

Nº 146

Revista Técnica Tributaria

2024

JULIO

SEPTIEMBRE

LAS SOLUCIONES
MULTILATERALES PARA
LA TRIBUTACIÓN DE LA
ECONOMÍA DIGITAL: DEL
FRACASO DE LA CUANTÍA A
DEL PILAR 1 A LAS DUDAS
SOBRE EL ART. 12B DEL
MCONU

LA LIMITACIÓN DE LOS
EFECTOS EN EL TIEMPO DE
SENTENCIAS

EL TRATAMIENTO DE LAS
GANANCIAS DE CAPITAL EN
EL CONVENIO PARA EVITAR
LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE
ESPAÑA Y CHILE: SE OBEDECE,
PERO NO SE CUMPLE

RENOVARSE O MORIR.
LA REFORMA NECESARIA
DEL IMPUESTO SOBRE
SUCESIONES

LA CONSTITUCIÓN GRATUITA
DEL USUFRUCTO DE
INMUEBLES EN UN CONTEXTO
FAMILIAR

LAS OBLIGACIONES
INFORMATIVAS FISCALES EN
EL ÁMBITO DE LAS MONEDAS
VIRTUALES: ANÁLISIS DEL
RECIENTE RD 249/2023, DE 4
DE ABRIL

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
Senior Researcher.
Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
Munich (Alemania)

Francisco Alfredo García Prats
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia (España)

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros
Vocal responsable de Estudios de AEDAF (España)

Gloria Marín Benítez
Abogado
(España)

Mercedes Navarro Egea
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Murcia (España)

Bernardo Bande García-Romeu
Presidente de AEDAF (España)

Andrea Laura Riccardi Sacchi
Asesor tributario
Dirección General Impositiva, MEF (Uruguay)

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)

Esau 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

Marisa Gómez-Lobato Lanzarote

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

Variación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en perjuicio del contribuyente y efectos vinculantes de las consultas tributarias: una visión crítica de la STS de 26 de junio de 2024
José Manuel Almudí Cid

7

Estudios

Las soluciones multilaterales para la tributación de la economía digital: del fracaso de la cuantía a del Pilar 1 a las dudas sobre el art. 12B del MCONU
Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

23

La limitación de los efectos en el tiempo de sentencias
Joaquín Huelín Martínez de Velasco, Vanessa Castelló Jordà

69

El tratamiento de las ganancias de capital en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Chile: se obedece, pero no se cumple
Felipe Yáñez Villanueva

87

Renovarse o morir. La reforma necesaria del Impuesto sobre Sucesiones
Marta Campo Gonzalo

111

La constitución gratuita del usufructo de inmuebles en un contexto familiar
Pablo Llopis Mengual

159

Las obligaciones informativas fiscales en el ámbito de las monedas virtuales: Análisis del reciente RD 249/2023, de 4 de abril
Lara Ontaneda Iglesias, Tessa Mollà Villar

193

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

Tratamiento de las pérdidas patrimoniales por transmisiones lucrativas en el IRPF. Una valoración crítica de la doctrina del Tribunal Supremo: STS de 12 de abril de 2024, rec. núm. 8830/2022
Consuelo Arranz de Andrés

237

Deslocalización de contribuyentes entre comunidades autónomas, punto de conexión y domicilio fiscal: STS de 15 de abril de 2024, rec. núm. 9082/2022
Alberto Vega García

249

El Tribunal Supremo resuelve dos cuestiones decisivas en las extinciones de condominio: cuándo hay una única comunidad y cuándo hay una disolución de comunidad: STS de 26 de abril de 2024, rec. núm. 6421/2022
Javier Máximo Juárez González

261

Retroacción de actuaciones por inexistencia de delito fiscal: STS de 6 de mayo de 2024, REC. núm. 7383/2022
Ernesto Eseverri Martínez

271

El Tribunal Supremo insiste en la no intercambiabilidad de las potestades de calificación y de declaración de existencia de simulación o conflicto en la aplicación de la norma tributaria: STS de 27 de mayo de 2024, rec. núm. 916/2024

Jesús Ramos Prieto 281

Motivación y prueba de la culpabilidad del contribuyente: STSJ de Galicia de 7 de junio de 2024, rec. núm. 15683/2023

José Ángel García de la Rosa 293

La sociedad en constitución y su tributación: STS de 17 de junio de 2024, rec. núm. 331/2023

