2023, rec. núm. 3001/2021. *Revista Técnica Tributaria* (141), 199-207.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

Con la sentencia 414/2023, de 15 de febrero de 2023 (rec. 3001/2021), el Alto Tribunal casa y anula la SAN de 7 de octubre de 2020 (rec. 1258/2019), sentando algunos criterios orientadores mínimos a efectos de la aplicación del art. 42.2.a) LGT:

- 1) La responsabilidad establecida en el artículo 42.2. a) LGT es *subjetiva*, contiene un elemento tendencial y su declaración está *sometida a prueba* de la conducta y de la finalidad a que aspira.
- 2) Por regla general, *no basta con un mero no hacer pasivo* –no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social– si la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del art. 42.2.a) LGT, pues tal postura sería en principio contraria a la propia fisonomía del precepto, ya que se consumaría mediante el solo reparto de dividendos acordado en el seno del órgano social, que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos exigidos por el precepto.
- 3) No cabe considerar incurso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) LGT el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata, a menos que hubiese quedado probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiera dicha evasión.

2. Supuesto de hecho

La mercantil «Sunon, S.A» *recibió* 172.000 euros, en concepto de dividendos a cuenta, de la entidad «Explotaciones Noja Playa, S.L.», de la que es titular en el 10% del capital, sin que haya habido constancia de su participación en la Junta de Partícipes que, en diciembre de 2007, acordó tal reparto.

La Administración tributaria inició, en mayo de 2014, un procedimiento de derivación de responsabilidad frente a dicha entidad, que concluyó con un acuerdo en el que, de conformidad con el art. 42.2.a) LGT, se la declaraba responsable solidaria por las deudas tributarias de «Explotaciones Noja Playa, S.L.», fijándose el alcance de la responsabilidad en el importe de los dividendos percibidos (172.000 euros).

La obligada tributaria había vendido unas participaciones que le habían generado una plusvalía por importe de 1.753.053,74 euros (1.753.309,74-256,00), declarada en el IS del ejercicio 2007, y sobre la que había aplicado la exención

para corregir la doble imposición por dividendos y plusvalías prevista en el art. 21 del TRLIS. Esta minoración fue eliminada en el curso de un procedimiento inspector, lo que dio lugar a una deuda a ingresar como consecuencia de la regularización practicada por la Inspección, recogida en un acta de disconformidad, y en la que se hacía constar que «no» se apreciaban indicios de infracción tributaria en el hecho de la minoración aplicada por la sociedad conforme a una interpretación razonable de la norma.

Como consecuencia de estas actuaciones seguidas frente a la mercantil, la falta de pago por parte de esta de la deuda resultante de la regularización, luego de resultar denegada la solicitud de aplazamiento del pago —concretamente, por falta de justificación de las dificultades económico-financieras que le impedían el cumplimiento del pago—, desencadenó la posterior declaración de fallido y, en lo que aquí interesa, el inicio del expediente de derivación de responsabilidad frente a «Sunon, S.A.».

La sociedad interpuso reclamación económico-administrativa, que fue estimada por el TEAR al considerar que faltaban los requisitos para poder declarar la responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT; en particular, el elemento subjetivo. La resolución del Tribunal Regional fue revocada por el TEAC en el recurso de alzada interpuesto por la Administración tributaria.

En vía jurisdiccional, la Audiencia Nacional desestimó el recurso interpuesto por la mercantil por entender que, sin perjuicio de la dificultad de prueba del elemento intencional a través de las presunciones, la enorme plusvalía generada por la enajenación de las participaciones, unida al hecho de que inmediatamente se repartiera como dividendo, «son circunstancias que a todo socio, aunque no participara en la administración de la sociedad ni fuera informado de los detalles de la operación, permitían saber que el reparto de tal cantidad de dividendos provocaría la insolvencia de la sociedad para atender a las obligaciones tributarias que sin lugar a dudas se iban a generar».

Este pronunciamiento constituye el objeto del recurso de casación, cuyo Auto de admisión, de 9 de enero de 2022, pone el acento en la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre las consecuencias derivadas de la aceptación del reparto de dividendos acordado por el órgano competente de la sociedad, a los efectos de determinar si puede constituir el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad «no asistir a la junta y, por lo tanto, no votar dicho acuerdo».

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo, de manera inmediata y en abstracto, rechaza que pueda ser llamado como responsable solidario el socio que no ha participado en la decisión del órgano colegiado que acordó el reparto de dividendos: «el mero hecho de aceptar la distribución de los dividendos acordados por la junta de accionistas —por un accionista que no asiste a la junta, no ejerce su derecho a ser informado y no impugna el acuerdo social—, no basta para constituir el pre-

supuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad por actos ilícitos ex art. 42.2.a) LGT».

La sentencia profundiza, a la vista del caso, en la configuración de los elementos objetivo y subjetivo del tipo establecido en el precepto citado con arreglo al siguiente tenor literal: *«También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, 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».*

El Alto Tribunal sostiene que son subsumibles en esta modalidad de responsabilidad aquellas conductas que son «tendencialmente evasivas del patrimonio del deudor principal», en presencia de ciertas deudas impagadas cuyo embargo o enajenación se impide o dificulta, pero «centradas en una acción positiva», un hacer, precisamente el de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de los bienes para sustraerlos a la acción de cobro de deudas concretas y determinadas.

Con arreglo a este patrón de análisis, la Sala descarta que se pueda verificar «un hacer activo» en el caso de autos. La actitud de causar o colaborar requiere, «al menos, la presencia, de modo directo o bajo representación, en la Junta en que se acuerda el reparto de dividendos». Nada de esto ocurre; por lo que concluye el Alto Tribunal que «beneficiarse económicamente del acuerdo, mediante la percepción de los dividendos, no basta, por sí solo, para entender el elemento normativo cuyo verbo rector es el de *causar* o *colaborar*». Bien entendido que: «Esto es así, en principio, a menos que constase positivamente, no por especulaciones o conjeturas, que la propia abstención o desistimiento forma parte de un plan o estrategia evasora concordada con otros socios para escudarse en el no hacer y lograr con ello, materialmente, el resultado evasor. Si bien cabe esa posibilidad teórica, aquí no se habría concretado en prueba alguna, de una mínima solidez».

Adicionalmente, se requiere la «conciencia» de que, con la participación en la Junta, no solo se acuerda una distribución de beneficios, vía dividendos, sino «una aspiración o intención eficiente de despatrimonialización de la sociedad».

Enfatiza el Tribunal que el tipo subjetivo, intencional, tendencial, descrito en el art. 42.2.a) LGT, requiere la existencia de dos personas, de dos partes, pues consiste en «causar o colaborar», lo que suscita la necesaria concurrencia de un acuerdo sociedad-socio con miras a frustrar la acción recaudatoria.

En ese caso, ni se ha probado ese elemento tendencial, ni consta la participación en la Junta. Tampoco se puede presumir la intencionalidad del socio sobre la base del «derecho de información» que se reconoce a los partícipes en las normas reguladoras de las sociedades limitadas. Este derecho del que gozan los socios o partícipes no se traduce jurídicamente en un deber para estos cuyo incumplimiento pueda ser generador de responsabilidad, sino que constituye una garantía del socio minoritario frente a los administradores.

La concurrencia de estos elementos esenciales, objetivo y subjetivo, ha de ser probada por la Administración. Y ello implica la prueba de la participación de «Sunon, S.A» en la Junta –algo que no presenta dificultad especial, atendiendo al régimen de publicidad en el Registro Mercantil de los acuerdos sociales–, el voto favorable a las decisiones adoptadas en ella, así como la concurrencia de los demás elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo, entre otros, la presencia del elemento tendencial o intencional.

4. Análisis

Parece obvio que el simple hecho de recibir el dividendo no puede convertir a un socio en responsable de las deudas de la sociedad, pues supondría desvirtuar la naturaleza de la responsabilidad tributaria, sustituyendo la responsabilidad subjetiva por otra objetiva.

La doctrina del Tribunal Supremo tiene declarado que el expediente de derivación de responsabilidad *ex art. 42.2.a) LGT* cumple una finalidad sancionadora, lo que conlleva no solo la verificación de una conducta activa por parte del presunto responsable, sino la concurrencia del elemento intencional en la ocultación o transmisión patrimonial, que es esencial y debe ser probado.

La relevancia de este componente tendencial es una constante en la construcción jurisprudencial y, como se puede apreciar, es la cuestión nuclear en el pronunciamiento objeto de análisis. La sentencia deja claro que la derivación de responsabilidad precisaría de la prueba por parte de la Administración de que, con la participación en la Junta, no solo se acuerda una distribución de beneficios vía dividendos, sino «una aspiración o intención eficiente de despatrimonialización de la sociedad».

Difícilmente se puede concluir que el socio que se beneficia de los dividendos, sin participar en el acuerdo (por abstención o desistimiento), lo hace –causa o colabora– con la intención de llevar a cabo un plan o estrategia evasora. En este punto, la sentencia también es rotunda al rechazar que, a efectos de determinar la intencionalidad del socio en el sentido apuntado, sea relevante el ejercicio del derecho de información reconocido a los partícipes por las normas reguladoras de las sociedades limitadas (art. 51 de la Ley 2/1995 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, recogido en términos similares en el art 196 del Real Decreto Legislativo 1/2010 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

Este derecho del que gozan los socios o partícipes, como bien apunta el Alto Tribunal, «no se traduce jurídicamente en un deber de información generador de responsabilidad, sino que constituye una garantía del socio minoritario frente a los administradores». De hecho, este derecho protege a la minoría del capital ante situaciones en las que la mayoría se niega al reparto de dividendos.

Hay que decir que otra cosa sería si el socio fuese administrador. Aunque este escenario no se plantea en el caso analizado, resulta de interés la sentencia de 19 de enero de 2023 (rec. 1693/2020), en la que, con reiteración de la doctrina ya dictada, el Tribunal Supremo hace hincapié en la distinta posición que ocupa

el socio frente a la figura del socio-administrador, respecto del que sí se podría llegar a apreciar un conocimiento de la situación financiera y patrimonial de la sociedad. Téngase en cuenta que al administrador le corresponde la formulación de las cuentas y la propuesta de la distribución de beneficios a los socios de la Junta General, por lo que la aceptación del reparto de dividendos por parte del socio-administrador podría constituir una participación en el vaciamiento patrimonial de la sociedad.

Otra de las singularidades del supuesto de responsabilidad definido en el art. 42.2.a) LGT consiste en que la conducta del responsable no se sitúa en la fase de liquidación, esto es, en la fase declarativa de la obligación tributaria, sino en la de ejecución o cobro de una deuda concreta. Esto es, el responsable no colabora en la génesis de la obligación tributaria principal. En este sentido, se dice en la STS de 14 de diciembre de 2022 (rec. 6321/2020) que este tipo de responsabilidad nace o dimana de conductas, «todas ellas acontecidas en fase recaudatoria, encaminadas, en su conjunto, al propósito de hacer estéril la acción de cobro de aquellas deudas».

Tal apreciación es relevante porque, en el caso analizado, no existe vinculación entre el acuerdo del reparto de dividendos y la deuda tributaria de «Exploataciones Noja Playa, S.L.», resultante de la regularización practicada por la Inspección en el ejercicio en el que se declara la plusvalía (2007), la cual resulta incobrable ya en sede de ejecución forzosa y como consecuencia de la declaración de fallido del deudor principal (mayo de 2014). El hecho de que la deuda tributaria antedicha estuviera relacionada con el ejercicio fiscal en el que se produjo la plusvalía que dio origen al reparto de dividendos no basta para fundamentar la derivación de responsabilidad a los socios –ni al recurrente, ni a los restantes –, sino que es necesario que concorra una relación causal clara e inequívoca entre el reparto de dividendos y la falta de pago de la deuda tributaria por parte del deudor principal.

Sobre esta cuestión tiene dicho el Tribunal Supremo que «la obligación de pago del deudor principal nace con la realización del hecho imponible, esto es, con el devengo (art. 21.1 de la Ley General Tributaria), mientras que la del responsable solidario ex artículo 42.2.a) de la misma ley se origina desde el momento en que, teniendo conocimiento de la deuda con el Fisco, causa o colabora en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal» (sentencia de 15 de junio de 2016, rec. 1916/2015, FJ 4º, con remisión a sentencias anteriores).

Dicho esto, cabe citar la sentencia de 12 de mayo de 2021 (rec. 62/2020), en la que se compendia la doctrina jurisprudencial sobre la exégesis del art. 42.2.a) LGT, pues en la misma se insiste en que se ha de estar a las circunstancias del caso concreto. Ello significa que la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes y derechos, incluso puede prosperar, conforme a la teoría del *pactum scaeleris*, cuando se acredite la existencia de un acuerdo previo a la producción del devengo con la finalidad de evitar la ejecución de las deudas tributarias. Insiste la Sala en que «el art. 42.2.a) LGT no contiene una regla que limite la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se pro-

duce el hecho o negocio determinante de su nacimiento, esto es, al momento de la transmisión u ocultación».

Sobre esta doctrina, el Tribunal Supremo precisa que la responsabilidad surge cuando se puede conocer la deuda y su nexo causal con la evasión urdida para mermar la capacidad patrimonial del deudor, lo que no ha tenido lugar en el momento en el que se acuerda el reparto de dividendos, que «se efectuó antes del final del año social –y fiscal–, y antes del devengo (que podría haber determinado, por acaso, una base negativa, por ejemplo)».

Llegados a este punto, las consideraciones expuestas ponen de relieve el interés que, en términos de seguridad jurídica, tiene esta sentencia, cuya doctrina es reiterada en la STS de 22 de febrero de 2023 (rec. 3005/2021) en relación con otro de los socios que asistió a la Junta con una conducta pasiva, sin adoptar actitud alguna frente al acuerdo de reparto de dividendos, pero que se benefició del mismo.

LA COMPENSACIÓN DE OFICIO A RAÍZ DE LA ANULACIÓN DE UN EMBARGO: RTEAC DE 19 DE ENERO DE 2023, RG 00/07892/2022, EN UNIFICACIÓN DE CRITERIO *

José-Andrés Rozas Valdés

*Catedrático de Derecho financiero y tributario de la
Universitat de Barcelona
(España)*

Resumen

El TEAC unifica criterio en materia de pago mediante compensación, aplicando un criterio de buena administración. Anulado un embargo en su revisión por un órgano económico-administrativo –o judicial– la Administración no puede decretar la compensación de oficio de la deuda de la que traía causa el embargo ilegal, en ejecución de dicha resolución. Arbitrar el pago de una deuda mediante su compensación con un derecho a la devolución nacido de un procedimiento ejecutivo –encaminado al cobro de esa misma deuda– anulado por mediar actuaciones ilegales en su formalización carece de lógica, y no estimula el actuar diligente de los órganos tributarios en el ejercicio de sus funciones.

Palabras clave

Recaudación tributaria; Diligencia de embargo; Providencia de apremio; Compensación de créditos; Unificación de criterio

Abstract

The TEAC unifies criteria in matters of payment by offsetting, applying a criterion of good administration. Once a seizure has been annulled on review by an economic-administrative –or judicial– body, the administration cannot decree the offsetting of the debt from which the illegal seizure arose, ex officio, in execution of that decision. Arbitrating the payment of a debt by offsetting it with a right to a refund arising from an enforcement procedure –aimed at collecting the same debt– annulled due to illegal actions in its formalisation lacks logic, and does not encourage the tax authorities to act diligently in the exercise of their functions.

* Este comentario se enmarca en el proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/.

Keywords

Tax Collection; Seizure Order; Notice of Deficiency; Compensation of Debts; Criterion Unification

Cómo referenciar: Rozas, Valdés, J.A. (2023). La compensación de oficio a raíz de la anulación de un embargo: RTEAC de 19 de enero de 2023, RG 00/07892/2022, en unificación de criterio. *Revista Técnica Tributaria* (141), 209-218.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

Una de las ventajas de las resoluciones del TEAC en unificación de criterio es que condensan de modo preciso y riguroso en un apartado específico, «criterio», la doctrina que se sienta en las mismas; lo que en la terminología italiana al uso se llamaría «*massimario*» de la resolución: «No procede la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido a favor del deudor en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anuló una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio».

En el país transalpino se viene discutiendo en tiempos recientes sobre lo que llaman «justicia predictiva» o diseño de herramientas de inteligencia artificial encaminadas a resolver con un cierto automatismo cuestiones sujetas a los órganos de revisión administrativa o judicial. A conocer, con precisión, el estado actual de la doctrina administrativa y judicial tributaria mediante aplicativos en los que se combine la consulta de distintas bases de datos.

A este propósito, una condición imprescindible para alimentar las bases de datos a las que recurrirían esas herramientas de inteligencia artificial en busca de soluciones interpretativas a los problemas planteados es la adecuada redacción de esos «*massimarios*» de las resoluciones y sentencias en los que se sintetizase la doctrina administrativa o/y judicial al uso. En este horizonte buena cosa es que el TEAC redacte con precisión, como en este caso, sus criterios.

2. Supuesto de hecho

El supuesto tiene que ver con el modo en el que la AEAT ejecuta una resolución de un órgano económico-administrativo. En este caso el TEAR de Navarra, en Resolución de 28 de mayo de 2022 (RG 31/00377/2019), había procedido a anular una diligencia de embargo, por un defecto en la notificación por edictos de las providencias de apremio de diversos créditos de Derecho público. En ejecución de dicha Resolución, el órgano de recaudación tuvo a bien entender que el «crédito» a favor del contribuyente nacido de la decisión del TEAR habría quedado compensado de oficio, por imperio de la ley... con las deudas –las mismas, no otras, que en el caso de autos provenían de la imposición de sanciones– de la que traía causa la diligencia de embargo que se había procedido a anular: «las gallinas que salen por las que entran».

Por decirlo en román paladino, tanto me da que me da lo mismo. Aun cuando la diligencia de embargo se haya dictado mediando un vicio formal o sustantivo –en este caso en la notificación de la providencia de apremio– que ha comportado su anulación, la AEAT permanece impasible al respecto. ¿Verdad que estamos ante deudas vencidas, líquidas, exigibles y, en la mayoría de los supuestos, apremiadas? Aparentemente se extinguieron, ciertamente, cuando a su satisfacción se aplicó la cantidad embargada. Pero, al anularse el embargo por el

TEAR, reviven. ¿Y cómo se procede entonces a atender su pago? Mediante un sencillo expediente de «compensación de oficio» de créditos —el nacido de la resolución del órgano económico-administrativo que anuló el embargo— con la deuda tributaria que motivó la susodicha diligencia (ahora anulada) que al ser esta expulsada del ordenamiento ha revivido «resultando indiferente a estos efectos que dichas deudas sean las mismas o distintas a las que trataban de hacerse efectivas con la diligencia de embargo anulada» (Antecedente de hecho, en adelante AH, 5º.2).

Al final de la partida, y aun mediando la declaración de nulidad de una diligencia de embargo, un acto contrario a Derecho, la AEAT habría logrado hacer efectivo el cobro de la deuda, mediante una ingeniosa compensación formal: lo comido por lo servido. Sin despeinarse en exceso, mediando un defecto formal o sustantivo en lo actuado, y sin coste en términos de intereses de demora derivados de la devolución de un ingreso indebido. ¿Dónde está la bolita?

Entre tanto, por el contrario, el contribuyente habría visto vulnerado sus derechos a un procedimiento ejecutivo respetuoso con la legalidad, y se habrá visto obligado a presentar un recurso —para lo que habrá contratado, con toda probabilidad a un profesional— en el que aun habiéndose estimado sus pretensiones no se habrá logrado darles satisfacción con un efecto práctico.

Todo ello con fundamento en una hábil y sugestiva lectura literal del precepto legal que prevé la denominada «compensación de oficio» que, tal y como de forma rígida se venía defendiendo por el Departamento de Recaudación de la AEAT, y por los órganos económico-administrativos y judiciales que así lo consideran, se trata de una «expresión tajante e imperativa que excluye cualquier opción entre alternativas equivalentes en sus resultados, o sea, la extinción de la deuda» (AH, 4º).

Esta lectura de la ley concibe la compensación como un instituto que «opera con automatismo» (AH 4º) cuyo efecto es «la extinción de *crédito* y deuda en la cantidad concurrente» (*ibidem*), a imagen y semejanza de la compensación civil (arts. 1196 y sigs. del CCivil), sin que a la Administración le corresponda hacer cosa distinta al respecto más allá de declararla por imperativo legal —ayuno de cualquier excepción— sin margen alguno de discrecionalidad o ponderación en su aplicación. Dictar, en definitiva, «un acuerdo declarativo de compensación que supone la declaración de la extinción ya producida por la compensación» (*ibidem*); «la Administración ‘compensará’, de manera tal que no cabe ninguna opción» (*ibidem*).

El único requisito que exigiría la compensación sería el mero inicio del período ejecutivo, al día siguiente de la finalización del voluntario, que no, necesariamente, del procedimiento ejecutivo, al dictarse la providencia de apremio. Lo que, por otra parte, corroboran numerosas resoluciones del TEAC (*vid.* por todas la de 23/07/2017, RG 00/6035/2014).

Así las cosas, aun cuando la providencia de apremio hubiera resultado aquejada de un defecto en su notificación, en lo sustantivo dicha circunstancia no afectaría a su validez, sino a su eficacia procedimental, no vendría a enturbiarse la condición de las deudas como vencidas, exigibles e impagadas, lo que comporta su carácter ejecutivo. En ese preciso instante el nacimiento de un derecho

a la devolución a favor del contribuyente que comporta la anulación del embargo ya practicado completaría los presupuestos legales de la compensación de oficio de las cantidades concurrentes que la Administración se limitaría a declarar, por imperio de la ley.

La Administración habría ejecutado la resolución económico-administrativa al anular la diligencia de embargo y generar el sedicente crédito a favor del contribuyente, que de forma inmediata, automática y consecutiva se habría aplicado, en el marco de un concomitante procedimiento declarativo de la compensación de oficio, a la extinción de las deudas de cuyo impago traía causa el procedimiento de recaudación tributaria en el que el órgano económico-administrativo había advertido un defecto formal de tramitación. Se habría ejecutado correctamente la resolución administrativa, ya que «la Administración ha cuantificado y reconocido el derecho a la devolución, sin perjuicio de que el pago material no se haya producido por mediar compensación de oficio» (AH 4º).

La compensación operaría *ope legis* de modo que perviviendo la validez y ejecutividad de las deudas (circunstancia ésta fuera de toda duda), el único y exclusivo efecto que la anulación de la diligencia de embargo traería consigo sería el del nacimiento de un supuesto crédito en el patrimonio del contribuyente ante lo que la Administración actuante no puede si no limitarse a declarar la compensación, que actuaría de forma imperiosa y automática por tajante prescripción legal. Este acto declarativo de la compensación sería conceptualmente diferente de un eventual acto de ejecución del patrimonio del deudor que no llegaría a activarse, al haberse extinguido las deudas por mor del automatismo con el que operaría la compensación de oficio.

La cobertura de este mandato legal vendría sustentada, a su vez, por las Leyes 39/2015 y 40/2015, de cita, curiosamente, no del todo frecuente en los actos administrativos tributarios, y menos aún en cuanto a sus principios generales de Derecho público: eficacia, eficiencia, celeridad, racionalización y agilidad de los procedimientos.

Principios que jugarían, a juicio de quienes tal interpretación sostienen, incluso en beneficio del contribuyente, pues se impediría con la compensación de oficio la consecución de toda una serie de actuaciones ejecutivas –con sus correspondientes costes de gestión administrativa, y de obligaciones accesorias para el contribuyente– que se evitan mediante el automatismo de la compensación.

3. Fundamentos de derecho

Son diversos los argumentos que el TEAC aduce para decantarse por poner freno a dicha práctica administrativa. Por una parte se invoca un brocardo jurídico clásico «*nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nadie puede ser escuchado invocando su propia torpeza) que últimamente es de cita frecuente –tanto por el TEAC como por el TS y los órganos judiciales ordinarios del contencioso-administrativo– para desautorizar argumentaciones sostenidas por el

Servicio Jurídico de la AEAT, en su noble afán por tratar de justificar comportamientos y prácticas de la Administración tributaria puestas en entredicho por los contribuyentes en sus reclamaciones y recursos.

«El mecanismo de la compensación de oficio ha permitido, en definitiva, en los casos examinados por los TEAR, que un embargo contrario al ordenamiento jurídico produzca el mismo efecto de extinción de la deuda que el que derivaría de un embargo ajustado a Derecho» (FJ 3º). Y esto, no es necesario ser jurista para advertir que carece de lógica. Que actuar de forma contraria a Derecho en el desarrollo del procedimiento tenga, en definitiva, el mismo efecto que el sujetarse a Derecho.

A estos mismos efectos trae a colación el TEAC, a título de ejemplo, una Sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 2017 (rec. cas. 572/2017) en la que se afirmaba que ordenada la retroacción de actuaciones, se habrán de considerar éstas enmarcadas en el ámbito de un procedimiento de gestión, que no de ejecución. Pero, eso sí, que, para calcular el plazo disponible para llevarlas a cabo, se ha de aplicar por analogía –criterio de integración perfectamente aplicable en el ámbito del Derecho procesal tributario, pues únicamente está proscrito para tres casos especificados en el art. 14 LGT– el 150.7 LGT, que prevé para las de inspección que no se extiendan más allá del plazo que restase para culminar su duración máxima. ¿Por qué? Pues porque nadie puede obtener ventaja de sus propios errores.

En otro sentido, y en términos de simple lógica formal, se enfatiza por el TEAC que carece de sentido el que la anulación del embargo «de una deuda produzca, por el mecanismo de la compensación de oficio, la extinción de dicha deuda». Como apuntaba el TEAR de Galicia en su Resolución al respecto, se trata de una interpretación que conduce al absurdo pues «implicaría de facto la posibilidad de dejar de ejecutar cualquier resolución que decidiese anular una diligencia de embargo». «Dicho con otras palabras, la deuda fue compensada con el crédito generado en un procedimiento de recaudación ejecutiva de esa misma deuda» (FD 1º) en cuya tramitación se ha identificado una actuación digna de reproche por su vulneración de la normativa legal, lo que, a todas luces es, cuando menos, singular, si no aberrante en términos de mera lógica aristotélica. Que ofende a la razón, vaya.

Todo ello sin perjuicio de que no se considere ajustada a Derecho la pirueta ensayada por el TEAR de Galicia para justificar lo improcedente de la compensación llevada a cabo. Y es que, aunque, por otras razones, no hubiera lugar a la compensación de oficio tal y como se ejecutó, el fundamento legal utilizado por el Regional no se ajustó a Derecho, dado que, sí o sí, las deudas estaban al momento de la compensación en período ejecutivo de pago, que no en período voluntario. Siendo la conclusión acertada, el recorrido argumentativo y la base legal para adoptarla no resultaban técnicamente aceptables.

El TEAC ha tomado de la STJ de Navarra de 14 de marzo de 2019 (rec. con. 341/2018) un argumento verdaderamente original. En realidad, no se estaría ante un supuesto, propiamente dicho, de concurrencia de «dos créditos autónomos y reconocidos que se compensan entre sí, sino que uno de ellos deriva de un procedimiento anulado, con obligación de devolución. El art. 58.1 (RGR) permite

la compensación de deudas, pero se refiere a créditos reconocidos, y en este caso no existen, pues el crédito que alega la administración no es tal, ya que deriva de una actuación administrativa anulada» (FD 3º).

Pero es, quizás, el argumento, que bien podría ser tildado de deber de buena administración, el que, a mi parecer, resulta más convincente entre los que en la Resolución se manejan. Dar carta de naturaleza a tan singular modo de proceder «podría llegar a favorecer el que la Administración no se viera incentivada para notificar con arreglo a Derecho las providencias de apremio, en cuanto tal circunstancia no iba a tener consecuencias para la extinción de la deuda» (FD 3º).

Podríamos decir que advierte el Tribunal un conflicto entre toda la retahíla de principios de Derecho público que el TEAR de Navarra –con el beneplácito de Recaudación y Tributos– había traído a colación para justificar el automatismo de la compensación de oficio –«eficacia, eficiencia, celeridad y agilidad de la actividad administrativa a cualquier precio» (FD 3º, subrayado del autor)– y el principio de buena administración (art. 103 Ce).

Para resolver esa colisión de principios se podría decir que subyacen en la argumentación del TEAC las clásicas reglas de ponderación tan magistralmente elaboradas por Robert Alexy, y concluye que ha de prevalecer una visión holística del supuesto y, por lo tanto, resulta preminente el de tratar de estimular que la Administración actúe siempre conforme a Derecho. No sólo cuando compensa de oficio sino, también, cuando dicta diligencias de embargo.

Trae a colación, por último, en este orden de cosas, una Resolución del TEAR de Madrid, de 17 de septiembre de 2020 (RG 28/11362/2018) que aplica la misma lógica a la anulación de un embargo efectuado en una cuenta bancaria en la que se ingresaba una pensión, inferior al salario mínimo interprofesional: «Y es que constituiría realmente un sinsentido que el embargo de una cantidad inembargable por ley para el cobro de una deuda produzca, por el mecanismo de la compensación de oficio, la extinción de dicha deuda» (FD 3º, subrayado del autor).

En definitiva, el criterio al respecto, como con absoluta claridad y torrencial sintaxis afirma el TEAC, resulta indubitable: «No procede la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido a favor del deudor en ejecución de la resolución de la reclamación-administrativa que anuló una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio».

4. Análisis

Las resoluciones del TEAC en unificación de criterio que se instan de oficio por acuerdo de su Vocal Coordinadora (art. 229.1.d) LGT) siempre resultan de particular interés. Tratan de poner orden ante resoluciones contradictorias de los órganos periféricos, los TEAR-L, y concitan en su contenido la opinión de los organismos directivos involucrados en el particular. En este caso, el Departamento de Recaudación de la AEAT y, siempre, la Dirección general de tributos (DGT).

Si hay disparidad de criterios en los Regionales, lo habitual es que el asunto tenga su enjundia, y las opiniones de los organismos directivos –no siempre coincidentes entre sí, ni con el sentir del TEAC– vienen a aportar argumentos y puntos de vista casi nunca carentes de interés.

Evidentemente, la resolución no trasciende a los supuestos de los que trae causa, desde el momento en el que su único objetivo y sentido es de orden interpretativo. Entre tanto, por otra parte, la resolución de entuertos semejantes habrá podido presentar soluciones diversas en los distintos Tribunales Superiores de Justicia que conviven en el territorio. Lo que, con frecuencia, complica la interpretación homogénea de los asuntos *sub iudice* y, lo que es peor, decidir qué criterio se ha de seguir por los contribuyentes al colaborar con la Administración en la autoliquidación de sus deudas tributarias, o por los distintos órganos administrativos responsables de la aplicación del ordenamiento tributario.

De hecho, así podrá continuar ocurriendo. En este caso concreto, por ejemplo, el TEAR de Navarra se limitó a aplicar el criterio jurisprudencial más reciente del TSJ de dicho territorio foral que, sin embargo, entraba en contradicción con el del TEAR de Galicia de 15 de julio de 2016 (RG 15/3331/2016 y 15/3334/2016 ac.) –finalmente acogido por el TEAC– pero alineado con el que se había venido siguiendo por la DGT y por el Departamento de Recaudación de la AEAT.

Era necesaria, pues, la unificación de criterio por el TEAC. El TEAR de Navarra se había separado de los criterios de otros TEAR, y de los órganos directivos de la Administración tributaria, para acoger una jurisprudencia reciente del TSJ de Navarra que, por cierto, cambió de criterio al respecto, entre 2012 y 2019. Pero que, tal vez, no sea uniforme en todo el territorio nacional. O que llegase a ser casada –e incluso «re-casada» como en los últimos meses viene ocurriendo más de lo que sería deseable– por el Tribunal Supremo.

Mientras tanto, al menos, los órganos de Recaudación habrán de estar al criterio que con toda claridad ha sentado el TEAC al que –con el debido respeto y consideración por los argumentos esgrimidos en contra por los órganos directivos de la Hacienda pública, el económico-administrativo de Navarra y su correspondiente órgano contencioso-administrativo en sus sentencias de 2012 sobre el particular (no carentes, por cierto, de miga y enjundia)– deben, en lo sucesivo, acomodar sus actuaciones.

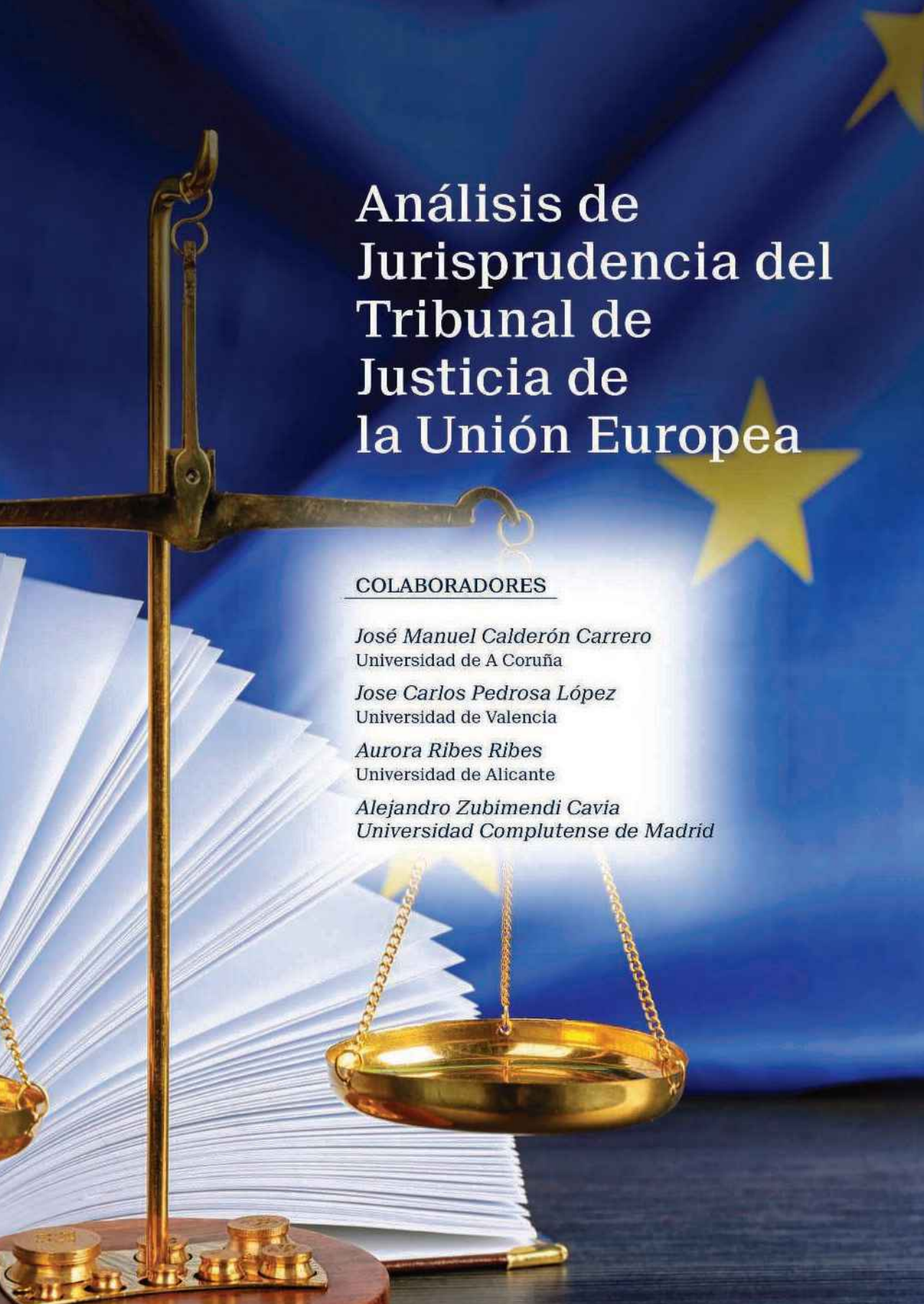
Los argumentos a favor de la compensación se construyen a partir de una lectura puntillosa y formalista de los preceptos que regulan el instituto de la compensación de oficio. Apoyándose en la literalidad de la normativa aplicable a este modo de extinción de las deudas tributarias los órganos que sostienen esta interpretación restringen su análisis, en buena medida, a una reproducción de los preceptos, en su desnudo tenor y rigorismo formal. ¿Verdad que la compensación se produce por imperio de la ley y que su aplicación es meramente declarativa, que no constitutiva? Pues eso, el intérprete no puede declarar sino lo que ya establece la ley: que coincidiendo el importe de las deudas con el del crédito surgido de la anulación de la diligencia de embargo, procede su pago mediante compensación de oficio. Lástima que, como se afirma por el TEAC, no sea tan indubitable que lo que nace de la estimación de la pretensión sea cali-

ficable como «crédito compensable», aunque sí como derecho a la devolución de lo que, mira por dónde, se había embargado de forma improcedente.

En un ejercicio encomiable de filigrana interpretativa la DGT arguyó en sus alegaciones que no se había producido ninguna incidencia digna de reseñar en la ejecución de la resolución del órgano económico-administrativo por cuanto «tanto se ejecuta la devolución por su pago como por su compensación, Por lo que, si la resolución del órgano revisor no expresa en sus términos que la devolución se ejecute mediante su pago, entra en juego la compensación de oficio» (AH 6º).

Sin embargo, el TEAC ha levantado la cabeza de la gramática parda y ha enjuiciado el supuesto en categorías de estímulo del deber de buena administración y aplicando una impecable lógica jurídico formal. Una interpretación que conduce al absurdo no es admisible en buena técnica jurídica. Para concluir que actuar de forma contraria a la legalidad formal en la tramitación de un procedimiento no tiene coste ninguno para quien así se comporta, la Administración tributaria, es absurdo, porque supondría alentar la perpetuación de prácticas procedimentales patológicas, espurias y contrarias al buen hacer, el deber de diligencia, que ha de presidir el actuar administrativo. Bienvenido sea.

Más allá de la estrecha literalidad de las normas, en su interpretación se ha de estar, también, a su finalidad y sentido, a un resultado de su aplicación que sea congruente con lo que dicta la lógica, no ya tanto jurídica, sino meramente formal. Y no es razonable sostener lo que no tiene sentido alguno: que sí o sí, se ejecuten los créditos bien, mal o regular, la banca, al final del cuento, siempre gana, si no es mediante el embargo ilegal, será por la compensación a marcha-martillo. A Recaudación siempre le toca, si no un pito, una pelota. Pues va a ser que no. El TEAC ha contribuido a poner orden y calidad en el actuar ejecutivo: El hacer las cosas «malamente» ha de tener sus consecuencias.



Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Jose Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante

Alejandro Zubimendi Cavia
Universidad Complutense de Madrid

ANULACIÓN PARCIAL POR EL TJUE DE LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN SOBRE AYUDAS DE ESTADO RELATIVAS AL SISTEMA ESPAÑOL DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO PARA LA ADQUISICIÓN DE BUQUES: STJUE DE 2 DE FEBRERO DE 2023, ASUNTOS ACUMULADOS C-649/20 P, C-658/20 P Y C-662/20 P

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia anula parcialmente la Decisión de la Comisión sobre Ayudas de Estado relativas al sistema español de arrendamiento financiero para la adquisición de buques. Aunque el Tribunal confirma la selectividad de las ayudas, establece que la Comisión erró al identificar como beneficiarios exclusivos de las ventajas fiscales a los inversores de las AIE.

Palabras clave

Impuesto sobre Sociedades, Ayudas de Estado, régimen de arrendamiento financiero, Agrupación de Interés Económico, empresas navieras, amortización, selectividad, beneficiario.

Abstract

The Court of Justice partially annuls the Commission Decision on State aid relating to the Spanish leasing system for the acquisition of ships. Although the Court confirms the selectivity of the aid, it establishes that the Commission erred in identifying, as exclusive beneficiaries of the tax advantages, the investors of the Spanish AIE.

Keywords

Corporate Income Tax, State aid, Spanish tax lease system, Economic Interest Grouping, shipping companies, depreciation, selectivity, beneficiary.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Los asuntos acumulados C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P objeto del litigio tienen por objeto tres recursos de casación interpuestos frente a la sentencia de 23 de septiembre de 2020 (*España y otros/Comisión*, T-515/13 RENV y T-719/13 RENV) en la que el Tribunal General desestimó los recursos de anulación interpuestos por el Reino de España y determinados contribuyentes contra la Decisión 2014/200/UE de la Comisión, de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA.21233 C/11.

Como consecuencia de los citados recursos de casación, el Tribunal de Justicia anula la referida sentencia del Tribunal General y anula, asimismo, el artículo 1 de la Decisión 2014/200, en la medida en que designa a las agrupaciones de interés económico y sus inversores como únicos beneficiarios de la ayuda contemplada en dicha Decisión, y el artículo 4.1 de dicha Decisión, en la medida en que ordena al Reino de España que recupere íntegramente el importe de la ayuda de los inversores de las agrupaciones de interés económico que se beneficiaron de ella.

2. Supuesto de hecho

A raíz de denuncias formuladas contra el sistema español de arrendamiento fiscal aplicado a determinados acuerdos de arrendamiento financiero para la adquisición de buques (en lo sucesivo «SEAF»), que permitía que las empresas navieras adquirieran buques construidos por astilleros españoles con un descuento de entre el 20 % y el 30 %, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal establecido en el artículo 108.2 TFUE mediante la Decisión C(2011) 4494 final, de 29 de junio de 2011 (DO 2011, C 276, p. 5).