José Pedreira Menéndez 307

Desajustes en la utilización de la figura tributaria de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público para gravar el reparto de comercio electrónico en Barcelona: A propósito de las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de julio de 2024

Marta Verdesoto Gómez 315

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El principio de efectividad garantiza el derecho del consumidor a solicitar la devolución del impuesto soportado indebidamente: STJUE de 11 de abril de 2024, C-316/22

Carlos Pedrosa López 325

Sanciones a productos energéticos contrarias a la Directiva 2003/96 y al principio de proporcionalidad: STJUE de 25 de abril de 2024, C-657/22

Carlos Pedrosa López 333

Tipo impositivo autonómico del Impuesto especial sobre hidrocarburos es contrario al Derecho de la Unión Europea: STJUE de 30 de mayo de 2024, C-743/22

Carlos Pedrosa López 339

Exenciones del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentos contrarias a la libre circulación de capitales: STJUE de 20 de junio de 2024, C-420/23

Carlos Pedrosa López 347

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 .. 355

Cuestiones prejudiciales y conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (08/06/2024 a 10/09/2024).

Gabinete de Estudios de AEDAF .. 365

Práctica profesional

La necesidad de implantar en el orden contencioso-administrativo una doble instancia generalizada. las exigencias derivadas de la doctrina Saquetti Iglesias

Jesús Cudero Blas 383

Novedades editoriales 404

Editorial



VARIACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN PERJUICIO DEL CONTRIBUYENTE Y EFECTOS VINCULANTES DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS: UNA VISIÓN CRÍTICA DE LA STS DE 26 DE JUNIO DE 2024

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-9230-4862>

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2024). Variación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en perjuicio del contribuyente y efectos vinculantes de las consultas tributarias: una visión crítica de la STS de 26 de junio de 2024. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 7-20.

El Tribunal Supremo ha declarado recientemente, en su sentencia de 26 de junio de 2024, que un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en perjuicio de los obligados tributarios, respecto a la aplicación de la normativa del IVA, siguiendo la evolución de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, permite a la Administración Tributaria española regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio administrativo más

favorable, plasmado en diversas contestaciones vinculantes previas al fallo del Tribunal de Luxemburgo, respecto a los periodos impositivos no prescritos¹.

Este planteamiento niega la posibilidad de que, en determinadas situaciones, con el fin de salvaguardar la seguridad jurídica y la confianza legítima de los obligados tributarios, se atribuyan efectos *ex nunc* a los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo, obviando asimismo el carácter vinculante de las contesta-

1 STS de 26 de junio de 2024, rec. núm. 7664/2022, ECLI:ES:TS:2024:3997.

ciones a consultas tributarias proclamado por el artículo 89 de la Ley General Tributaria, al tiempo que habilita a la Administración para que modifique las autoliquidaciones presentadas en consonancia con el criterio administrativo inicial, más favorable para el obligado tributario, siempre que no se afecten situaciones en las que se hubiese consumado la prescripción.

En el supuesto que da lugar a esta cuestionable doctrina del Tribunal Supremo, la Dirección General de Tributos venía considerando sujeta y exenta de IVA la operación consistente en la gestión de activos constituidos por títulos valores o gestión de carteras, por aplicación de la letra k) del apartado 18 del artículo 20 Uno de la Ley del IVA², partiendo de la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 13 de diciembre de 2001, relativa al caso *CSC Financial Services*³. No obstante, la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 19 de julio de 2012, dictada en el caso *Deutsche Bank*⁴, propició la mudanza de la referida doctrina del Centro Directivo, pasando a considerarse los servicios de gestión discrecional de carteras de inversión como una prestación única sujeta y no exenta del IVA⁵.

A su vez, la modificación del criterio inicial de la Dirección General de Tributos, motivado por el citado fallo del Tribunal de Luxemburgo, dio lugar a que los órganos de la Administración tributaria con competencia para com-

probar e investigar atribuyesen efectos *ex tunc* al nuevo criterio, regularizando los periodos impositivos del IVA correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, haciendo abstracción de que el obligado tributario había presentado sus autoliquidaciones de IVA ciñéndose al criterio administrativo previo a dicho pronunciamiento.

La aplicación, por parte de la Administración tributaria española, del nuevo criterio del Tribunal de Luxemburgo, en perjuicio del obligado tributario, a situaciones acaecidas con carácter previo al pronunciamiento en el caso *Deutsche Bank*, a pesar de existir distintas contestaciones consultas tributarias vinculantes que declaraban la exención, contrasta con el planteamiento de la propia Dirección General de Tributos, que en las dos contestaciones vinculantes en las que se materializó dicho cambio había manifestado lo siguiente: «(e)l carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio»⁶.