Con carácter general, la estructura del SEAF era la siguiente. Un astillero español construye un buque por encargo de una empresa naviera. El astillero español vende el buque a una entidad de arrendamiento financiero. Esta, a su vez, realiza un contrato de arrendamiento financiero con una entidad constituida *ad hoc* para dicha operación bajo la forma jurídica de Agrupación de Interés Económico (AIE, en adelante) y cuyos partícipes son inversores, por lo general, no involucrados en el negocio naviero. La AIE se lo arrendaba después a la empresa naviera mediante un contrato de fletamento a casco desnudo. La AIE se comprometía a comprar el buque al final del contrato de arrendamiento financiero y la empresa naviera a comprarlo al final del contrato de fletamento a casco desnudo.

El beneficio fiscal del SEAF estaba en la aplicación combinada de dos regímenes especiales del TRLIS, a saber, el régimen especial de arrendamiento financiero y el régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje. En una primera fase y en virtud del régimen especial de arrendamiento

financiero, la AIE amortizaba aceleradamente los buques objeto de arrendamiento financiero. No obstante, debido a su carácter de entidad transparente, los propios inversores en la AIE eran quienes se imputaban las bases imponibles negativas de la AIE derivadas de la amortización acelerada. Mientras que, en condiciones normales, esta amortización anticipada y acelerada del coste del buque se compensa posteriormente mediante el aumento de los impuestos que deben pagarse cuando el buque se encuentre amortizado por completo o cuando el buque se vende generando una plusvalía, el ahorro fiscal resultante de la transferencia de las pérdidas iniciales a los inversores se conservaba, en una segunda fase, gracias a que la AIE pasaba al régimen de tributación por tonelaje, que permitía la exención total de los beneficios procedentes de la venta del buque a la empresa naviera. Así, el beneficio fiscal era trasladado parcialmente, vía descuento en el precio de compra de los buques, a la entidad naviera.

Si bien reconoce que el SEAF debía considerarse un «sistema», la Comisión también analizó todas las medidas en cuestión individualmente. Mediante la Decisión controvertida, determinó que, entre estas medidas, las resultantes del artículo 115.11 del TRLIS relativas a la amortización anticipada, de la aplicación del régimen de tributación por tonelaje a empresas, buques o actividades no elegibles, y del artículo 50.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades constituían una ayuda estatal a las AIE y a sus inversores, ejecutada ilegalmente por España desde el 1 de enero de 2002 en violación del artículo 108.3 TFUE. La Comisión declaró que las medidas fiscales controvertidas eran incompatibles con el mercado interior. Decidió que el Reino de España debía poner fin a la aplicación de este régimen de ayudas en tanto en cuanto fuera incompatible con el mercado interior y que debía recuperar la ayuda incompatible de los inversores de las AIE que se hubieran beneficiado de ella, sin que esos beneficiarios tuvieran la posibilidad de transferir la carga de la recuperación de esta ayuda a otras personas.

El Reino de España, así como algunas de las empresas afectadas, interpusieron un recurso de anulación de la Decisión controvertida. Y mediante sentencia de 17 de diciembre de 2015 (*España y otros/Comisión*, T-515/13 y T-719/13) el Tribunal General anuló la Decisión controvertida. La Comisión interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia del Tribunal General. Mediante sentencia de 25 de julio de 2018 (*Comisión/España y otros*, C-128/16 P), el Tribunal de Justicia anuló la citada sentencia del Tribunal General y devolvió los asuntos a este.

A raíz de esa devolución, el Tribunal General desestimó los recursos. En esa sentencia, el Tribunal General desestimó el motivo de los recurrentes relativo al carácter selectivo del SEAF al apreciar que la existencia de una amplia facultad discrecional de la Administración tributaria para autorizar la amortización anticipada bastaba para considerar que el SEAF, tomado en su conjunto, tenía carácter selectivo. El Tribunal General desestimó igualmente los motivos basados en un defecto de motivación de la Decisión controvertida, en la vulneración del principio de igualdad de trato, y en la vulneración de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica y de los principios aplicables a la recuperación de la ayuda. Por lo que se refiere a esta última, el Tribunal General consideró que la Comisión no había incurrido en error de Derecho

al ordenar la recuperación de la totalidad de la ayuda de los inversores, pese a que una parte de la correspondiente ventaja hubiera sido transferida a terceros.

La referida sentencia del Tribunal General ha sido objeto de nuevos recursos de casación por el Reino de España y las empresas afectadas, recursos que han sido acumulados (C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P) y que han dado lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia que es objeto del presente análisis.

3. Fundamentos de derecho

El primer motivo alegado es el carácter selectivo del SEAF. La parte recurrente alega que el Tribunal General no ha aplicado el método de análisis en tres fases exigido por el Tribunal de Justicia para apreciar el carácter selectivo de una ayuda, omitiendo identificar el régimen tributario común, apreciar si el SEAF tenía carácter selectivo mediante la comprobación de si suponía una excepción a ese régimen tributario común, y examinar si el Estado miembro había demostrado que este estaba justificado por la naturaleza o la estructura del sistema en el que se inscribía. El Tribunal de Justicia pone de manifiesto que método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda fue concebido con el fin de poner de manifiesto la selectividad que ocultan las medidas fiscales ventajosas de las que, aparentemente, puede beneficiarse cualquier empresa. Por el contrario, ese método no resulta pertinente para examinar el carácter selectivo de una medida fiscal ventajosa cuya concesión depende de la facultad discrecional de la Administración tributaria y a la cual no cabe, por tanto, atribuir carácter general.

Una vez descartada la necesidad de acudir al análisis de selectividad en tres fases, señala el Tribunal de Justicia que uno de los pilares que hacen posible el beneficio fiscal en dos fases es la necesidad de que la amortización se inicie con carácter previo a la entrada en funcionamiento, para lo cual era necesario solicitar, en virtud del artículo 115.11 del TRLIS, una autorización a la Administración tributaria. La discrecionalidad de esta autorización es uno de los fundamentos principales en los que la Comisión y el Tribunal General basan la selectividad del SEAF.

En este sentido, el Tribunal de Justicia confirma la postura del Tribunal General por la cual la existencia de un sistema de autorización no implica por sí misma una medida selectiva y que así sucede cuando la facultad de apreciación de la autoridad competente esté limitada a comprobar los requisitos establecidos al servicio de un objetivo fiscal identificable y los criterios que deba aplicar dicha autoridad sean inherentes a la naturaleza del régimen fiscal. No obstante, también recordó que, por el contrario, si las autoridades competentes disponen de una facultad discrecional amplia para determinar los beneficiarios y los requisitos de la medida concedida, deberá considerarse que el ejercicio de dicha facultad favorece a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. Así, el Tribunal General consideró, a la luz del artículo 115 del TRLIS y del artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que el sistema de autorización en cuestión se asentaba sobre la obtención de una autorización previa

basada en criterios vagos que requerían una interpretación de la Administración tributaria, ya que esta no había publicado directrices, y que tales criterios no podían, por consiguiente, considerarse objetivos. En particular, del artículo 115.11 del TRLIS resultaba que la Administración tributaria podía determinar la fecha de inicio de la amortización tomando en consideración las «peculiaridades del período de contratación» o las «singularidades de su utilización económica», que constituirían criterios vagos por naturaleza y cuya interpretación concedía un amplio margen discrecional a la Administración tributaria.

Por ello, el Tribunal de Justicia ratifica la postura del Tribunal General al considerar que, habida cuenta del carácter discrecional que revestía *de iure* el sistema de autorización del artículo 115.11 del TRLIS, poco importaba que su aplicación hubiera sido o no discrecional *de facto*. Así, el Tribunal General no estaba obligado a analizar si la situación fáctica y jurídica de las empresas a las que se concedía el beneficio de esta medida y la de las empresas excluidas de la misma eran comparables, sino que debía valorar si dicha medida podía favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encontrasen en una situación fáctica y jurídica comparable, lo que es el caso cuando las autoridades competentes disponen de un amplio margen de discreción para autorizar la amortización anticipada.

Asimismo, el Tribunal de Justicia estima que el Tribunal General no erró al concluir que el SEAF era selectivo en su conjunto, aunque solo examinó una de las medidas que lo componen y, por consiguiente, no analizó las demás medidas ni los efectos que producían conjuntamente. El Tribunal de Justicia confirma la conclusión del Tribunal General al admitir que la ventaja conferida por el SEAF era selectiva porque estaba sujeta a las facultades discrecionales de la Administración tributaria en el marco del procedimiento de autorización previa de la amortización anticipada y porque otras medidas que integraban el SEAF (el régimen de tributación por tonelaje y la no tributación de las plusvalías), dependían de la autorización previa de esa Administración.

Por lo que se refiere a la recuperación de la ayuda controvertida, la parte recurrente afirma que el Tribunal General se contradijo al abandonar su visión de conjunto del SEAF como un todo para concentrarse en una sola parte de sus participantes, esto es, los inversores, para exigir que se recuperase la ayuda de ellos y sin tener en cuenta a los demás beneficiarios de las medidas que integraban el SEAF.

Así, el Tribunal General respalda la Decisión de la Comisión en cuanto ordenaba la recuperación de la totalidad de dicha ayuda de los inversores, a pesar de que entre el 85 % y el 90 % de la ventaja fuera sistemáticamente transferido a las empresas navieras, y declara que «la Decisión [controvertida] no incurrió en error alguno al ordenar la recuperación de los inversores de la totalidad de la ayuda, a pesar de que hubieran transferido una parte de la ayuda a otros operadores económicos, ya que estos últimos no fueron considerados beneficiarios de la misma. En efecto, con arreglo a la Decisión [controvertida], fueron los inversores quienes disfrutaron efectivamente de la ayuda, ya que la normativa aplicable no les imponía el deber de transferir a terceros una parte de la ayuda».

El Tribunal de Justicia recuerda que la obligación del Estado miembro de suprimir, mediante su recuperación, una ayuda que la Comisión considera incompatible con el mercado único tiene por objeto restablecer la situación anterior a la concesión de la ayuda. Así, dicho objetivo se logra una vez que las ayudas han sido devueltas por el beneficiario o por las empresas que las han disfrutado efectivamente, de tal manera que el beneficiario pierde la ventaja de que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores y queda restablecida la situación anterior a la concesión de la ayuda (STJUE de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/Aer Lingus y Ryanair Designated Activity*, C-164/15 P y C-165/15 P, EU:C:2016:990, apartados 89 y 90).

En este sentido, las solicitudes de autorización de la amortización anticipada presentadas por las AIE a la Administración tributaria describían detalladamente toda la organización del SEAF y aportaban todos los contratos pertinentes, incluyendo por lo general un cálculo de la ventaja fiscal total generada por la estructura del SEAF y la forma en que esa ventaja se repartía entre la empresa naviera y los inversores de la AIE.

A pesar de que la Comisión consideró que este reparto de la ventaja fiscal derivaba de contratos privados y que las normas aplicables no obligaban a las AIE a transferir una parte de la ventaja fiscal a las empresas navieras, el Tribunal de Justicia confirma que de las apreciaciones de la Comisión se desprende que el reparto de la ventaja fiscal generada por el SEAF entre la empresa naviera y los inversores de la AIE estaba previsto en contratos jurídicamente vinculantes aportados a la Administración tributaria y que esta tenía en cuenta para autorizar, en el ejercicio de la facultad discrecional de que disponía a este respecto, la amortización anticipada. Por consiguiente, contrariamente a lo que la Comisión afirmó, las AIE estaban obligadas, en virtud de las normas del Derecho aplicable a los contratos celebrados con las empresas navieras, a transferir a estas últimas una parte de la ventaja fiscal obtenida.

Por ello, el Tribunal de Justicia establece que la Comisión incurrió en un error de Derecho y anula parcialmente la Decisión de la Comisión en cuanto a la designación de las AIE y sus inversores como únicos beneficiarios de la ayuda controvertida y, en consecuencia, en cuanto a la recuperación de la totalidad del importe de dicha ayuda únicamente de los inversores de las AIE.

4. Análisis y relevancia para España

Una de las primeras cuestiones que son dignas de reseñar es que el Tribunal de Justicia confirma la selectividad del SEAF sobre la base de que se trata de una medida general que deja amplias facultades de discrecionalidad a la Administración tributaria. El problema de tal interpretación es que deja cierta inseguridad en cuanto a la determinación de lo que es discrecional o y lo que no. Así, el ordenamiento jurídico está trufado de numerosos conceptos jurídicos indeterminados cuya delimitación depende de un ejercicio ciertamente discrecional por la Administración tributaria, así como de numerosas facultades discrecionales cuyo ejercicio queda igualmente sometido a los amplios márgenes de apreciación de esta. No obstante, este amplio margen de apreciación de que

dispone la Administración tributaria queda sometido a los límites constitucionales y, en particular, a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 CE) y al deber de buena administración (artículo 103.1 CE). De hecho, los principios generales del Derecho deben servir para colmar las lagunas interpretativas que presentan estos preceptos que adolecen de un amplio margen de apreciación. Por ello, el problema no debe encontrarse en el amplio grado de apreciación otorgado por una norma, sino en si la aplicación de dicha norma es adecuadamente motivada y en si dicha motivación se basa en razones que dejen fuera de toda duda la selectividad de dicha aplicación.

Por ello, si bien es cierto que una ventaja fiscal a menudo sirve a los intereses generales en la medida en que beneficie a un sector industrial merecedor de ser protegido o que tenga la finalidad de atraer inversión extranjera, no es menos cierto que tales intereses generales (nacionales) o sectoriales deben ceder en favor del aseguramiento de un mercado interno europeo donde las empresas compitan en igualdad de condiciones.

Por tanto, de haber selectividad, esta debería encontrarse en el hecho de que la amortización anticipada fuera autorizada en la mayor parte de los casos a empresas del sector naviero, bien porque *de facto* solo este tipo de entidades lo solicitasen habida cuenta de las peculiaridades de su sector y el aprovechamiento del régimen de tributación de las entidades navieras en función del tonelaje, o bien porque en la práctica solo a este tipo de empresas se les autorizan estas ayudas.

La otra cuestión importante que aborda la sentencia es la de la identificación de los beneficiarios de la ayuda de Estado. Con buen tino, el Tribunal de Justicia señala que en las solicitudes de autorización de la amortización anticipada se aportaba información y documentos en los cuales se identificaba que tales ventajas iban a ser transferidas parcialmente a las empresas navieras. Esto tiene dos importantes implicaciones. La primera de ellas es que esto supone un indicio de que la motivación por parte de la Administración tributaria de la autorización de tal amortización anticipada era la de beneficiar a dicho sector, lo cual nos lleva al punto criticado anteriormente, que la selectividad radica en la motivación de las autorizaciones y no en la norma propiamente dicha. La segunda implicación es que el conocimiento por parte de la Administración de que el beneficio fiscal era objeto de traslado a las empresas navieras pone de relieve la identidad del co-beneficiario de las ayudas, co-beneficiario que, por su carácter sectorial (empresa naviera), da carta de naturaleza a la selectividad de la medida. Por ello, la anulación parcial de la recuperación plantea de cara al futuro interrogantes de índole procesal en cuanto a la posibilidad de reabrir el expediente para recuperar los beneficios fiscales de las empresas navieras.

TRIBUTACIÓN DE LAS TRANSMISIONES INTRAGRUPO DE ACTIVOS A LA LUZ DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES: STJUE DE 16 DE FEBRERO DE 2023, C-707/20 (GALLAHER)

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia determina que la tributación sin posibilidad de diferir el pago del impuesto sobre las plusvalías derivadas de la cesión onerosa de activos a una entidad del mismo grupo cuando esta es residente en otro Estado Miembro restringe la libertad de establecimiento. No obstante, tal restricción está justificada por la necesidad preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, y es proporcionada en la medida en que las plusvalías resulten efectivamente materializadas.

Palabras clave

Impuesto sobre Sociedades, libertad de establecimiento, cesiones intragrupo de activos, discriminación, neutralidad, diferimiento fiscal.

Abstract

The Court of Justice determines that immediate taxation without the possibility of deferring the tax on capital gains arising from the onerous transfer of assets to an entity of the same group when the latter is resident in another Member State restricts the freedom of establishment. However, such a restriction is justified by the need to maintain the balanced allocation of taxing powers between the Member States and is proportionate to the extent that the capital gains are actually realised.

Keywords

Corporate income tax, freedom of establishment, asset intragroup transfers, discrimination, neutrality, tax deferral.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-707/20 (*Gallagher*) tiene por objeto una petición de decisión prejudicial en el ámbito de las libertades fundamentales planteada por el Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo de Reino Unido.

La cuestión prejudicial es resuelta por el Tribunal de Justicia fijando la siguiente doctrina:

- El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que únicamente se aplica a los grupos de sociedades no está comprendida en su ámbito de aplicación.
- El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que grava de forma inmediata una cesión de activos efectuada por una sociedad que tenga su residencia fiscal en un Estado miembro a una sociedad hermana que tenga su residencia fiscal en un país tercero y que no ejerza una actividad mercantil en ese Estado miembro a través de un establecimiento permanente, cuando las dos sociedades sean filiales participadas al 100% por una sociedad matriz común que tenga su residencia fiscal en otro Estado miembro, no constituye una restricción a la libertad de establecimiento, en el sentido del artículo 49 TFUE, de esa sociedad matriz, en unas circunstancias en las que tal cesión sería neutra desde el punto de vista fiscal si la sociedad hermana también tuviera su residencia fiscal en el primer Estado miembro o ejerciera en él una actividad a través de un establecimiento permanente.
- El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una restricción del derecho a la libertad de establecimiento resultante de la diferencia de tratamiento entre las cesiones nacionales y transfronterizas de activos efectuadas a título oneroso en el seno de un grupo de sociedades en virtud de una normativa nacional que grave de forma inmediata una cesión de activos efectuada por una sociedad con residencia fiscal en un Estado miembro, en principio, puede estar justificada por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, sin que sea necesario prever la posibilidad de diferir el pago del impuesto para garantizar la proporcionalidad de esa restricción, cuando el sujeto pasivo de que se trate haya obtenido, como contraprestación de la cesión de activos, un importe equivalente al pleno valor de mercado de los activos.

2. Supuesto de hecho

En el año 2011, el contribuyente, una entidad residente en Reino Unido, cedió a una sociedad de su mismo grupo multinacional, y residente en Suiza, derechos de propiedad intelectual. La remuneración que percibió como contraprestación

fue abonada por la sociedad suiza, a la que la sociedad cabecera del grupo en Europa, y residente en Países Bajos, había concedido con tal fin préstamos intragrupo por un importe igual al de esa remuneración.

Posteriormente, en el año 2014, la misma sociedad británica cedió la totalidad del capital social que poseía en una de sus filiales a la sociedad neerlandesa, matriz del grupo en Europa.

La Administración tributaria británica dictó sendas liquidaciones relativas a la cesión de 2011 y a la cesión de 2014, en las que se determinaba el importe de las plusvalías y de los beneficios imposables obtenidos por la sociedad británica en el marco de esas cesiones durante los períodos impositivos pertinentes. Dado que los cesionarios no eran residentes fiscales en el Reino Unido, las plusvalías sobre los activos quedaron sujetas a una obligación fiscal inmediata, al no contemplar ninguna disposición de la legislación tributaria nacional un diferimiento de tal obligación ni el pago fraccionado en plazos. Así, de acuerdo con la Administración tributaria, las normas sobre transmisiones intragrupo establecen que únicamente una cesión de activos efectuada entre sociedades de un grupo que estén ambas sujetas a imposición en el Reino Unido tendrá lugar de forma neutra a efectos fiscales.

El contribuyente interpuso ante el Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Reino Unido sendos recursos contra esas liquidaciones. En el marco de estos recursos, el contribuyente alegó una diferencia de tratamiento fiscal entre las cesiones de activos objeto del litigio principal y las cesiones efectuadas entre los miembros de un grupo de sociedades que tuvieran su residencia o su establecimiento permanente en el Reino Unido, las cuales disfrutaban de un diferimiento del pago del Impuesto sobre Sociedades. Por una parte, en cuanto al recurso interpuesto contra la liquidación relativa a la cesión de 2011, el contribuyente alegó, en primer lugar, que el hecho de no poder diferir el pago de la obligación tributaria constituía una restricción a la libertad de establecimiento de la sociedad matriz neerlandesa. En segundo lugar, con carácter subsidiario, sostuvo que el hecho de no poder diferir ese pago implicaba una restricción del derecho de la sociedad neerlandesa o del contribuyente a la libre circulación de capitales. En tercer lugar, el contribuyente adujo que, si bien el Reino Unido, sobre la base de un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, estaba facultado para gravar las plusvalías realizadas, la obligación de pagar el impuesto de forma inmediata, sin opción de diferimiento del pago, era desproporcionada.

Por otra parte, en cuanto al recurso interpuesto contra la liquidación relativa a la cesión de 2014, el contribuyente alegó, en primer lugar, que el hecho de no poder diferir el pago de la obligación tributaria constituía una restricción a la libertad de establecimiento de la sociedad matriz neerlandesa. En segundo lugar, sostuvo que si bien, en principio, el Reino Unido, sobre la base de un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, estaba facultado para gravar las plusvalías realizadas, la obligación de pagar el impuesto de forma inmediata, sin opción de diferimiento del pago, era desproporcionada.

El órgano jurisdiccional declaró que se había infringido el Derecho de la Unión en cuanto concernía a la cesión de 2014, pero que no había sido así en el

caso de la cesión de 2011. En consecuencia, estimó el recurso relativo a la cesión de 2014 y desestimó el recurso relativo a la cesión de 2011, las cuales fueron recurridas por la Administración tributaria y el contribuyente, respectivamente, ante el Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo de Reino Unido, el cual decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial. Así, en síntesis, el órgano jurisdiccional remitente indica que la cuestión que se suscita en el litigio principal es la de dilucidar si, en las cesiones de 2011 y de 2014, la sujeción a una obligación tributaria sin disponer de la facultad de diferir el pago del impuesto es compatible con el Derecho de la Unión, más concretamente, en el caso de ambas cesiones, con la libertad de establecimiento recogida en el artículo 49 TFUE, y, en el caso de la cesión de 2011, con la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta, además, sobre la medida correctora adecuada que debería preverse en el supuesto de que la sujeción a una obligación tributaria sin disponer de la facultad de diferir el pago del impuesto se considere contraria al Derecho de la Unión.

3. Fundamentos de derecho

La primera cuestión que es objeto de análisis es la de la libertad aplicable, para lo cual procede tomar en consideración el objeto de la normativa de que se trate. Así, el Tribunal de Justicia reitera su doctrina por la cual está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE una normativa nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia real en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de esta; en cambio, las disposiciones nacionales aplicables a participaciones adquiridas con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y en el control de la empresa deben examinarse exclusivamente en relación con la libre circulación de capitales. No obstante, cuando una medida nacional concierne simultáneamente tanto a la libertad de establecimiento como a la libre circulación de capitales, procede examinar la medida controvertida a la luz de una sola de estas dos libertades si se demuestra que, en las circunstancias concretas del asunto principal, una de ellas es por completo secundaria con respecto a la otra y puede subordinarse a ella.

Por ello, en la medida en que la normativa nacional controvertida solo tiene por objeto las relaciones en el seno de un grupo de sociedades, afecta principalmente a la libertad de establecimiento, de forma que sus posibles efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales serían la consecuencia inevitable de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y, por lo tanto, no justifican un examen autónomo de dicha normativa a la luz del artículo 63 TFUE.

Señala el Tribunal de Justicia que, habida cuenta de que el TFUE no amplía la libertad de establecimiento a terceros países, es necesario evitar que la interpretación del artículo 63.1 TFUE permita que los operadores económicos que excedan los límites del ámbito territorial de aplicación de la libertad de establecimiento extraigan provecho de esta. Así, el artículo 63 TFUE en ningún caso

puede aplicarse en una situación comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE, cuando una de las sociedades afectadas esté establecida a efectos fiscales en un país tercero, como es el caso de la sociedad suiza en el marco de la cesión de 2011.

La segunda cuestión objeto de análisis es si la norma controvertida, en la medida en que trata de manera diferente a las cesiones de activos intragrupo entre sociedades residentes que a las cesiones realizadas por una sociedad residente a una sociedad no residente, afecta a la libertad de establecimiento de la sociedad matriz neerlandesa. En este sentido, el Tribunal de Justicia, haciéndose eco de las Conclusiones del Abogado General, señala que las normas británicas sobre transmisiones intragrupo no implican ninguna diferencia de trato en función del lugar de residencia fiscal de la sociedad matriz, en la medida en que trata a la filial con residencia fiscal en el Reino Unido de una sociedad matriz domiciliada en otro Estado miembro de la misma manera que a la filial con residencia fiscal en el Reino Unido de una sociedad matriz domiciliada en el Reino Unido. Así pues, en el presente asunto, la entidad británica que realiza la cesión de activos habría recibido el mismo tratamiento fiscal si la sociedad matriz hubiera tenido su residencia fiscal en el Reino Unido en vez de en Países Bajos.

Como acertadamente señala el Tribunal de Justicia, la restricción a la libertad de establecimiento abarca aquellas situaciones en las que una sociedad que pretende ejercer su libertad de establecimiento en otro Estado miembro sufre por ello una desventaja con respecto a una sociedad similar que no ejerza dicha libertad. En este sentido, la sociedad matriz neerlandesa, que es quien ejerce la libertad de establecimiento al implantar una filial en Reino Unido, no sufre una desventaja con respecto a una hipotética sociedad matriz británica que no ejerciese tal libertad. Y, por tanto, la norma controvertida no restringe la libertad de establecimiento de la sociedad matriz neerlandesa.

En resumen, lo que viene a afirmar el Tribunal de Justicia es que no hay discriminación por razón de la residencia de la matriz. Lo cual no excluye la existencia de discriminación por razón de la residencia del cesionario de los activos. En este sentido, y mediante el análisis de la última cuestión objeto de la cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia admite que la norma enjuiciada sí discrimina por razón de la residencia del cesionario de los activos. Así, la norma solo permite el diferimiento impositivo cuando la cesión intragrupo de activos se realiza entre sociedades residentes en Reino Unido. De tal modo que la cesión de 2014 sí queda discriminada ya que el cesionario es un residente de otro Estado Miembro (Países Bajos), no así la cesión del 2011, en la que el cesionario es un residente en un país tercero, por no amparar la libertad de establecimiento a situaciones transfronterizas que afecten a países terceros.

Sin perjuicio de la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento, la justificación basada en la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede admitirse cuando el objetivo del régimen de que se trate sea evitar situaciones que puedan poner en peligro el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio. No obstante, la normativa controvertida en el litigio principal y la restricción que tal norma

implica no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. En este sentido, el análisis central radica en determinar si la exigencia de una tributación inmediata sobre las plusvalías derivadas de la cesión es una consecuencia desproporcionada.

El Tribunal de Justicia considera que el análisis de proporcionalidad no puede ser realizado a la luz de la jurisprudencia relativa a los impuestos de salida toda vez que en estos últimos estamos ante plusvalías latentes, mientras que en el asunto enjuiciado estamos ante plusvalías efectivamente materializadas en las que el contribuyente ha obtenido un precio, por lo que el contribuyente no se enfrenta, en principio, a un problema de tesorería y puede pagar el impuesto sobre las plusvalías con el producto de esa cesión de activos.

Así pues, en circunstancias en las que, por una parte, las plusvalías se hayan materializado en el momento del hecho imponible; por otra parte, las autoridades tributarias deban asegurarse del pago del impuesto sobre las plusvalías materializadas durante el período en el que los activos se encuentren en su jurisdicción fiscal; y, por último, el riesgo de impago del impuesto pueda aumentar en función del transcurso del tiempo, una obligación tributaria inmediatamente recuperable resulta proporcionada al objetivo de preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, sin que deba concederse al contribuyente una posibilidad de diferimiento del pago del impuesto.

4. Análisis y relevancia para España

La cuestión más relevante en este asunto es que el Tribunal de Justicia se aparta de su doctrina relativa a los impuestos de salida cuando se trata de una cesión onerosa de activos que origina la materialización de plusvalías. Así pues, la materialización de tesorería en dichas cesiones implica que el inmediato pago del impuesto sobre la plusvalía devengada no sea desproporcionado para conseguir el objetivo de preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Así, el Tribunal de Justicia falla que el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una restricción del derecho a la libertad de establecimiento resultante de la diferencia de tratamiento entre las cesiones nacionales y transfronterizas de activos efectuadas a título oneroso en el seno de un grupo de sociedades en virtud de una normativa nacional que grave de forma inmediata una cesión de activos efectuada por una sociedad con residencia fiscal en un Estado miembro, en principio, puede estar justificada por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, sin que sea necesario prever la posibilidad de diferir el pago del impuesto para garantizar la proporcionalidad de esa restricción, cuando el sujeto pasivo de que se trate haya obtenido, como contraprestación de la cesión de activos, un importe equivalente al pleno valor de mercado de los activos.

EL PRINCIPIO DE EFECTIVIDAD EN LA APORTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE PRUEBAS QUE ACREDITEN EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS MATERIALES DE UNA EXENCIÓN DE IVA: STJUE DE 2 DE MARZO DE 2023, C-664/21 (NEC PLUS ULTRA)

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia establece que una normativa nacional que no permita al sujeto pasivo aportar, en un momento previo a la práctica de liquidación tributaria, las pruebas que aún no se habían presentado para acreditar el derecho que alega y que no tenga en cuenta las eventuales explicaciones sobre las razones por las que no se aportaron antes esas pruebas resulta difícilmente conciliable con el principio de proporcionalidad y también con el principio fundamental de neutralidad del IVA.

Palabras clave

IVA, neutralidad, entregas intracomunitarias, exención, prueba, principio de efectividad, principio de equivalencia.

Abstract

The Court of Justice establishes that national legislation which does not allow the taxable person to provide, at a date prior to the adoption of a tax assessment notice, evidence which is still outstanding, in order to substantiate the right which he or she claims and which does not take account of any explanations as to why that evidence was not provided earlier thus appears difficult to reconcile with the principle of proportionality and also with the fundamental principle of VAT neutrality.

Keywords

VAT, neutrality, intra-Community supplies, exemption, evidence, principle of effectiveness, principle of equivalence.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-664/21 (*Nec Plus Ultra*) tiene por objeto una petición de decisión prejudicial, presentada por el Tribunal Supremo de Eslovenia, en el ámbito de la Directiva de IVA.

La cuestión prejudicial es resuelta por el Tribunal de Justicia, fijando como doctrina que los artículos 131 y 138.1 de la Directiva 2006/112/CE, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que prohíbe presentar y recabar nuevos elementos de prueba que demuestren que se cumplen los requisitos materiales establecidos en el artículo 138.1 durante el procedimiento administrativo que condujo a la práctica de la liquidación tributaria, en particular tras las actuaciones de inspección tributaria pero antes de la práctica de la referida liquidación, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad.

2. Supuesto de hecho

La sociedad recurrente en el litigio principal es una sociedad suiza que en 2017 entregó productos cosméticos a clientes establecidos en otros Estados Miembros. Según las afirmaciones de la sociedad recurrente, estas mercancías, que se encontraban en un almacén en Eslovenia, fueron recogidas por un comprador, o por un tercero que actuaba por cuenta del comprador, y transportadas desde Eslovenia hacia otro Estado miembro, de modo que las entregas en cuestión se beneficiaron de la exención del IVA para las entregas intracomunitarias de bienes de acuerdo con la normativa eslovena del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el marco de un procedimiento de inspección tributaria del IVA devengado para el ejercicio 2017, la Administración tributaria de la República de Eslovenia comprobó los justificantes y documentos de la sociedad recurrente relativos a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en otros Estados miembros. Mediante resolución de 14 de febrero de 2019, dicho órgano requirió a la sociedad recurrente para que presentara toda la documentación relativa a las entregas controvertidas.

En respuesta a esta resolución, la sociedad recurrente presentó facturas y copias de cartas de porte que demostraban la realidad del transporte de bienes desde Eslovenia a otro Estado miembro. En aquel momento, los albaranes de entrega y otros documentos mencionados en las cartas de porte no fueron entregados a la Administración tributaria eslovena, pues la sociedad recurrente había indicado que no disponía de todos los documentos y que estaba tratando de obtenerlos.

El 1 de abril de 2019, la Administración tributaria eslovena expidió el acta de inspección y se la notificó a la sociedad recurrente. En sus observaciones sobre el acta, presentadas en el plazo concedido a tal efecto, la sociedad recurrente

aportó copias de presupuestos y de albaranes de entrega según los cuales los bienes controvertidos habían sido entregados en un Estado miembro distinto de Eslovenia. Además, la sociedad recurrente justificó la presentación extemporánea de dichas pruebas alegando que su oficina de Hamburgo (Alemania), que era responsable de las entregas objeto del litigio, había cesado sus actividades en agosto de 2018 y no le había entregado toda la documentación necesaria dentro del plazo concedido.

El 30 de mayo de 2019, la Administración tributaria eslovena practicó una liquidación tributaria con la que daba por concluido el procedimiento tributario, mediante la cual reclamó a la sociedad recurrente el pago de una cantidad complementaria de IVA correspondiente al año 2017. A tal efecto, constató que la sociedad recurrente no había acreditado mediante las facturas y cartas de porte que los bienes en cuestión hubieran sido efectivamente transportados a un Estado miembro distinto de Eslovenia. Por lo tanto, consideró que las entregas en cuestión no cumplían los requisitos de exención del IVA. En este contexto, debido a su presentación extemporánea y con arreglo al artículo 140.2 de la Ley eslovena de Procedimiento Tributario, no tuvo en cuenta los elementos de prueba presentados después de la expedición del acta de inspección.

La liquidación fue recurrida primero en vía administrativa y posteriormente en vía judicial ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo esloveno, siendo ambos recursos desestimados. Por lo que el contribuyente presentó recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Eslovenia, quien admitió dicho recurso con el fin de resolver la cuestión jurídica consistente en determinar si la caducidad prevista en el artículo 140.2 de la Ley eslovena de Procedimiento Tributario en relación con la presentación de pruebas tras la expedición de un acta de inspección en un procedimiento tributario puede primar sobre el principio de neutralidad del sistema del IVA.

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 131 y 138.1 de la Directiva 2006/112, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, se oponen a una normativa nacional que prohíbe presentar y recabar nuevos elementos de prueba que demuestren que se cumplen los requisitos materiales establecidos en el artículo 138.1 de dicha Directiva durante el procedimiento tributario que condujo a la práctica de la liquidación tributaria, en particular tras las actuaciones de inspección tributaria pero antes de la práctica de la referida liquidación.

3. Fundamentos de derecho

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de derecho a deducción del IVA se desprende que el sistema común del IVA debe garantizar la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

El Tribunal de Justicia señala que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se

cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. No obstante, el Tribunal de Justicia señala que su jurisprudencia no exige la deducción o devolución en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.

Afirma el Tribunal de Justicia que tales consideraciones son igualmente válidas en lo que respecta a las normas que determinan las operaciones sujetas al IVA y, más concretamente, a las normas relativas a la exención de operaciones como las que figuran en los artículos 131 y 138.1 de la Directiva 2006/112, relativas a las entregas intracomunitarias.

El Tribunal de Justicia afirma que ya ha declarado, en lo atinente al derecho a la devolución del IVA, que las disposiciones de la Octava Directiva sobre el IVA (Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979) no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la devolución del IVA cuando un sujeto pasivo no facilite, sin justificación razonable y a pesar de los requerimientos de información que se le practicaron, los documentos que permitan probar que se cumplen los requisitos materiales para obtener dicha devolución antes de que la Administración tributaria adopte su resolución. Sin embargo, esas mismas disposiciones tampoco se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación de tales pruebas después de adoptarse esa resolución (sentencia del TJUE de 9 de septiembre de 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, apartado 58). Así, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, el establecimiento de medidas nacionales que se opongan a tener en cuenta las pruebas presentadas después de que se haya adoptado la resolución denegatoria de una solicitud de devolución es competencia del ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, siempre y cuando tales medidas no resulten menos favorables que las que regulan situaciones similares de índole interna (principio de equivalencia) y no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencia de 9 de septiembre de 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, apartado 59).

Señala el Tribunal de Justicia que procede considerar que esta jurisprudencia es aplicable, por analogía, a las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a la exención de las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de un Estado miembro pero dentro la Unión y, en particular, al artículo 138.1 de dicha Directiva.

A continuación, señala el Tribunal de Justicia que, en relación con el principio de efectividad, la posibilidad de aportar pruebas adicionales en el marco de un procedimiento de liquidación complementaria del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente. Así, señala el Tribunal de Justicia que, si bien es cierto que puede denegarse el derecho a la exención del IVA en determinadas situaciones (en particular debido a la presentación tardía por el operador económico interesado de las pruebas necesarias para acreditar la existencia de ese derecho tras varios

requerimientos infructuosos por parte de la Administración tributaria y a la vista de que el procedimiento se encontraba ya en una fase contenciosa, asunto *GE Auto Service Leasing*), no lo es menos que, cuando la Administración tributaria deniega a un sujeto pasivo la posibilidad de disfrutar de la exención del IVA en una fase temprana del procedimiento tributario, debe garantizar el pleno cumplimiento del principio de neutralidad fiscal. Así pues, en una situación en la que la Administración tributaria no ha practicado aún ninguna liquidación a un sujeto pasivo en la fecha en la que este aporta pruebas adicionales que acreditan el derecho que alega, la negativa a tener en cuenta tales pruebas debe fundarse en circunstancias especiales como la ausencia de justificación alguna del retraso en el que se haya incurrido o el hecho de que el retraso haya ocasionado la pérdida de ingresos fiscales.

En efecto, la negativa a tener en cuenta elementos de prueba en un momento previo a la práctica de tal liquidación puede hacer excesivamente difícil el ejercicio de los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Así, una normativa nacional que, en esa fase del procedimiento tributario, no permita al sujeto pasivo aportar las pruebas que aún no se habían presentado para acreditar el derecho que alega y que no tenga en cuenta las eventuales explicaciones sobre las razones por las que no se aportaron antes esas pruebas resulta difícilmente conciliable con el principio de proporcionalidad y también con el principio fundamental de neutralidad del IVA. En el caso de autos, incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de las consideraciones anteriores, si la negativa a tener en cuenta esos elementos es o no conforme con el principio de efectividad.

Señala el Tribunal de Justicia que, en este contexto, el órgano jurisdiccional remitente debe tener en consideración que el acta de inspección no pone fin al procedimiento de inspección tributaria y solo constituye un acto procedimental intermedio que tiene únicamente por objeto informar al sujeto pasivo de la situación fáctica constatada por el órgano tributario de primera instancia y de la posibilidad de presentar observaciones.

4. Análisis y relevancia para España

En el fallo, el Tribunal de Justicia parece dar por válida la legislación interna eslovena en la medida en que se haga una interpretación de aquella conforme con el ordenamiento de la UE y, en particular, con el principio de efectividad. Así, son los tribunales nacionales quienes, a la luz de los hechos, deben apreciar si la aplicación por las autoridades fiscales de la legislación interna es conforme o no con el principio de efectividad.

En este sentido, esta sentencia tiene como precedente la sentencia en el asunto *GE Auto Service Leasing*, que enjuicia la normativa española, y en la que se establece que el Derecho nacional puede impedir la aportación de pruebas en fases posteriores del procedimiento tributario siempre y cuando no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la UE, cuestión que debe ser apreciada por los tribunales nacionales.

EL CONCEPTO DE PRIMERA OCUPACIÓN EN LA REHABILITACIÓN DE EDIFICACIONES: STJUE DE 9 DE MARZO DE 2023, C-239/22 (BELGIAN STATE AND PROMO 54)

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia establece que, en la medida en que el Estado miembro no ha hecho uso mediante normas internas de la facultad de definir las modalidades de aplicación del criterio de primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, conferida por el artículo 12.2 de la Directiva del IVA, determinadas transformaciones sustanciales de inmueble deben estar sujetas al IVA.

Palabras clave

IVA, entrega de edificaciones, primera ocupación, exención, rehabilitación.

Abstract

The Court of Justice establishes that, in so far as the Member State has not made use by means of internal provisions of the option to lay down detailed rules for applying the criterion of first occupation to conversions of buildings, given by the Article 12(2) of the VAT Directive, some substantial conversions of buildings should be subject to VAT.

Keywords

VAT, supply of buildings, first occupation, exemption, conversion.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-239/22 (*Belgian State and Promo 54*) tiene por objeto una petición de decisión prejudicial en el ámbito de la Directiva de IVA presentada por el Tribunal de Casación belga.

La cuestión prejudicial es resuelta por el Tribunal de Justicia, fijando como doctrina que el artículo 135.1.j) de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 12, apartados 1 y 2, de esta, debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista en esa primera disposición para la entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan, distintos de aquellos cuya entrega se efectúa antes de su primera ocupación, se aplica también a la entrega de un edificio que ha sido objeto de una primera ocupación antes de su transformación, aun cuando el Estado miembro de que se trata no haya definido en su Derecho interno las modalidades de aplicación del criterio de la primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, tal y como le autoriza a hacer la segunda de esas disposiciones.

2. Supuesto de hecho

El 6 de junio de 2008, Promo 54 y otra sociedad, Immo 2020, celebraron un contrato de colaboración en virtud del cual Immo 2020, propietaria del terreno en el que estaba construido un antiguo centro escolar, en este caso un colegio, encomendó a Promo 54 la tarea de hacerse cargo de la supervisión de la transformación de dicho colegio en apartamentos y oficinas, así como la venta de dichos bienes inmuebles. Mediante escrito de 18 de febrero de 2009, Immo 2020 renunció también al derecho de accesión en favor de Promo 54.

La venta de esos futuros apartamentos se inscribe en el marco de un montaje jurídico integrado por dos contratos distintos celebrados con los compradores. Por una parte, estos celebraban un contrato con Immo 2020, relativo a la venta de una parte del antiguo edificio escolar que debía transformarse y de una parte del terreno sobre el que se levanta dicho edificio. Por otra parte, ese mismo día, Promo 54 celebraba con los adquirentes un contrato de prestación de servicios para llevar a cabo las obras de renovación.