Ciertamente, el párrafo recogido en las consultas del año 2013 en las que se plasma el nuevo criterio del Centro Directivo, no constituye un dechado de técnica jurídica, pues extiende el efecto vinculante de las

2 Entre otras, en las contestaciones vinculantes V0921-04, de 6 de abril; V0097-04, de 20 de septiembre; V0273-04, de 16 de noviembre, V0274-04, de 16 de noviembre, V0471-04, de 22 de diciembre; V670-05, de 22 de abril, V2455-06, de 5 de diciembre; V1493-07, de 5 de julio; V0088-09, de 20 de enero y V2538-10, de 24 de noviembre.

3 STJUE de 13 de diciembre de 2001, *CSC Financial Services*, C-235/00, ECLI:EU:C:2001:696.

4 STJUE de 19 de julio de 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484.

5 Vid. las contestaciones a consulta de la DGT V0001-13 y V0002-13, ambas de 2 de enero.

6 *Ibidem*.

contestaciones a consultas dictadas entre el 6 de abril de 2004 y el 24 de noviembre de 2010⁷ a las obligaciones y derechos que hubiesen de materializarse por el obligado tributario *durante la vigencia de dicho criterio*, pero sin señalar expresamente cuáles son las situaciones a las que afecta el posicionamiento inicial.

En todo caso, cabe colegir que la intención de la Dirección General de Tributos, al incluir un párrafo final en sus dos contestaciones vinculantes de 2013, relativo a los efectos temporales del cambio de criterio, era blindar la situación tributaria de aquellos contribuyentes que presentaron sus auto-liquidaciones tributarias siguiendo el planteamiento plasmado en las mencionadas conductas antes de publicarse la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Deutsche Bank*.

Por consiguiente, en el supuesto enjuiciado por el Tribunal Supremo, la Unidad Central de Grandes Contribuyentes, que inició las actuaciones de comprobación relativos a los ejercicios 2010 y 2011 con posterioridad a que se emitiesen las consultas vinculantes de principios del año 2013, en las que se fijaba el referido cambio de criterio, ignoró deliberadamente el límite temporal señalado al efecto por el Centro Directivo y, por ende, la eficacia vinculante que el artículo 89 de la Ley General Tributaria atribuye a las contestaciones a consulta.

La situación enjuiciada por el Tribunal Supremo guarda un claro paralelismo con la que dio lugar a la sen-

tencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019⁸. En este pronunciamiento se examinó un supuesto en el que existía una consolidada doctrina de la Administración tributaria, plasmada tanto en contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos como en los manuales del IRPF que la Agencia Estatal de Administración Tributaria publica todos los años para la campaña de este impuesto, a través de su Departamento de Gestión Tributaria, en relación con la reducción del rendimiento neto de la actividad económica prevista en el IRPF por mantenimiento o creación de empleo⁹, en la que se establecía que los requisitos para su aplicación debían tomarse en consideración en sede de cada de cada integrante de las entidades en régimen de atribución de rentas.

Al igual que acontece en el supuesto que ha dado lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024, en la situación planteada ante la Audiencia Nacional, la Administración tributaria ignoró el efecto vinculante de las consultas tributarias previamente dictadas y procedió a regularizar los ejercicios no prescritos del IRPF siguiendo el criterio plasmado en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de febrero de 2015¹⁰, dictada en virtud de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la que se declaraba que los requisitos para disfrutar de la reducción por mantenimiento o creación de empleo deben cumplirse o cuantifi-

7 Contestaciones vinculantes V0921-04, de 6 de abril; V0097-04, de 20 de septiembre; V0273-04, de 16 de noviembre; V0274-04, de 16 de noviembre; V0471-04, de 22 de diciembre; V670-05, de 22 de abril; V2455-06, de 5 de diciembre; V1493-07, de 5 de julio; V0088-09, de 20 de enero y V2538-10, de 24 de noviembre.

8 SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 886/2016, ECLI:ES:AN;2019:1829.

9 Disposición Adicional vigésima séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

10 R.G. 1975/2013.

carse en sede de la sociedad civil o comunidad de bienes, y no en relación con cada partícipe o cotitular de la misma.