La Administración tributaria belga consideró que se trataba de una operación escindida artificialmente con el fin de obtener una ventaja fiscal abusiva. A su juicio, esa operación es, en realidad, una operación única de entrega de apartamentos nuevos sujeta al IVA al tipo del 21 %, en lugar de una venta de un viejo edificio y del terreno en el que se levanta, operación exenta, seguida de una renovación de dicho edificio, sujeta al tipo reducido del 6 %.

Promo 54 impugnó esta recalificación ante el Tribunal de Primera Instancia belga, que desestimó su recurso. El Tribunal de primera instancia consideró que la determinación del carácter «nuevo» de un bien implicaba necesariamente el

ejercicio de una cierta facultad de apreciación por parte de la Administración tributaria y que no era necesario ejercer la facultad concedida a los Estados miembros por el artículo 12.2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA para equiparar los edificios antiguos que habían sufrido transformaciones suficientemente importantes a los edificios «nuevos» mencionados en la norma belga del IVA. Así, según dicho órgano jurisdiccional, se construyeron nuevos edificios que podían ser objeto de una primera ocupación, de modo que no pueden acogerse a la exención prevista en favor de la entrega de bienes inmuebles.

El Estado belga y Promo 54 interpusieron sendos recursos de casación ante el Tribunal de Casación belga. Según Promo 54, solo los edificios nuevos, a saber, los que aún no han sido ocupados, pueden estar sujetos al IVA. Considera, por tanto, que, desde su primera ocupación o utilización, todo edificio pierde su carácter nuevo, dado que el Estado belga no ha hecho uso de la posibilidad de definir las modalidades de aplicación del criterio de la «primera ocupación», previsto en el artículo 12.1.a) de la Directiva del IVA, a las transformaciones de inmuebles. Añade que, al no haberse hecho uso de esa posibilidad, las autoridades competentes no pueden extender el concepto de «primera ocupación» a un edificio renovado que ya ha sido objeto de dicha ocupación antes de su transformación.

El Tribunal de Casación belga decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial tendente a determinar si los artículos 12, apartados 1 y 2, y 135.1.j) de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, de no haber definido un Estado miembro las modalidades de aplicación del criterio de la primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, la entrega, tras su transformación, de un edificio que ha sido objeto, antes de tal transformación, de una primera ocupación en el sentido del artículo 12.1.a), o del artículo 12.2, párrafo tercero, de la Directiva sigue quedando exenta del IVA.

3. Fundamentos de derecho

Los artículos 12.1.a) y 135.1.j) de la Directiva del IVA establecen, en la práctica, una distinción entre los edificios ya existentes, cuya venta, en principio, no está sujeta al IVA, y los edificios de nueva construcción, cuya venta está sujeta a este impuesto, ya sea trate de una venta efectuada en el marco de una actividad económica permanente o con carácter ocasional. Por ello, la entrega por un sujeto pasivo de un edificio antes de su «primera ocupación» está sujeta a tributación, mientras que la entrega a un consumidor final de un edificio con posterioridad a su «primera ocupación» está exenta.

De acuerdo con el Tribunal de Justicia, la *ratio legis* de las mencionadas disposiciones es la relativa inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo. Señala el Tribunal que la venta de un edificio con posterioridad a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso de producción, no genera un valor añadido significativo y, por lo tanto, en principio, debe quedar exenta.

Si bien la Directiva del IVA introduce el concepto de «primera ocupación» en su artículo 12.1.a) sin definirlo, los trabajos preparatorios de la Directiva 77/388/CEE, que siguen siendo pertinentes a efectos de la Directiva del IVA, precisan que el criterio de la «primera ocupación» de un edificio debe entenderse referido al de la primera utilización del bien por su propietario o arrendatario.

Señala el Tribunal de Justicia que en la medida en que la entrega de un edificio antiguo que ha sufrido una transformación genera, al igual que la entrega de un edificio nuevo antes de su primera ocupación, un valor añadido, cumple el criterio de la «primera ocupación» contemplado en el artículo 12.1.a) de la Directiva del IVA y da lugar a una operación sujeta a tributación. Por tanto, si bien los Estados miembros están facultados, en virtud del artículo 12.2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, para definir las modalidades de aplicación del criterio de «primera ocupación» a las transformaciones de inmuebles, no cabe interpretar esa disposición en el sentido de que los Estados miembros están facultados para modificar el propio concepto de «primera ocupación» en sus legislaciones nacionales, so pena de poner en peligro el efecto útil de la exención prevista en el artículo 135.1.j) de la Directiva. Así, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha precisado los límites del concepto de «transformación de inmueble», al considerar que el edificio de que se trate debe haber sufrido modificaciones sustanciales, destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente sus condiciones de ocupación. Por tanto, siempre que se respete el alcance de este concepto, los Estados miembros pueden ejercer la facultad prevista en el artículo 12.2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA imponiendo, por ejemplo, un criterio cuantitativo, conforme al cual los costes de la transformación deben ascender a un determinado porcentaje del valor inicial del edificio de que se trate.

Si bien en el asunto enjuiciado el legislador belga no hizo uso de esta facultad mediante la adopción de tales disposiciones, la práctica administrativa de la Administración tributaria belga asimiló a los edificios nuevos aquellos edificios ya existentes que hayan sufrido transformaciones mediante las que adquieran las características de un edificio de nueva construcción.

El Tribunal de Justicia afirma que, a pesar de que su reiterada jurisprudencia exige el deber de cumplir con la exigencia de seguridad jurídica y certeza al transponer una directiva, no puede sostenerse que, en la medida en que el Estado miembro de que se trata no ha hecho uso de la facultad de definir las modalidades de aplicación del criterio de primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, determinadas transformaciones de inmueble no pueden estar sujetas al IVA en virtud de una interpretación del concepto de «primera ocupación» previsto por las disposiciones de Derecho interno. A este respecto, el Tribunal señala que en el asunto objeto de litigio, no parece que existan dudas sobre el carácter «sustancial» de las modificaciones, extremo que corresponde confirmar al órgano jurisdiccional remitente.

Concluye el Tribunal de Justicia señalando que la falta de una definición vinculante, en el Derecho interno, de las modalidades de aplicación del criterio de la primera ocupación a las transformaciones de edificios, no tiene un efecto directo sobre la exención de dichos edificios transformados. No obstante, una interpretación del Derecho nacional conforme con el artículo 135.1.j) de la Direc-

tiva IVA, en relación con el artículo 12.1.a) y la jurisprudencia conexa del Tribunal de Justicia, conduce, por el contrario, a denegar la exención solicitada.

4. Análisis y relevancia para España

Mediante esta sentencia el Tribunal de Justicia reafirma su doctrina de que el concepto de «primera ocupación» no puede quedar vacío de contenido en virtud de la definición establecida en las legislaciones internas. Por tanto, el concepto de «primera ocupación» tiene un núcleo esencial indisponible que no puede ser derogado por las normas nacionales de los Estados Miembros. Así, cuando el Estado Miembro hace uso de su facultad para definir los supuestos de transformación que quedan asimilados a las edificaciones nuevas (que son objeto de una primera ocupación), tiene que respetar el núcleo esencial de dicho concepto.

De la misma forma, si un Estado Miembro no hace uso de esta facultad para definir de manera detallada los supuestos de transformación asimilados a los de nueva edificación, no puede invocar esta indefinición para excluir a toda transformación, sustancial o no, de dicha asimilación. Así, en estos casos cabe recurrir a una interpretación de la norma nacional conforme con el espíritu y contenido del concepto de «primera ocupación» consagrado en la Directiva de IVA, siendo el tribunal nacional remitente quien debe apreciar a la vista de los hechos si la transformación es sustancial o no (y si, por tanto, cabe o no aplicar la exención).

En este sentido y en relación con la normativa española, tanto la doctrina emanada de esta sentencia como de la sentencia de 16 de noviembre de 2017 (C-308/16, *Kozuba Premium*) podrían incidir en la interpretación del concepto de «obras de rehabilitación de edificaciones» del artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley de IVA.

Pronunciamientos
pendientes del
Tribunal Supremo y
del Tribunal de
Justicia de
la Unión Europea

CUESTIONES ADMITIDAS A CASACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPREMO PENDIENTES DE RESOLUCIÓN

Gabinete de Estudios de AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de los recursos de casación admitidos por el Tribunal Supremo que mayor interés presentan para la práctica profesional.

Categorías y elementos tributarios

Consecuencias jurídicas de incumplir el efecto vinculante de las consultas tributarias.

Auto del Tribunal Supremo 3291/2023, de 15 de marzo de 2023, rec. 5994/2022

Cuestión con interés casacional: 1. Determinar si el órgano judicial que controla la legalidad de un acuerdo de liquidación, ha de analizar, cuando así se denuncie, si el órgano liquidador se apartó de la doctrina administrativa vigente en la fecha de la liquidación y que le vinculaba de conformidad con el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria y, por lo tanto, debe anular el acto de liquidación cuando constate tal apartamiento, con independencia de que repute correcto o no el criterio jurídico vinculante o de que exista doctrina administrativa o jurisprudencia posterior en sentido contrario a dicho criterio. O si, por el contrario, el órgano judicial debe entrar a estudiar, en todo caso, la corrección del criterio jurídico vinculante y el seguido por la liquidación de modo que, aun habiendo desconocido aquella doctrina administrativa vinculante, cabe verificar que el acto de liquidación es conforme a Derecho y no procede, en ese caso, su anulación. 2. Reafirmar, reforzar o, en su caso, completar o matizar la jurisprudencia fijada en las sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019 (rec. 6477/2018, ECLI:ES:TS:2019:4102 y rec. 6274/2018, ECLI:ES:TS:2019:4073) sobre el concepto de «utilización o explotación efectiva» previsto en el artículo 70.Dos de la LIVA en relación con servicios de publicidad, cuando estos se prestan por vía electrónica a través de internet.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.
- Artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992 (LIVA). Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales. Reglas especiales.

Devolución de ingresos indebidos. Pago del recargo de apremio ordinario por un responsable tributario cuando otro responsable ya ha abonado toda la deuda derivada. Supuesto aplicable: art. 221.1.a) o 221.3 de la LGT.

Auto del Tribunal Supremo 4598/2023, de 19 de abril de 2023, rec. 6967/2022

Cuestión con interés casacional: (1) Determinar qué procedimiento de devolución de ingresos indebidos resulta aplicable —si el del artículo 221.1 o el del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria—, a la luz de la jurisprudencia fijada en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312), en aquellos supuestos en los que un responsable tributario abona el recargo de apremio ordinario exigido en el procedimiento de apremio seguido contra él, pero de forma previa otro responsable tributario ha abonado toda la deuda derivada —incluido el recargo—, y han devenido firmes tanto la providencia de apremio en la que se liquidó y requirió, originalmente, el pago del recargo a aquel responsable, así como el subsiguiente requerimiento de pago emitido tras el mencionado abono del otro responsable. (2) Precisar si la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre los actos practicados por la Administración tributaria y, en particular, si resulta aplicable la doctrina fijada en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312) sobre aquellos recargos del período ejecutivo que se liquidaron, adquirieron firmeza, se requirió su pago y se abonaron antes de su dictado.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 221, apartados 1.a) y 3, de la Ley 58/2003 (LGT). Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario. Principio de buena regulación.

Auto del Tribunal Supremo 4733/2023, de 26 de abril de 2023, rec. 7495/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si, en los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario —anteriores

a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre o Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre— cuando una resolución judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones administrativas, estas están sujetas a un determinado plazo y, en particular, si deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el artículo 104 LGT o 100 NFGTA o en el plazo de tres meses, si este último fuera superior.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 104 de la Ley 58/2003 (LGT) Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa (concordante con el artículo 100 de la Norma Foral General de Álava 612005, de 28 de febrero).
- Artículos 4.3 y 108.2 del Tratado de la Unión Europea.
- Artículos 14.3 y 15.1 del el Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE.
- Artículo 104.2 de la Ley 29/1998 (LJCA).

Procedimiento de inspección. Autorización de entrada en domicilio.

Auto del Tribunal Supremo 5702/2023, de 17 de mayo de 2023, rec. 323/2023

Cuestión con interés casacional: Precisar si la doctrina fijada en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (RCA/2966/2019, ECLI:ES:TS:2020:3023), sobre los requisitos de validez de las entradas y registros, es de aplicación a las actuaciones practicadas con el consentimiento del interesado o de una persona autorizada para otorgarlo.

Determinar si la anulación de una autorización de entrada y registro o la apreciación de la ilegalidad de estas actuaciones comporta *per se* la revocación de los acuerdos de liquidación o sancionador que se dictaran en el procedimiento que justificó tal registro o, por el contrario, es necesario valorar si los datos obtenidos en esas actuaciones fueron determinantes o no para la regularización practicada y la imposición de la sanción.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 9.3, 18.2 y 24.2 (CE).
- Artículo 11 de la Ley Orgánica 6/1985 (LOPI)
- Artículo 217 de la Ley 1/2000 (LEC). Carga de la prueba.
- Artículos 113 y 142 de la Ley 58/2003 (LGT). Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios. Facultades de la inspección de los tributos.

Infracciones y sanciones tributarias

Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación. Infracción muy grave por expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados. Graduación de la sanción por incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores.

Auto del Tribunal Supremo 1336/2023, de 1 de febrero de 2023, rec. 5108/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones prevista en el artículo 201.5 de la LGT en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, en aquellos supuestos en los que la conducta sancionada (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados) trae causa de la simulación de una actividad económica de la que se derivan las obligaciones de facturación.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 187.1.c) y 201.5 del Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Criterios de graduación de las sanciones tributarias. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

Procedimiento contencioso-administrativo

Recurso contencioso-administrativo. Codemandado. Interpretación del artículo 33 LJCA.

Auto del Tribunal Supremo 640/2023, de 18 de enero de 2023, rec. 1972/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar, interpretando el artículo 33 LJCA a la luz del principio *pro actione*, si en los supuestos en los que el recurso contencioso-administrativo sea interpuesto por la Administración Autonómica contra una resolución de los Tribunales Económico-administrativos totalmente estimatoria de una reclamación económico-administrativa, y, por tanto favorable a las pretensiones del contribuyente, pero que haya dejado imprejuzgados alguno de los motivos de oposición al acto recurrido por considerar innecesario su análisis, el órgano judicial debe resolver en la sentencia los demás motivos de oposición contra la resolución recurrida cuando hayan sido alegados por el codemandado en la contestación a la demanda.

Aclarar, si es necesario que el contribuyente en el supuesto en el que haya obtenido una resolución totalmente estimatoria de una reclamación económico-administrativa, y, por tanto, favorable a sus pretensiones, pero que haya dejado

imprejuzgados alguno de los motivos de oposición al acto recurrido por considerar innecesario su análisis, para que esos motivos puedan y deban ser examinados debe interponer un recurso contencioso-administrativo.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 33 de la Ley 29/1998 (LJCA).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Pagos a cuenta. Deducción por las retenciones que se debieron practicar por parte del pagador

Auto del Tribunal Supremo 17/2023, de 11 de enero de 2023, rec. 4478/2022

Cuestión con interés casacional: Reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, cambiar o corregir la doctrina jurisprudencial sobre el derecho del sujeto pasivo y la obligación de la Administración tributaria de contemplar en la liquidación del IRPF que en su caso dicte, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas. Plantea cuestiones semejantes a las suscitadas en los RRCA/7336/2021, 1321/2022 y 2226/2022.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 99.5 de la Ley 35/2006 (LIRPF). Obligación de practicar pagos a cuenta
- Artículo 23.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.

Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio (DT 18 LIRPF).

Auto del Tribunal Supremo 3324/2023, de 22 de febrero de 2023, rec. 6551/2022

Cuestión con interés casacional: Primero: aclarar si para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del año 2013 se exige, en todo caso, que el contribuyente se haya deducido, de forma efectiva, cantidades por ese concepto con anterioridad a dicho ejercicio o, si por el contrario, resulta posible aplicar la deducción en ejercicios posteriores a 2013 en el supuesto de que el contribuyente no se haya deducido cantidades por el mismo concepto con anterioridad a ese año, pudiendo así haberlo hecho. Segundo: Si la respuesta a la pregunta anterior fuera que no resulta posible aplicar la deducción en ejercicios posteriores a 2013 si no se han deducido cantidades por el mismo concepto con anterioridad a ese año, pudiendo así haberlo hecho, precisar si, no obstante, cabe aplicar dicha deducción

en el supuesto de que la falta de aplicación se derive de considerar que no se sobrepasaba la inversión realizada en otra vivienda habitual.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Disposición Transitoria Decimoctava y el artículo 68.1.2ª), en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF). Deducción por inversión en vivienda habitual.

Impuesto sobre Sociedades

Operaciones vinculadas. Preferencia en la aplicación de unos métodos de valoración sobre otros

Auto del Tribunal Supremo 842/2023, de 25 de enero de 2023, rec. 5217/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si, a la luz de la reforma operada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el ámbito de los métodos de determinación del valor de mercado de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, en contraste con la regulación que contemplaba sobre esta misma materia el artículo 16.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, puede aún sostenerse la existencia de alguna preferencia en la aplicación de unos métodos de valoración sobre otros o, por el contrario, es suficiente que se justifique de manera adecuada el motivo de la selección del método, sin necesidad de justificar la exclusión del resto.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 18.4 de la Ley 27/2014 (LIS). Operaciones vinculadas.
- Artículo 16.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS). Operaciones vinculadas.

Deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores. Previsión de la remuneración del cargo en los estatutos de la sociedad.

Auto del Tribunal Supremo 1739/2023, de 1 de febrero de 2023, rec. 4378/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, la inobser-

vancia de este último requisito no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS). Gastos no deducibles.
- Artículo 130 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 (TRLISA). Retribución.

Base imponible. Gastos deducibles.

Auto del Tribunal Supremo 3145/2023, de 22 de marzo de 2023, rec. 5943/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar interpretando el artículo 14.1.e) TRLIS, si solo puede entenderse que el gasto no es una liberalidad por tratarse de un bien o servicio que está correlacionado con los ingresos y se realiza para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios, únicamente, cuando existe un contrato entre el adquirente y el prestador del servicio, o puede entenderse cumplido el requisito aunque no medie contrato entre ambos y la prestación del servicio sea consecuencia de la relación contractual celebrada por un tercero y el prestador del servicio en los casos en que el servicio prestado beneficie directamente a quien que se deduce el gasto y paga el servicio recibido. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Interpretación razonable de la norma. Aclarar si, en un caso como el presente, en el que un contribuyente del IS computa como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que es quien ha contratado los servicios de marketing, y, por tanto, deja de ingresar parte de la deuda, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 14.1.e) Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS). Gastos no deducibles.
- Artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 (LGT). Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.

Base imponible. Gastos fiscalmente deducibles.

Auto del Tribunal Supremo 3362/2023, de 12 de abril de 2023, rec. 6568/2022

Cuestión con interés casacional: Deducibilidad de los gastos por patrocinio que han sido considerados para el límite máximo de la deducción del artículo

27.3 de la Ley 49/2002. Determinar si son deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los gastos de patrocinio incurridos en programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público en los que se contemple por la norma que aprueba los beneficios fiscales del evento que tales gastos serán computados a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, sin que dicha norma establezca expresamente su consideración de gasto no deducible.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 27 de la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público
- DA quincuagésima de la Ley 2/2008 (LPGE).
- DA sexagésima cuarta de la Ley 26/2009 (LPGE).
- Artículos 10.3 y 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS), que cuentan con una redacción esencialmente equivalente a los artículos 10.3 y 15.e) de la Ley 27/2014 (LIS). Base imponible. Gastos no deducibles.

Deducción del 100% de los dividendos o beneficios de entidades participadas en al menos un 5%. Art. 30.2 TRLIS, actual art. 21.1 LIS. Deducción por doble imposición interna o intersocietaria. Recalificación de préstamos como utilidades percibidas por la condición de socio, categoría no prevista en el TRLIS.

Auto del Tribunal Supremo 6266/2023, de 19 de abril de 2023, rec. 7104/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si unos ingresos financieros percibidos por una entidad provenientes de otra entidad filial pueden ser calificados en el marco de un procedimiento de regularización, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, como utilidades percibidas por la condición de socio en lugar de como participación en beneficios a pesar de la falta de previsión expresa de esa categoría en la norma reguladora del impuesto y si tal calificación impide la aplicación de la deducción prevista en el artículo 30.2 TRILS aunque la sociedad filial haya tributado por estas cantidades.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 30.2 del del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS). Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna.
- Artículos 18.8 de la Ley 27/2014 (LIS). Operaciones vinculadas.
- Artículo 21.1 de la Ley 27/2014 (LIS). Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

- Artículos 13 y 14 de la Ley 58/2003 (LGT). Calificación. Prohibición de analogía.

Aplicación del régimen de operaciones vinculadas. Servicios profesionales prestados por los administradores de una sociedad a otra sociedad distinta.

Auto del Tribunal Supremo 6271/2023, de 24 de mayo de 2023, rec. 7861/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si resulta de aplicación el régimen de operaciones vinculadas a supuestos en los que los administradores de la sociedad contribuyente prestan sus servicios profesionales, a través de esa misma mercantil, a otra sociedad distinta de aquélla.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS), de 5 de marzo – actualmente, artículo 18 de la Ley 27/2014 (LIS). Operaciones vinculadas.
- Artículos 217 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/2010 (LSC). Remuneración de los administradores.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Base imponible. Principio de neutralidad del IVA.

Auto del Tribunal Supremo 19/2023, de 11 de enero de 2023, rec. 3834/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar, en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º de la Ley del IVA, si resulta procedente, a la luz del principio de neutralidad del IVA, exigir el incremento de las cuotas del impuesto –por la aplicación del tipo general de gravamen– calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido o si debe entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto calculada al tipo general.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 1, 2.1.c), 73 y 78.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Cesión de vehículos para uso privado del personal de la empresa. Inexistencia de renta. Existencia de deducción plena de las cuotas soportadas por la adquisición del vehículo. Doctrina del TJUE. Sujeción al impuesto.

Auto del Tribunal Supremo 1740/2023, de 1 de febrero de 2023, rec. 5226/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si la cesión del uso de un vehículo por parte de una empresa a un empleado para su uso particular a título gratuito, en el caso de que se haya deducido la cuota de IVA soportada con ocasión de la adquisición del vehículo, es una operación sujeta a este impuesto o no.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 7 y 12 de la Ley 37/1992 (LIVA). Operaciones no sujetas al impuesto. Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.
- Artículo 26 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Regularización de las cuotas de IVA soportado por servicios, cuya realidad niega la Administración Tributaria. Necesidad de regularizar las cuotas de IVA repercutido por los mismos servicios discutidos, permitiendo así una íntegra regularización y evitándose el enriquecimiento injusto a favor de la Administración tributaria.

Auto del Tribunal Supremo 2668/2023, de 9 de marzo de 2023, rec. 762/2021

Cuestión con interés casacional: Determinar si, habiéndole negado la Administración tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas de Impuesto sobre el Valor Añadido por no considerarse probados ciertos servicios declarados, aun así, por *mor* del artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización conformado en la jurisprudencia de esta Sala, la Administración tributaria debe asimismo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 14 del Real Decreto 520/2005 (RGRVA). Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Filiación adquirida por sentencia posterior al fallecimiento del causante. Determinación de la fecha del devengo del impuesto.

Auto del Tribunal Supremo 3326/2023, de 15 marzo de 2023, rec. 5126/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar el momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 24 de la Ley 29/1987 (ISD). Devengo
- Artículo 21 de la ley 58/2003 (LGT). Devengo y exigibilidad
- Artículo 120 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 (CC)
- DA 19 de la Ley 14/2007 Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

Efectos de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 182/2021.

Auto del Tribunal Supremo 638/2023, de 18 de enero de 2023, rec. 4136/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar los efectos de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esta fecha no habían sido impugnadas.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, tras la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021.
- Artículo 38.Uno de la Ley Orgánica 2/1979 (LOTG).

Efectos de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 182/2021. Consideración de situaciones consolidadas no susceptibles de ser revisadas con fundamento en la STC 182/2021.

Auto del Tribunal Supremo 5703/2023, de 17 de mayo de 2023, rec. 435/2023

Cuestión con interés casacional: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. El recurso de reposición contra la liquidación del IIVTNU se interpone antes de la STC 182/2021; el recurso contencioso-administrativo se interpone después (27/10/2022) de dictarse la STC (26/10/2022) pero antes de su publicación (25/11/2021). Determinar si las liquidaciones provisionales o definitivas en concepto del IIVTNU, practicadas y confirmadas en la vía administrativa previa a la judicial antes de dictarse y publicarse la STC 182/2021, de 26 de octubre, tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa con fundamento exclusivo en la mencionada sentencia, aun en el caso de que la interposición del recurso judicial sea posterior al dictado de la sentencia constitucional, pero anterior a su publicación.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004 (TRLHL), de 5 de marzo, tras la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre.
- Artículos 9.3, 24, 106 y 164 CE.
- Artículo 38.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre. (LOTG).

CUESTIONES PREJUDICIALES PENDIENTES DE RESOLUCIÓN POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Gabinete de Estudios de AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de las cuestiones prejudiciales presentadas ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea pendientes de resolución que mayor interés presentan para la práctica profesional.

Libertad de establecimiento

Conformidad con la Directiva 2009/65 y el TFUE del requisito de gestión de un organismo de inversión por una entidad externa, establecido a los efectos de la exención del impuesto.

Asunto C-18/23

Cuestiones prejudiciales

¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) [...], especialmente el artículo 29, apartado 1, de dicha Directiva, en relación con los artículos 18, 49 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [...], en el sentido de que se oponen a que en las disposiciones nacionales se establezcan unos requisitos formales, como los que son objeto del procedimiento principal, para que los organismos de inversión colectiva que tengan su sede en otro Estado miembro de la Unión Europea, que no sea la República de Polonia, o en otro Estado que pertenezca al Espacio Económico Europeo puedan disfrutar de la exención del impuesto sobre la renta, a saber, el requisito de que los referidos organismos sean gestionados por entidades externas que desarrollan su actividad sobre la base de autorizaciones otorgadas por las autoridades competentes de supervisión del mercado financiero del Estado en el que tienen su sede?

Fecha de presentación: 18 de enero 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de voivodato de Gliwice, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión: 28 de noviembre de 2022

Parte demandante: F S.A.

Parte demandada: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional)

Libre circulación de capitales

Interpretación conforme al artículo 63 TFUE y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia con la finalidad de aclarar si la recaudación del impuesto sobre los dividendos distribuidos a organismos de pensiones finlandeses es compatible con la libre circulación de capitales – artículo 267 TFUE

Asunto C-39/23

Cuestiones prejudiciales

1. La circunstancia de que los dividendos distribuidos por sociedades residentes a organismos públicos de pensiones extranjeros estén gravados con un impuesto que se recauda en la fuente, mientras que dividendos similares no están sujetos a tributación si son recibidos por el propio Estado a través de sus Fondos generales de pensiones, ¿constituye un trato desfavorable que supone una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿qué criterios deben tenerse en cuenta al apreciar si un organismo público de pensiones extranjero se encuentra en una situación objetivamente comparable a la situación del propio Estado y de sus Fondos generales de pensiones?

3. ¿Puede considerarse que una eventual restricción está justificada por razones imperiosas de interés general?

Fecha de presentación: 26 de enero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)

Fecha de la resolución de remisión: 24 de enero de 2023

Partes demandantes: KEVA Landskapet Ålands pensionsfond Kyrkans Centralfond

Parte demandada: Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia)

Impuesto sobre el Valor Añadido

Ventajas fiscales –Terremoto de 2009 – Devolución del impuesto en un 60 %

Asunto C-37/23

Cuestión prejudicial

¿Se oponen los principios declarados en el auto *Agenzie delle Entrate/Nuova Invincibile srl* (asunto C-82/14, EU:C:2015:510), además de en la sentencia de 17 de julio de 2008, *Comisión/Italia* (asunto C-132/06, EU:C:2008:412), a una disposición legislativa como el artículo 33, apartado 28, de la legge n.º 183 del 2011 (Ley n.º 183 de 2011), que permite a los contribuyentes obtener la devolución de un 60 % del importe del IVA abonado en el período de abril de 2009 a diciembre de 2010, en el contexto del terremoto que afectó a la zona de los Abruzzos el 6 de abril de 2009?

Fecha de presentación: 25 de enero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia)

Fecha de la resolución de remisión: 16 de enero de 2023

Parte recurrente en casación: Agenzia delle Entrate (Agencia Tributaria)

Parte recurrida en casación: PR

Interpretación de los artículos 14, apartado 1, 15, apartado 1, y 24, apartado 1, de Directiva 2006/112/CE.

Asunto C-60/23

Cuestiones prejudiciales

1. Una prestación que consiste en la recarga de un vehículo eléctrico realizada para el usuario del vehículo en un punto de recarga, ¿constituye una entrega de bienes en el sentido de los artículos 14, apartado 1, y 15, apartado 1, de la Directiva del IVA?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que existe tal entrega en cada fase de una cadena de operaciones en la que interviene una empresa intermediaria cuando la cadena de operaciones va acompañada de contratos en cada fase, pero solo el usuario del vehículo tiene la facultad de disposición sobre circunstancias como la cantidad, el momento y el lugar de la recarga y el modo en que se utilizará la electricidad

Fecha de presentación: 6 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)

Fecha de la resolución de remisión: 3 de febrero de 2023

Parte demandante: Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia)

Parte demandada: Digital Charging Solutions GmbH

Interpretación de los artículos 44, 53 y 59 bis de la Directiva 2006/112, del artículo 10, apartados 1 y 2, y del artículo 32, apartados 1 y 2, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, y de los principios de neutralidad del IVA y de eliminación de la doble imposición.

Asunto C-69/23

Cuestiones prejudiciales

1. Habida cuenta de la interpretación y aplicación uniforme del Derecho de la Unión Europea, servicios de suministro de contenidos digitales como los controvertidos en el procedimiento principal, que consisten en sesiones interactivas de contenido erótico filmadas y retransmitidas en tiempo real a través de medios electrónicos o de internet y prestados por un sujeto pasivo de un Estado miembro de la UE (P. 1, estudio de *vid..eochat*) a un sujeto pasivo de otro Estado miembro de la UE (P. 2, plataforma en línea de streaming en directo), ¿constituyen una prestación de servicios intracomunitaria a la que se aplica la regla general establecida en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA), o bien se trata de una prestación de acceso a manifestaciones recreativas, en el sentido del artículo 53 de la Directiva del IVA?

2. A efectos de la interpretación y aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA) y del artículo 32, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen las disposiciones de aplicación de la Directiva del IVA, ¿en qué lugar se considera que las manifestaciones en cuestión se desarrollan efectivamente en el caso de actividades que consisten en sesiones interactivas de contenido erótico, filmadas y retransmitidas en tiempo real a través de medios electrónicos o de internet (propios de la actividad de *vid..eochat*), como las del procedimiento principal, cuando:

- a) la persona física (la modelo) y el estudio de *vid..eochat*,
- b) la plataforma de streaming en directo y
- c) la persona física que paga por el acceso a estos servicios de streaming en directo (el cliente final)

se encuentran en distintos Estados miembros o terceros Estados?

3. En función de la respuesta a las dos primeras cuestiones prejudiciales, ¿en cuál de los tres Estados miembros de la Unión Europea debe declararse y pagarse el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las prestaciones de servicios?

4. ¿Se oponen la Directiva del IVA y el principio de eliminación de la doble imposición a una normativa tributaria nacional como el artículo 307 de la Ley n.º 227/2015, según la cual:

- A. los órganos tributarios nacionales del Estado del prestador pueden calificar los servicios transfronterizos prestados por un sujeto pasivo de un Estado miembro de la UE (P. 1 – estudio de *vid.eo*chat), que consisten en la prestación (cesión) de contenido digital, como el controvertido en el procedimiento principal, a un sujeto pasivo de otro Estado miembro (P. 2), por medio de una plataforma en línea de streaming en directo que se encuentra en otro Estado (P. 3), como servicios de acceso a manifestaciones recreativas, en el sentido del artículo 53 de la Directiva del IVA, con la consecuencia de que el IVA correspondiente a dichos servicios se recauda y se paga en el Estado en el que está situada la sede principal del prestador, cuando, con anterioridad, los mismos servicios antes referidos han sido calificados por los órganos tributarios del Estado en el que está establecido el destinatario de los servicios (P. 2), mediante un acto administrativo que ha adquirido firmeza por no haber sido recurrido, como prestaciones intracomunitarias de servicios a las que se aplica el artículo 44 de la Directiva del IVA? ¿Pueden los órganos tributarios de un Estado realizar posteriormente, de oficio o a instancia de parte, una calificación jurídica de los servicios transfronterizos que son objeto de inspección tributaria en dicho Estado distinta de la calificación jurídica ya conferida a los mismos servicios, de oficio o a petición de parte, por los órganos tributarios de otro Estado mediante un acto administrativo que ha adquirido firmeza por no haber sido recurrido ante los órganos jurisdiccionales, lo que tiene como efecto la doble imposición en materia de IVA, o, por el contrario, los órganos tributarios que resuelven posteriormente, de oficio o a petición de parte, están vinculados por la calificación jurídica de los servicios transfronterizos en cuestión realizada por los órganos tributarios que se pronunciaron en primer término y que adquirió firmeza por no haber sido recurrida, sin que puedan modificarla?
- B. En función de la respuesta a las anteriores cuestiones prejudiciales, ¿cuál es el lugar de la prestación servicios, en el sentido de la Directiva del IVA y [del] principio de eliminación de la doble imposición, en una situación como la del litigio principal?

Fecha de presentación: 7 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión: 29 de noviembre de 2022

Parte demandante: Streaming Services Srl – en insolvencia, a través del liquidador judicial Cabinet Individual de Insolvență «Mihai Florea»

Partes demandadas: Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agencia Tributaria – Dirección General de Resolución de Reclamaciones, Rumanía) Administrația Județeană a Finanțelor Publice Călărași (Administración Provincial de Hacienda de Călărași, Rumanía).

Interpretación artículo 30 bis, punto 2, de la Directiva 2006/112

Asunto C-68/23

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Existe un bono univalente, en el sentido del artículo 30 bis, punto 2, de la Directiva del IVA, cuando

- se conoce el lugar de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, ya que dichos servicios deben prestarse a consumidores finales en el territorio de un Estado miembro,
- pero la ficción del artículo 30 ter, apartado 1, párrafo primero, primera frase, de la Directiva del IVA, según la cual se considera que también la transferencia del bono entre sujetos pasivos da lugar a la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, genera una prestación de servicios en el territorio de otro Estado miembro?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial (en cuyo caso, en el presente asunto, existe un bono polivalente), ¿se opone el artículo 30 ter, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA –según el cual la prestación efectiva de los servicios efectuada por el prestador a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA con arreglo al artículo 2 de la Directiva del IVA, mientras que no lo estará cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente– a una obligación tributaria con fundamento distinto (sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de mayo de 2012, Lebara – C-520/10, EU:C:2012:264)?

Fecha de presentación: 8 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión: 3 de noviembre de 2022

Demandante y recurrente en casación: M-GbR

Demandada y recurrida en casación: Finanzamt O (Administración Tributaria de O)

Interpretación del artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE y del artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia

Asunto C-73/23

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que permiten a un Estado miembro excluir del beneficio de la exención prevista en la citada disposición únicamente a los juegos de azar o de dinero ofrecidos por vía electrónica, mientras que siguen exentos del IVA los juegos de azar o de dinero que no se ofrecen por vía electrónica?

2. ¿Deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que permiten a un Estado miembro excluir del beneficio de la exención prevista en esta disposición únicamente a los juegos de azar o de dinero ofrecidos por vía electrónica, con exclusión de las loterías, que siguen exentas del IVA con independencia de que se ofrezcan o no por vía electrónica?

3. ¿Permite el artículo 267, párrafo tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que un tribunal superior decida mantener los efectos de una disposición de Derecho interno que ha anulado por infringir el Derecho interno, sin pronunciarse sobre la infracción del Derecho de la Unión que también se ha invocado ante dicho tribunal y, por consiguiente, sin plantear una cuestión prejudicial acerca de la compatibilidad de dicha disposición de Derecho interno con el Derecho de la Unión ni preguntar al Tribunal de Justicia sobre las condiciones en que podría decidir mantener los efectos de esa disposición pese a su incompatibilidad con el Derecho de la Unión?

4. En caso de respuesta negativa a alguna de las cuestiones anteriores, ¿puede la Cour constitutionnelle mantener los efectos pasados de las disposiciones que ha anulado por su incompatibilidad con las normas nacionales sobre reparto de competencias, cuando dichas disposiciones son también incompatibles con la Directiva 2006/112, a fin de evitar las dificultades presupuestarias y administrativas que ocasionaría la devolución de los impuestos ya satisfechos?

5. En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿es posible devolver al sujeto pasivo el IVA que abonó sobre el margen bruto real de los juegos y apuestas que gestiona en virtud de disposiciones incompatibles con la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal?

Fecha de presentación: 10 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica)

Fecha de la resolución de remisión: 30 de enero de 2023

Parte demandante: Chaudfontaine Loisirs SA

Parte demandada: État belge (Estado belga)

Préstamo con garantía hipotecaria – sobre la comisión al prestamista por la venta en subasta de bienes pignorados cuando el prestatario incumpla el contrato – efectos de tributación.

Asunto C-89/23

Cuestión prejudicial

A efectos de determinar si la comisión del 11 % que la ley (artículo 25 del Decreto-ley n.º 365/99, de 17 de septiembre) atribuye al prestamista por la venta de bienes pignorados puede acogerse a la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [que corresponde al artículo 9, apartado 27, letra a), del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido)], ¿puede considerarse que la venta de los bienes pignorados (artículos 19 y ss. del Decreto-ley n.º 365/99, de 17 de septiembre), cuando el prestatario deje de pagar en las condiciones legales, constituye una prestación accesoria de los servicios prestados por el prestamista (actividad de préstamo con garantía pignoraticia)?

Fundamento jurídico: artículo 267 TFUE

Fecha de presentación: 16 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal)

Fecha de la resolución de remisión: 25 de enero de 2023

Parte recurrente: Companhia União de Crédito Popular, SARL

Parte recurrida: Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera)

Interpretación del título XII, capítulo 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Asunto C-122/23

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Vulnera los principios del sistema común del IVA de la Unión Europea una disposición nacional en virtud de la cual, en relación con la franquicia del impuesto prevista en el título XII, capítulo 1, de la Directiva 2006/112 del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, los sujetos

pasivos reciben un trato diferente en función de la rapidez con la que alcancen el umbral del volumen de operaciones que determina la obligatoriedad del registro a efectos del IVA?

2. ¿Se opone la Directiva 2006/112 del Consejo a una disposición nacional con arreglo a la cual la franquicia del impuesto en caso de una entrega de bienes con arreglo al título XII, capítulo 1, de la Directiva 2006/112 depende de que el proveedor cumpla la obligación de solicitar el preceptivo registro a efectos del IVA dentro del plazo fijado para ello?

3. ¿Con arreglo a qué criterios derivados de la interpretación de la Directiva del IVA debe determinarse si la citada disposición nacional, que establece el nacimiento de una deuda tributaria en caso de solicitud fuera de plazo del preceptivo registro a efectos del IVA, es de carácter sancionador?

Fecha de presentación: 1 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)

Fecha de la resolución de remisión: 25 de enero de 2023

Parte recurrente en casación: Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agent-sia za prihodite (director de la Sección «Recursos y gestión en materia de fiscalidad y seguridad social» de la ciudad de Sofia, adscrita a la Administración central de la Agencia Nacional de Recaudación)

Parte recurrida en casación: Legafact EOOD

Interpretación de los artículos 19, párrafo 1, y 28 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Asunto C-171/23

Cuestión prejudicial

¿Impone el Derecho de la Unión a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales la obligación de determinar la deuda del impuesto sobre el valor añadido (y no de denegar la solicitud de devolución del impuesto) cuando las circunstancias objetivas del caso indiquen que se ha cometido un fraude al IVA mediante la constitución de una nueva sociedad, es decir, interrumpiendo la continuidad fiscal de la actividad de la sociedad anterior, en una situación en la que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en esa actuación, y cuando el Derecho nacional en el momento del devengo no preveía tal determinación?

Fecha de presentación: 20 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Upravni sud u Zagrebu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb, Croacia)

Fecha de la resolución de remisión: 9 de marzo de 2023

Parte demandante: UP CAFFE d.o.o.

Parte demandada: Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Ministerio de Finanzas de la República de Croacia)

Interpretación del artículo 24, apartado 1, y del artículo 25, letra c), de la Directiva 2006/112/CE.

Asunto C-179/23

Cuestiones prejudiciales

1. En relación con los titulares de los derechos de autor o derechos afines a los derechos de autor, la actividad de las entidades de gestión colectiva de recaudación, reparto y pago de la remuneración, que tiene como contraprestación la comisión que perciben tales entidades, ¿constituye una prestación de servicios en el sentido de los artículos 24, apartado 1, y 25, letra c), de la Directiva 2006/112 (Directiva del IVA)?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿constituye una prestación de servicios, en el sentido de la Directiva del IVA, la actividad de las entidades de gestión colectiva en relación con los titulares de los derechos, aun cuando se considere que estos últimos, por cuenta de los cuales dichas entidades de gestión colectiva perciben la remuneración, no efectúan una prestación de servicios en favor de los usuarios obligados al pago de la remuneración?

Fecha de presentación: 21 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión: 15 de noviembre de 2022

Partes demandadas y recurrentes: Guvernul României (Gobierno de Rumanía) Ministerul Finanțelor (Ministerio de Hacienda)

Parte demandante y recurrida: Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam)

Transmisión derechos de propiedad sobre bienes inmuebles expropiados a favor del Tesoro Público – actividad económica.

Asunto C-182/23

Cuestión prejudicial

¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto

sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1, en su versión modificada), en relación con el artículo 14, apartado 2, letra a), de la misma Directiva, en el sentido de que no se opone a que un agricultor que tenga la condición de sujeto pasivo del IVA conforme al régimen general que transmita la propiedad de una parcela a favor del Tesoro Público por vía de expropiación, a cambio de una indemnización, por haber sido destinada afines no agrarios, sea considerado sujeto pasivo del IVA en relación con tal entrega solo por el hecho de que esa parcela se hubiera utilizado para las necesidades de una actividad agraria sujeta al IVA?

Fecha de presentación: 22 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión: 18 de enero de 2023

Parte recurrente Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia)

Parte recurrida J.S.

Interpretación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE.

Asunto C-184/23

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Implica la consideración de varias personas como un solo sujeto pasivo, con arreglo al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE, que las prestaciones a título oneroso entre esas personas no están sometidas al ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 2, punto 1, de dicha Directiva?

2. ¿Están sometidas al ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido las prestaciones a título oneroso entre esas personas al menos cuando el destinatario de la prestación no tenga derecho a deducir el impuesto soportado (o solo tenga un derecho a deducción parcial), ya que, de lo contrario, existiría el riesgo de pérdida de ingresos fiscales?

Fecha de presentación: 22 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión: 26 de enero de 2023

Parte demandada y recurrente en casación: Finanzamt T (Oficina Tributaria de T)

Parte demandante y recurrida en casación: S

Interpretación del artículo 16 de la Directiva del IVA – Transmisión a terceros a título gratuito.

Asunto C-207/23

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Constituye un supuesto de «destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a [...] su transmisión a terceros a título gratuito» en el sentido del artículo 16 de la Directiva del IVA el hecho de que un sujeto pasivo suministre a otro sujeto pasivo, a título gratuito, calor procedente de su empresa para las necesidades de la actividad económica de ese otro sujeto pasivo (en este caso: transmisión de calor procedente de la central de cogeneración de un proveedor de electricidad a una empresa agrícola para calefactar campos de espárragos)?

2. ¿Tiene alguna relevancia a este respecto el hecho de que el sujeto pasivo destinatario utilice el calor para fines que le confieren el derecho a la deducción del impuesto soportado?

3. ¿En un supuesto de destino específico del bien de la empresa (artículo 16 de la Directiva del IVA), el cálculo del precio de coste a los efectos del artículo 74 de la Directiva del IVA es restringido en el sentido de que debe incluir solamente los costes por los que se haya soportado el IVA?

4. ¿Comprende el precio de coste únicamente los costes directos de fabricación o producción o también los costes indirectamente imputables, como por ejemplo los gastos financieros?

Fecha de presentación: 29 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión: 22 de noviembre de 2022

Parte demandada, recurrente y recurrida en casación: Finanzamt X (Oficina Tributaria de X)

Parte demandante, recurrida y recurrente en casación: Y KG

Fijación del importe de la base imponible en el supuesto de suscripción de acciones de una sociedad mediante una aportación, en unas condiciones como las del litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional.

Asunto C-241/23

Cuestión prejudicial:

¿Debe entenderse que la contraprestación que quien realice la entrega de bienes obtenga o vaya a obtener, mencionada en el artículo 73 de la Directiva

2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p.1, en su versión modificada) es el valor nominal de las acciones suscritas, o bien el valor de emisión si las partes han estipulado que la contraprestación ascienda al valor de emisión de las acciones?

Fecha de presentación: 18 de abril de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión: 24 de febrero de 2023

Parte recurrente: P. sp. z o.o.

Parte recurrida: Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Director de la Agencia Tributaria de Varsovia)

Impuesto de hidrocarburos

Excepciones a exención fiscal de hidrocarburos – artículo 267 TFUE – quién abona el impuesto.

Asunto C-137/23

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Debe interpretarse el artículo 14, apartado 1, inicio y letra c), de la Directiva 2003/96/CE en el sentido de que la exención del impuesto prevista en esta disposición es aplicable a los productos energéticos respecto de los que consta que se utilizan para la propulsión de embarcaciones en la navegación por aguas interiores de la Unión, aun cuando esos productos energéticos (en el presente asunto, el gasóleo), durante tal uso, no tengan el contenido mínimo exigido del marcador fiscal Solvent Yellow 124,¹ si las autoridades tributarias no disponen de indicios de que el propietario o armador de la embarcación, o bien su representante a bordo de la embarcación (el patrón), han incurrido en fraude, abuso o evasión de impuestos especiales en relación con el gasóleo en su poder?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿debe interpretarse el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE en el sentido de que, si se acredita que el depósito de combustible de una embarcación de navegación interior contiene exclusivamente gasóleo procedente de un proveedor de combustible que, con el consentimiento de las autoridades tributarias, está facultado a despachar este gasóleo a consumo exento de impuestos especiales, el mero hecho de que este gasóleo no contenga el nivel mínimo exigido del marcador fiscal Solvent Yellow 124 significa que el impuesto especial se

1 En virtud del artículo 1, en relación con el artículo 3 de la Directiva 95/60 y el artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2011/544.

devengó exclusivamente en el momento de ese anterior despacho a consumo en virtud del artículo 7, apartado 2, inicio y letra a), de dicha Directiva?

3. En caso de respuesta negativa a la cuestión 2 y de que, por tanto, el artículo 7, apartado 2, inicio y letra b), de la Directiva 2008/118/CE sea también aplicable al supuesto mencionado en dicha cuestión prejudicial, ¿se opone el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión a que el impuesto especial exigible de conformidad con el artículo 7, apartado 2, inicio y letra b), de la Directiva 2008/118/CE se perciba, en virtud del artículo 8, apartado 1, inicio y letra b), de dicha Directiva, del patrón de la embarcación en cuyo poder se hallen los productos sujetos a impuestos especiales, aun cuando esta persona no tuviese motivos para dudar de que el gasóleo se suministraba exento de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones del Derecho de la Unión y nacionales?

4. ¿Tiene alguna relevancia en la respuesta a la cuestión 3 el hecho de que el patrón no trabaje por cuenta ajena, sino que, además, sea el propietario de la embarcación?

Fecha de presentación: 7 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos)

Fecha de la resolución de remisión: 10 de febrero de 2023

Parte demandante: X

Parte demandada: Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda).

Arancel Aduanero Común

Libre circulación de mercancías – interpretación artículo 267 TFUE sobre la nomenclatura combinada, en relación con el principio de aplicación uniforme de la clasificación arancelaria, establecido en el artículo 28 TFUE, y con los principios de seguridad jurídica y de protección de confianza legítima.

Asunto C-168/23

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Debe interpretarse la NC que figura en el Anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, en relación con las Notas explicativas de la [nomenclatura combinada de las Comunidades Europeas (2007/C-296/02) [DO 2007, C 296, p. 4], en el sentido de que el producto constituido por el núcleo y el revestimiento óptico, recubiertos de una primera capa interna de acrilato blando y de una segunda capa de acrilato duro de color, sis-

tema de recubrimiento (denominado ColorLock), puede estar comprendido en la partida arancelaria 8544 70 00 de esta?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿deben interpretarse los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima en el sentido de que las autoridades aduaneras nacionales pueden no tener en cuenta la existencia de decisiones de la autoridad aduanera de un Estado que no han cuestionado la clasificación de dicho producto en la partida arancelaria 8455 70 00, así como de decisiones IAV favorables (que garantizan la exención de los aranceles y del IVA) dictadas por otras autoridades aduaneras o incluso por órganos jurisdiccionales de otros Estados miembros de la Unión Europea estableciendo dicha clasificación arancelaria, sin que tal conducta vulnere el principio de aplicación uniforme de la clasificación arancelaria, establecido en el artículo 28 [TFUE], en relación con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima reconocidos por el [Tribunal de Justicia] y que rigen en la aplicación del Derecho de la Unión?

3. En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 114 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, en relación con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, en el sentido de que una eventual falta de claridad de las Notas Explicativas de la [nomenclatura combinada de las Comunidades Europeas], en su forma en vigor a partir de la fecha de la Comunicación de la Comisión [Notas explicativas de la nomenclatura combinada de la Unión Europea (2007/C-296/02) [DO 2007, C 296, p. 4], seguida de una posterior clarificación que entró en vigor, puede dar lugar a obligaciones tributarias adicionales a cargo de un contribuyente de un Estado miembro, en particular cuando, a lo largo del tiempo, ha habido decisiones de la autoridad aduanera de dicho Estado miembro que no han cuestionado la clasificación de ese producto en la partida arancelaria 8544 70 00, así como decisiones IAV favorables dictadas por otras autoridades aduaneras o incluso por órganos jurisdiccionales de otros Estados miembros de la Unión Europea estableciendo tal clasificación arancelaria?

Fecha de presentación: 17 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunalul Olt (Tribunal de Distrito de Olt, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión: 1 de marzo de 2023

Parte demandante: Prysmian Cabluri și Sisteme SA

Partes demandadas: Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova – Direcția Regională Vamală Craiova (Agencia Tributaria – Dirección General Regional de Hacienda de Craiova – Dirección Regional de Aduanas de Craiova, Rumanía) Autoritatea Vamală Română (Autoridad Aduanera Rumana) Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Agencia Tributaria – Dirección General de Administración de los Grandes Contribuyentes, Rumanía)

Libre circulación de mercancías – clasificación de las mercancías

Asunto C-104/23

Cuestiones prejudiciales

1. Determinar si una construcción prefabricada, en el sentido de la partida 9406 de la NC, debe delimitar completamente un espacio por todos sus lados. De ser así, los cobertizos para terneros importados por la demandante no podrían clasificarse como construcciones prefabricadas, dado que disponen de una cara frontal abierta como abertura de entrada y salida. El tenor de la partida 9406 de la NC, por una parte, y la nota 4 del capítulo 94 de la NC, por otra, pueden interpretarse de manera diferente en lo que respecta al requisito de una construcción cerrada, razón por la cual esta Sala solicita una aclaración al Tribunal de Justicia.

2. Determinar si una construcción prefabricada, en el sentido de la partida 9406 de la NC, debe ser lo suficientemente alta para que pueda acceder una persona de estatura media y si, en tal caso, debe haber al menos un espacio para que dicha persona pueda estar de pie o si basta con que se pueda acceder en posición inclinada. Esta cuestión es decisiva en el presente asunto. Si se admitiera la exigencia de una altura suficiente para que pueda acceder una persona de estatura media, el recurso de casación de la recurrente carecería de fundamento, dado que los cobertizos para terneros que importa no disponen de una altura suficiente para que una persona de estas características pueda estar de pie y, por tanto, no podrían considerarse construcciones prefabricadas en el sentido de la partida 9406 de la NC. Sin embargo, incluso el más pequeño de los cobertizos para terneros en litigio es accesible para personas de estatura media en posición inclinada.

Fecha de presentación: 22 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión: 23 de agosto de 2022

Parte demandante y recurrente en casación: A GmbH & Co. KG

Parte demandada y recurrida en casación: Hauptzollamt B (Oficina Principal de Aduanas B)

Práctica profesional

La controvertida aplicación práctica del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEPNR)



LA CONTROVERTIDA APLICACIÓN PRÁCTICA DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (IEPNR)

Blanca García de Vega

*Senior Manager de bln palao abogados
Coordinador
(España)*

Belén Palao Bastardes

*Socio director de bln palao abogados
(España)*

Como muchos de ustedes recordarán, hace poco más de un año, en concreto, el 9 de abril de 2022, la Jefatura del Estado publicaba en el Boletín Oficial del Estado el texto definitivo de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Mediante dicho texto y entre otras, se introducía, como medida fiscal para incentivar la economía circular, una nueva figura en nuestro sistema tributario: el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Y es que, en particular, la citada norma contemplaba en el Capítulo I del Título VII, ni más ni menos que 17 artículos dedicados a la implantación de este nuevo tributo.

De esta forma, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se configuraba como un nuevo tributo de naturaleza indirecta, monofásico, que gravaba la fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria de envases de plástico no reciclado que tuviesen la consideración de no reutilizables, con efectos 1 de enero de 2023.

Si bien inicialmente esta nueva figura se planteó como un impuesto orientado al sector alimentario, lo cierto es que la redacción definitiva de la norma sometió a tributación a todo tipo de envases de un solo uso y compuestos de plástico total o parcialmente no reciclado, a los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de envases no reutilizables, y a los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. De lo anterior se extraía una clara conclusión, y es que la entrada en vigor desde el 1 de enero de 2023 de este nuevo

tributo traería consigo implicaciones para la gran mayoría de sectores que conforman el tejido empresarial español.

Seguro que muchos de ustedes, dadas las implicaciones que podían derivarse, se han preguntado cual es la razón de ser de la entrada en vigor del nuevo impuesto. Pues bien, si atendemos a la propia redacción de la norma, el propio artículo 67 clarifica que este impuesto tiene como finalidad el fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como del reciclado de los residuos plásticos, todo ello a efectos de contribuir a la reintroducción de este material y a nuestro compromiso con una economía circular.

No obstante, es inevitable preguntarnos si esta ha sido la única finalidad perseguida por el legislador al pretender introducir esta figura en nuestro sistema tributario o existen otras razones que hayan impulsado o promovido la creación del nuevo impuesto. Indagando en el tema, resulta cuanto menos llamativo el hecho de que durante el mes de junio de 2020, el Gobierno Español presentase ante la Comisión Europea el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, donde se plasman una serie de medidas que comprendían la estrategia a seguir por España a efectos de paliar los negativos efectos que se derivaron de la pandemia provocada por la COVID-19. Si atendemos al contenido del Plan en cuestión, entre otras medidas se encontraba el establecimiento de un impuesto que gravase los envases de plástico no reutilizables, que entraría en vigor durante el tercer trimestre de 2021, y que sometería a tributación la cantidad, expresada en kilogramos, de plástico contenida en los envases de plástico no reutilizables relativa a operaciones de fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, siendo el tipo impositivo aplicable 0,45 euros el kilogramo gravado.

Pues bien, resulta que precisamente con el objetivo de contribuir a reparar los daños económicos y sociales inmediatos provocados por la pandemia, y como parte del Plan de Recuperación para Europa, la Comisión Europea creó un nuevo instrumento de financiación temporal denominado los Fondos *EU Next Generation*. De esta forma, el impulso para la recuperación de Europa se instrumentaba mediante el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, destinado a conceder subvenciones y préstamos para apoyar reformas e inversiones en los Estados miembros de la UE por un valor total de 723.800 millones de euros.

Por lo tanto, y en la medida en que la percepción de estos fondos estuvo sujeta a la elaboración por parte de los Estados Miembros de planes de recuperación y resiliencia, no es descabellado pensar que la creación de este impuesto fue parte del plan de reformas y compromisos asumidos por el gobierno de España para poder percibir los distintos paquetes de ayuda vinculados a los Fondos *EU-Next Generation*.

En otro orden de cosas, y habiendo transcurrido un año desde de la publicación de la norma y casi 6 meses desde la entrada en vigor del impuesto, para aquellos que hemos seguido de cerca su nacimiento nos es imposible no pensar en la compleja gestión de este, ello debido, fundamental y principalmente, a la escasa normativa publicada en relación con el mismo.

Y es que, si bien contamos con la Ley 7/2022 a la que hemos hecho referencia con anterioridad, a día de hoy seguimos sin contar con el oportuno desarrollo reglamen-

tario, habiéndose regulado los aspectos puramente prácticos a través de una Orden Ministerial, en concreto, la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación» y el modelo A22 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución», se determinan la forma y procedimiento para su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias. Recordemos a los lectores que esta Orden fue publicada el pasado 30 de diciembre de 2022, esto es, 2 días antes de la entrada en vigor del impuesto.

Sobra decir por resultar claramente evidente, que dos días no son suficientes para que una determinada compañía pueda llevar a cabo las adaptaciones necesarias para cumplir con las exigencias prácticas de este nuevo impuesto. Sobre todo, si tenemos en cuenta que, como punto de partida en esta labor de adaptación, el principal problema al que se enfrentan los sujetos pasivos es precisamente la falta de datos necesarios en sus sistemas para lograr el cumplimiento de las múltiples obligaciones formales que de este se derivan.

En particular y por lo que hemos ido advirtiendo a lo largo de estos meses, este problema se focaliza más en los envases secundarios y terciarios, lo cual tiene sentido si tenemos en cuenta que hasta el pasado 1 de enero de 2023, las empresas no contaban con ninguna exigencia normativa que les obligase a registrar en sus sistemas aquellos datos relativos a productos distintos a sus propios productos «core». Es lo que ocurriría, por ejemplo, con determinada mercancía como el film retro táctil con el que se paletiza un determinado producto en los almacenes de las empresas de forma previa a su distribución, y que como bien sabrán, califica a efectos del impuesto como envase terciario. Sin estos datos, ¿cómo delimitamos los productos sujetos al impuesto y como cumplimentamos la declaración o reportamos la contabilidad de existencias a la Agencia Tributaria?

No obstante lo anterior, resulta que aún si estos datos hubieran estado reflejados en los distintos sistemas de las empresas, se deberían haber llevado a cabo determinadas acciones tendentes a su validación y para las cuales dos días resultan a todas luces insuficientes. Hablamos por ejemplo, de determinar quién dentro de la organización será el encargado de la gestión de los datos, si son o no son válidos a efectos de cumplir con las obligaciones del impuesto, si están todos aquellos datos necesarios registrados en el ERP o bien se gestionan en otras bases de datos o aplicaciones ajenas al ERP siendo necesario realizar integraciones a nivel sistemas, quién es el encargado de certificar el contenido en los productos sujetos al impuesto, cómo se trasladarán estos datos al modelo fiscal, etc.

Esta complejidad en lo que a la gestión del impuesto se refiere, se ha visto agravada por la publicación por parte de la Agencia Tributaria de varias notas informativas, presentaciones y guías, que no tienen —o no deberían tener— efectos vinculantes pero que, sin embargo, a falta de cualquier normativa de desarrollo, deben tomarse como referencia para cumplir con las obligaciones derivadas de la entrada en vigor del impuesto.

Esta vorágine de documentación, para muchos, no ha sido sino la prueba irrefutable de que nos enfrentamos a un tributo inmaduro, que no ha sido adaptado a la

realidad del día a día de las empresas, siendo así que los distintos textos que se han ido publicando a medida que pasaban los días, iban poniendo de manifiesto distintas casuísticas y escenarios que no habían sido contemplados en el texto normativo ni en la Orden de desarrollo, estando ya en vigor el impuesto en cuestión. Y es que, a pesar de que a día de hoy esto no pueda ser percibido, lo cierto es que aquellos que llevamos un año siguiendo de cerca el nacimiento de este impuesto sabemos de buena gana que la página web de la Agencia Tributaria ha albergado dos versiones distintas de preguntas frecuentes y hasta tres versiones distintas de notas aclaratorias que pretendían esclarecer las distintas obligaciones a efectos del impuesto para fabricantes, adquirentes intracomunitarios, importadores y representantes de los contribuyentes no establecidos. Así, y si bien el contenido de todas ellas podía resultar parecido, de su análisis en profundidad resultaba que los textos actualizados introducían matizaciones, aclaraciones, o incluso novedades que no recogían sus antecesores a las que había que adaptarse a pesar de estar ya en vigor el impuesto. Toda esta marabunta de documentación no ha hecho sino introducir mayor inseguridad en los sujetos pasivos que, en ausencia de cualquier normativa de desarrollo están sujetos a cambios de criterios continuos por parte de las autoridades fiscales.

Porque si hay algo en lo que seguro coincidimos los asesores en la materia, es en que, el principal problema que dificulta la implementación de esta nueva figura desde un punto de vista puramente práctico es que, a día de hoy, tanto la normativa como el resto de documentación publicada, además de cómo hemos señalado con anterioridad, resultar escasa e insuficiente, es imprecisa e incompleta, siendo prueba de ello que a pesar de la documentación publicada por la Agencia Tributaria en su intento de esclarecer las lagunas que han ido surgiendo alrededor de la nueva figura impositiva, seguimos teniendo innumerables dudas que están aún sin resolver así como innumerables escenarios y casuísticas que no han sido ni tan siquiera contemplados por el legislador, ya que no constan recogidos ni en la norma ni en la documentación adicional publicada al respecto.

Así, podemos por ejemplo traer a colación el hecho de que, si atendemos a la definición de contribuyente recogida en la redacción actual de la norma, en concreto en el artículo 76 de la Ley 7/2022, resulta que puede ostentar tal condición toda persona física o jurídica que realice operaciones de fabricación, adquisición intracomunitaria o importación de productos sujetos al impuesto. No obstante, el hecho de ampliar la condición de contribuyente a las personas físicas complica en gran medida la gestión del impuesto, ya que implica, por ejemplo, que toda persona física que realice una adquisición intracomunitaria de un producto envasado en plástico no reciclado de un único uso debería registrarse a efectos del impuesto y obtener un CIP, para poder así presentar la autoliquidación y reportar a la Agencia Tributaria el correspondiente libro registro de existencias. Si pensamos en circunstancias cotidianas y recurrentes de nuestro día a día, como puede ser por ejemplo el crecimiento innegable de las compras online, ¿quién no va a verse afectado por esta figura? ¿Debería existir un supuesto de no sujeción tal y como ocurre en el IVA para aquellos que no tengan la consideración de empresarios y/o profesionales? En la práctica esta cuestión se ha subsanado ya que existe una franquicia arancelaria en el caso de los adquirentes intracomunitarios de forma que en aquellos casos en los que las adquisiciones intracomunitarias del período mensual no superen los 5 kilogra-

mos de plástico no reciclado, no existirá obligación de registro ni, por lo tanto, obligación de cumplir con el resto de las obligaciones formales. Pero ¿qué pasaría si una persona física que no tiene la consideración de empresario y/o profesional a efectos del IVA supera dicha franquicia? Es claro que la misma estaría obligada a registrarse y cumplir con el resto de las obligaciones formales previstas en la normativa aplicable.

Por otro lado, y no menos importante, es sabido que una de las operaciones que conforman el hecho imponible del impuesto es la realización de operaciones de fabricación de aquellos productos que entran dentro del ámbito objetivo del mismo. Así, a efectos de determinar qué se entiende por fabricación, debemos atender a la definición recogida en el artículo 71. 1. b) de la Ley 7/2022. No obstante, ni en el citado artículo ni en el resto de documentación publicada por la Agencia Tributaria, encontramos la definición de «fabricante». Esta ausencia de definición genera dudas en aquellos casos en los que aquel que realiza la operación de fabricación no coincide con el titular de los bienes en cuestión, o lo que es lo mismo, en relación con aquellas operaciones realizadas bajo un régimen de maquila. En estos casos, ¿quién es el sujeto pasivo del impuesto?

Lo mismo ocurriría, por ejemplo, respecto de aquellas operaciones realizadas bajo el conocido régimen de ventas en consignación, las cuales no han sido contempladas ni en la norma reguladora del impuesto ni en la orden de desarrollo ni en ninguno de los documentos publicados por la Agencia Tributaria al respecto. En estos casos y a pesar de que, si bien a efectos de IVA exista una simplificación, entendemos que desde una perspectiva puramente conservadora se deberá entender que la misma no aplica en el ámbito del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables.

Resulta también interesante recordar al lector que, en aquellos supuestos de fabricación o adquisición intracomunitaria de productos incluidos dentro del alcance del nuevo impuesto, los contribuyentes están obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar el importe resultante de la deuda tributaria. Así, a efectos de la debida presentación de la autoliquidación y siguiendo con lo dispuesto en la norma, se deberá atender al periodo de liquidación mensual o trimestral que resulte en cada caso, siendo así que dicho periodo será trimestral salvo que se trate de contribuyentes cuyo periodo de liquidación en el ámbito del IVA sea mensual, en cuyo caso dicha autoliquidación deberá también presentarse con periodicidad mensual.

Parece sencillo de aplicar salvo que se trate de un sujeto pasivo que, por la propia actividad que realiza en España no tenga obligación de presentar autoliquidaciones a efectos del IVA. En estos casos, no existe periodo de liquidación a tomar como referencia para el cumplimiento de esta obligación. ¿Qué periodicidad correspondería por ejemplo un sujeto pasivo del impuesto, no establecido en España pero que cuenta con un NIF N otorgado por la Agencia Tributaria, y cuya actividad en dicho territorio consiste en la realización de adquisiciones intracomunitarias seguidas de ventas locales a destinatarios establecidos en España?

En línea con lo anterior, la norma prevé la obligación por parte de los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto de nombrar un representante a los efectos del impuesto. Deberíamos también preguntarnos

qué debemos tener en cuenta a la hora de considerar como establecido o no establecido a un determinado sujeto pasivo no residente en España. Lo anterior dado que, a día de hoy, ni la norma ni la orden de desarrollo incluye ninguna definición al respecto. En efecto, la única matización al respecto la encontramos en el documento publicado por la Agencia Tributaria en su página web el pasado 10 de marzo de 2023, denominado *«Nota informativa de la Subdirección general de gestión e intervención de impuestos especiales, relativa al impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables»*, en concreto en el punto 4 de la misma, donde se determina que *«los contribuyentes se consideran establecidos cuando tengan en territorio español su domicilio fiscal, un establecimiento permanente o la sede de su actividad económica»*.

No obstante lo anterior y al menos a nuestro juicio, la definición incluida en el citado documento no resulta suficiente a efectos de disipar las dudas que se generan alrededor de este concepto. En particular, no se aclara cual es la definición de establecimiento permanente a la que debemos atender para determinar si un sujeto pasivo es o no establecido a efectos del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, matiz importante si tenemos en cuenta que este concepto no es coincidente, por ejemplo, desde el punto de vista del IVA y desde el punto de vista de Sociedades.

No es de extrañar que, ante la imprecisión de determinados términos recogidos por la norma, así como ante la ausencia de análisis y resolución por parte del legislador de determinadas operaciones como son aquellas realizadas bajo el régimen de maquila o de ventas en consignas antes referenciadas, a la hora de *«echar a andar»*, las empresas afectadas por el impuesto estén encontrándose con problemas prácticos de difícil o imposible resolución al menos hasta que las necesarias puntualizaciones hayan sido matizadas por la Agencia Tributaria.

Uno de los problemas prácticos que está siendo necesario solventar es la necesidad de acreditar los kilogramos de plástico no reciclado contenido en el envase primario, secundario o terciario objeto del impuesto, acreditación que resulta fundamental si tenemos en cuenta que la base imponible del mismo estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado expresada en kilogramos contenida en los productos en cuestión.

En este sentido, y si bien tras 1 de enero de 2024 será necesario que esta certificación sea emitida por una entidad acreditada para emitir certificaciones al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 *«Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado»* o las normas que las sustituyan, de conformidad con lo dispuesto en la disposición transitoria décima de la Ley 7/2022, durante el ejercicio 2023 existirá un régimen transitorio de forma que, alternativamente, esta acreditación se puede llevar a cabo mediante una declaración responsable firmada por el fabricante de los bienes en cuestión.

En relación con esta obligación, a día de hoy, no contamos con un modelo de certificación que podamos tomar como referencia, ni tampoco sabemos con qué periodicidad deberemos expedir dicho documento. Pero lo que realmente asombra es que el legislador no haya tenido en cuenta la imposibilidad manifiesta de contar con este tipo de declaraciones emitidas por el fabricante en aquellos

casos de cadenas de suministro complejas en las que el suministrador de los bienes sujetos al impuesto no es el fabricante sino un mero distribuidor o suministrador del producto final.

Además, preocupa encarecidamente la obligación de contar con este certificado en aquellos casos en los que tanto adquirentes intracomunitarios como importadores se ven obligados a solicitar el mismo a fabricantes extranjeros. Es lógico pensar que estos fabricantes, al no contar en la mayoría de los casos con un impuesto similar en su territorio, sean reacios a proporcionar este tipo de documentación, más aún sin haber sido determinado el grado de responsabilidad que implica la expedición de este documento para ellos. Por otro lado, sería interesante que se estableciera la forma de acreditar los kilogramos declarados a efectos del impuesto en aquellos casos en los que los envases fabricados no son objeto de entrega, sino que son utilizados por el propio fabricante quien además de fabricar es quien comercializa los productos envasados. ¿Haría falta una auto certificación?

Otro de los problemas prácticos a los que se están enfrentando los sujetos pasivos del impuesto afecta de lleno a aquellos que ostentan la condición de adquirentes intracomunitarios. Estos sujetos pasivos se ven obligados, siempre que el número de adquisiciones de productos sujetos al impuesto realizadas al mes superen los 5 kilogramos, a registrarse y obtener un CIP, a presentar la oportuna autoliquidación del impuesto a través del modelo 592, y a mantener y reportar –teniendo en cuenta las excepciones recogidas en la norma– un libro registro de existencias.

En relación con este último y a diferencia de lo que ocurre con los fabricantes, quienes recordemos, también tienen la obligación de mantener y reportar una contabilidad que si bien no es idéntica sí que es similar, los adquirentes intracomunitarios no tienen obligación de registrar en dicho libro registro un asiento inicial de apertura que recoja las existencias iniciales a 1 de enero de 2023, siendo el primer asiento aquel relativo a la primera adquisición intracomunitaria devengada a partir de dicha fecha.

De esta forma, durante un determinado período del año 2023, nos hemos encontrado con stocks mixtos en donde el sujeto pasivo dispone de mercancía con impuesto devengado y sin impuesto, procedente de stocks previos adquiridos antes de la entrada en vigor del impuesto. Esto ha supuesto la necesidad de montar sistemas de trazabilidad complejos en donde a medida en que los sujetos sean susceptibles de generar derecho a la deducción del mismo bien por su comercialización fuera del territorio de aplicación, bien por su destrucción previa su venta o por su devolución para ser destruidos o reutilizados, se hace necesario tener claramente identificados los productos sujetos al impuesto susceptibles de generar el derecho a la devolución y ello con independencia de que se trate en todo caso de un mismo producto. Por lo tanto, hay que generar un nuevo stock en función del envase.

En el caso de las solicitudes de devolución a realizar por parte de los adquirentes de productos nacionales e importadores, estos no tienen la obligación legal de llevar una contabilidad o libro registro de existencias, ahora bien, es recomendable que en aquellos casos en los que estas operaciones se realicen

con frecuencia y se prevea que las mismas pueden dar lugar a supuestos de devolución de las cuotas inicialmente satisfechas, exista al menos un registro de operaciones dado que el derecho a la devolución del impuesto previamente satisfecho se ejercerá mediante la presentación del modelo de devolución A22, con periodicidad trimestral que exige acreditar por un lado, el pago del impuesto y, por otro, las circunstancias que dan derecho a la devolución, debiendo adjuntarse toda esta documentación a la solicitud de devolución.

No podemos olvidarnos de aquellos que califican como importadores a efectos del impuesto, pues si bien son los que menor número de obligaciones formales deben cumplir por no tener obligaciones de registro, de presentación de autoliquidaciones y de llevanza y reporte de contabilidad/libro registro de existencias, sí que han tenido que hacer frente a determinados problemas en lo que a la aplicación práctica del impuesto se refiere. Lo sorprendente es que, si bien el legislador ha eliminado cualquier tipo de obligación formal para este tipo de contribuyentes, ha mantenido la obligación de nombrar a un representante en los casos de importadores no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y ello con independencia de la ausencia de virtualidad práctica en este sentido.

A nuestro juicio, esta figura cuenta con un hándicap adicional, que puede pasar desapercibido, pero que no merece menos importancia en relación con otros retos a los que se enfrentan los restantes sujetos pasivos del impuesto. En particular, nos referimos al hecho de que los importadores de bienes sujetos al impuesto, en la medida en que reportan los datos relativos a los productos incluidos dentro del alcance del mismo a través del Documento Único Administrativo de importación (DUA de importación), deben no solo disponer de los datos necesarios a efectos de realizar el correcto reporte, sino que han de trasladar estos datos a los representantes aduaneros que son los que, al fin y al cabo, presentarán este DUA de importación en su nombre, salvo que ostenten la autorización de *autodespacho* que les habilitará a presentar por sí mismo sus propias declaraciones de importación, lo cual no suele ser muy habitual.

No solo deben contar con tiempo suficiente para trasladar estos datos a los representantes en cuestión, sino que deben realizar una labor de comunicación fluida y constante para lo que era necesario preparar un procedimiento de trabajo antes de la entrada en vigor del impuesto y que debe mantenerse en el tiempo a fin de asegurar el correcto reporte de datos e información que en cada caso sea necesario.

Así, las recomendaciones efectuadas a nuestros clientes parten de la base de que es necesario compartir con los representantes de aduanas un catálogo de productos sujetos al impuesto donde se diferencien los distintos tipos de productos que entran dentro del alcance de este (envases –primarios, secundarios y terciarios, productos semielaborados y elementos de cierre–).

Estos catálogos, por norma general, no estaban preparados ni las empresas afectadas contaban con personal formado y capaz de preparar esta información con la debida seguridad, por lo que ya de primeras ha sido necesario realizar una inversión en términos humanos y de capital que ha requerido grandes esfuerzos por las compañías. Además, para cada uno de estos productos, ha sido necesario cuantificar los kilogramos de plástico afectado, diferenciando entre

el plástico reciclado y el no reciclado, ya que esta diferenciación, como hemos visto, resulta fundamental para la determinación de la base imponible del impuesto. Recordemos la dificultad relativa a este punto, en la medida en que la certificación necesaria a estos efectos debe ser expedida por el fabricante de los bienes, fabricante que en estos casos suele ser una compañía extranjera que no es conocedora de la norma implantada en España y que no cuenta con un impuesto similar a ese en su territorio de establecimiento, lo cual dificulta aun más si cabe la comunicación entre las partes. Sin duda alguna, esta complejidad adicional ha implicado que en muchos casos los importadores, ante la incapacidad de obtener una certificación por parte de los fabricantes en cuestión, declarasen la totalidad de kilogramos afectados como plástico no reciclado y tributaran por una cantidad superior a la que deberían.

Es menester señalar que, en el caso particular de importadores que en ningún caso vayan a hacer uso de los bienes previamente importados en el territorio de aplicación del impuesto, sino que con posterioridad los mismos vayan a ser reexportados, no consta en la normativa ningún supuesto de exención/no sujeción de forma que los mismos deben satisfacer en primer lugar el impuesto devengado con motivo de la importación previa, para de forma posterior, solicitar la devolución del impuesto.

Sin duda, esta operativa tiene un impacto económico para los operadores que, a nuestro juicio carece de toda lógica ya que debería de existir un supuesto de exención o no sujeción similar al previsto en los casos de fabricación siempre que, a la hora de realizar el despacho a libre práctica, pueda acreditarse que los bienes en cuestión no van a ser objeto de utilización/consumo en el territorio de aplicación del impuesto, que puede tener implicaciones como un detrimento del comercio internacional en el peor de los casos. Esto afectaría a todas las operaciones de importación seguidas de entregas intracomunitarias que cuenta con un sistema de simplificación a efectos del IVA para evitar el registro del importador y que, en este caso, se ven de lleno afectadas por la actual regulación del impuesto.

Es imposible resumir en unos cuantos folios la totalidad de implicaciones prácticas que tiene el impuesto. Lo que es innegable es que, un año después de la publicación de la norma y 6 meses después de su entrada en vigor, seguimos contando con un impuesto cuya implantación práctica se encuentra en una fase muy embrionaria, y ello a pesar de que, desde un punto de vista teórico, parezca estar totalmente asentado.

Con independencia de la inseguridad jurídica que existe, lo cierto es que, al menos de momento, este impuesto ha venido para quedarse, por lo que lamentablemente, el camino no ha hecho más que empezar y a todas las empresas afectadas les queda un arduo trabajo de adaptación constante por delante.

Esta adaptación implica no sólo una nueva forma de trabajo para muchos, sino una inversión en términos de capital y sistemas ya que conlleva la necesidad de actualizar los sistemas y ERP con el fin de recoger información que previamente no existía ni era objeto de control, salvo en los casos de envases domésticos y, en muchos casos, supone la necesidad de contar con asesores expertos en la materia tanto fiscales como medioambientales, dada la falta de información y la imposibilidad por

parte de las empresas de acceder a información fiable que asegure un cierto grado de tranquilidad en el cumplimiento de la norma.

No hay duda de que los defectos en materia legislativa de la norma tendrán que ser subsanados a corto/ medio plazo si bien la situación política actual hace que seamos pesimistas en este sentido de forma que durante un determinado período de tiempo, vamos a tener que convivir con una norma deficiente, sujeta a numerosas interpretaciones lo que generará una gran inseguridad en sede de los contribuyentes y se traducirá, a medio plazo, en un incremento de la litigiosidad una vez se lleven a cabo las primeas inspecciones por parte de las autoridades fiscales, las cuales van a sufrir toda vez que la ausencia de datos en sede de los contribuyentes supondrá la imposibilidad práctica de revisar y liquidar el impuesto.

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

Cediel, Ana, Pérez Pombo, Emilio. Fiscalidad de bitcoin, monedas virtuales y tokens. Atelier, 2023.

Transcurrida más de una década desde la creación del Bitcoin, en el presente trabajo se intenta ofrecer respuestas al tratamiento tributario de las operaciones con Bitcoin y las monedas virtuales, así como con relación a las principales categorías de criptoactivos. Para ello, partimos del origen y la tecnología asociada, Blockchain, necesarios para entender la verdadera esencia y naturaleza de Bitcoin y del resto de criptoactivos. Seguidamente se trata de analizar la posible definición jurídico-tributaria de las monedas virtuales y criptoactivos, claves para determinar las consecuencias tributarias.

AA.VV. Luchena Mozo, Gracia María y Sánchez López, María Esther (Directoras). La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos. Tirant lo Blanch, 2023.

La proyección de principio de buena administración, consagrado en el art. 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, sobre el ordenamiento español y, en particular sobre el Derecho Financiero y Tributario, no es sino una muestra más de que esta rama jurídica no puede entenderse al margen de la creciente influencia que ejerce sobre ella el Derecho europeo. Principio que, sin perjuicio de su compleja delimitación e interpretación, se dirige, en esencia, a la previsión de un conjunto de garantías, de carácter esencialmente procedimental, a favor de los interesados en el seno de los distintos procedimientos administrativos imponiendo los correspondientes deberes a la Administración pública. En el escenario señalado, el objeto de la presente obra se ha centrado en el estudio de las consecuencias del principio de buena administración en los procedimientos tributarios que, fundamentalmente a partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, está conduciendo a una nueva forma de enfocar la protección de los obligados tributarios; ello, debido a que el fundamento del mismo radica en el logro del equilibrio entre los intereses particulares y el interés fiscal perseguido por la Administración tributaria. Más aún, en el entendimiento de los procedimientos de aplicación de los tributos no desde el punto de vista de la contraposición de intereses de las partes implicadas sino, más bien, desde la orientación de las mismas hacia un mismo fin, que no puede ser otro sino la correcta realización del deber de contribuir a fin de conseguir la justicia tributaria.

**Olivares Olivares, Bernardo y Olivares Rodríguez, José.
El (in)cumplimiento tributario. Tecnos, 2023.**

La obra ofrece una visión interdisciplinar e internacional del estado del conocimiento sobre el comportamiento tributario y anima a los juristas a implicarse más intensamente, por un lado, en la investigación de un campo de estudio que le es propio y, por otro, en la incorporación del conocimiento disponible a su formación jurídica para que puedan estar en condiciones de mejorar la eficiencia de los sistemas tributarios, así como a establecer o en su caso fomentar la colaboración entre el gobierno y los ciudadanos. Además, los autores hacen un repaso exhaustivo de la investigación en el mundo de habla hispana y ofrecen especificaciones metodológicas y conceptuales que hacen que el libro pueda ser una lectura valiosa para los profesionales y para los científicos del Derecho y del comportamiento tributario.

**García Prats, Alfredo. El arbitraje en materia tributaria.
Tirant lo Blanch, 2023.**

El arbitraje se propone en diferentes ámbitos del ordenamiento tributario como el mecanismo adecuado para resolver los numerosos y diversos conflictos que se generan en la aplicación de las cada vez más complejas normas tributarias, así como para resolver los variados conflictos que pueden generarse como consecuencia de la aplicación simultánea de las normas tributarias internas, internacionales y supranacionales por parte de varias jurisdicciones. Sin embargo, ello no debe obviar los múltiples desafíos que plantea la incorporación de diferentes mecanismos arbitrales de solución de conflictos tributarios en los ordenamientos jurídicos. Esta obra aborda, desde la óptica internacional, europea y española, las propuestas jurídicas más relevantes en materia de arbitraje fiscal para garantizar una resolución de conflictos eficaz y eficiente. Este libro resulta de interés para profesionales del ámbito tributario y académicos que buscan comprender el marco jurídico de la resolución alternativa de conflictos fiscales.

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

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

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 - 1ª 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 - 1ªG
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, 149-1ª-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 de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa, Análisis de jurisprudencia del TJUE, Práctica profesional).

- 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.
- 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.

- 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 "Análisis de jurisprudencia del TJUE" deberán contener resumen y palabras claves en español e inglés y estructurarse de la siguiente manera: 1. tipo de procedimiento y doctrina del tribunal. 2. Supuesto de hecho. 3. Fundamentos de derecho. 4. Análisis y relevancia para España.

Los trabajos para la sección "Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa" deberán contener resumen y palabras clave en español e inglés y seguirán la siguiente estructura: 1. Doctrina del tribunal. 2. Supuesto de hecho. 3. Fundamentos de derecho. 4. Análisis.

- 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 7ª 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.

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.