Pues bien, en este escenario, la Audiencia Nacional declaró que, si bien es cierto que a partir de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de febrero de 2015, « (...) "toda" la Administración estaba vinculada por el cambio de criterio, y cesó el halo de confianza legítima creado por las anteriores actuaciones, debían respetarse las decisiones que el administrado tomó con anterioridad sustentadas hasta en lo que ese momento era la interpretación dada tanto por la AEAT como por la DGT, lo que inhabilitaba a la Administración tributaria para iniciar cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos con ese único objeto o finalidad.

A lo dicho podemos añadir que el principio de seguridad jurídica, y el de confianza legítima, en los términos que hemos examinado adquieren especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. El que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable. A la opción por este sistema no ha sido ajeno el Legislador; entre otras razones por eso se explican las obligaciones que recaen sobre la Administración de información y asistencia a

del artículo 85.2, b), c) y e), las actuaciones de comunicación del artículo 87.1, o las consultas del artículo 89 de la LGT a la que ya nos referimos.

Resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente»¹¹.

Como cabe observar, en su sentencia de 17 de abril de 2019, la Audiencia Nacional precisó que el hecho de que el Tribunal Económico-Administrativo Central establezca una doctrina distinta a la patrocinada previamente por la Dirección General de Tributos no habilita a la Administración tributaria para regularizar la situación tributaria de aquellos contribuyentes que presentaron sus autoliquidaciones con anterioridad a que se hiciese pública la referida resolución de 5 de febrero de 2015, conforme a un criterio administrativo que resultaba inequívoco para el obligado tributario hasta dicho instante, pues de lo contrario se atentaría gravemente contra los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima que deben inspirar la aplicación del ordenamiento tributario.

No nos consta que la Administración tributaria interpusiese recurso

11 FJ 7º de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 886/2016, ECLI:ES:AN;2019:1829. En relación con este pronunciamiento, vid. Vega Borrego, F.A., "Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Análisis de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 886/2016, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 440, 2019, pp. 119 a 144.

de casación frente al referido pronunciamiento de la Audiencia Nacional o, en su caso, que este hubiese sido admitido por el Tribunal Supremo, por lo que resulta factible considerar que este planteamiento, fundado en el principio de protección de la confianza legítima, es válido tanto cuando se producen variaciones del criterio administrativo en perjuicio del obligado tributario a raíz de la doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, como cuando la doctrina administrativa previa se ve afectada, en los mismos términos, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre una cuestión tributaria. Este planteamiento ha sido refrendado por el Tribunal Económico-Central, respectivamente, en sus resoluciones de 11 de junio de 2020 y de 23 de marzo de 2022¹².

No obstante, es obligado señalar que, en la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2022, se hace una alusión indirecta a esta misma problemática, en un escenario en el que el recurrente, a juicio del Tribunal, no acreditó debidamente la consulta vinculante invocada para hacer valer la protección de la confianza legítima. A nuestro juicio, el parecer del Tribunal en este pronunciamiento dista de ser del todo claro, habida cuenta de que se declara que la

Administración tributaria podrá apartarse de lo señalado en una consulta tributaria, en perjuicio del obligado tributario, cuando exista doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central posterior que desvirtúe el criterio administrativo original, si bien se deja abierta la puerta a la aplicación de la doctrina de los actos propios en estos supuestos¹³.

Más rotundo fue el Tribunal Supremo al declarar, en su sentencia de 20 de septiembre de 2022, sin introducir matizaciones relacionadas con la aplicación del principio de protección de confianza legítima, que el monto de los legados debe tomarse en consideración para determinar el importe del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de la existencia de consultas vinculantes previas a la fijación de doctrina por parte del Tribunal Supremo. En concreto, en este pronunciamiento declara que *«(n)o hay, pues, un derecho subjetivo a que un inicial criterio administrativo, aun cuando hubiera constancia fehaciente de la declaración favorable que se invoca, se mantenga en el tiempo, perviviendo a los cambios de criterio o de opinión, siempre que estos se razonen cumplidamente, como sucede. Lo contrario sería, en*

12 Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2020, R.G. 1483/2017; 23 de marzo de 2022, R.G. 4189/2019 y 23 de junio de 2022, R.G. 1539/2020. En el último pronunciamiento, con posterioridad a que tanto una sentencia del Tribunal Supremo como resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central determinaron la aplicación del tipo general de IVA en los servicios prestados por reclamante, la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta presentada por el interesado, modificó el criterio mantenido en una consulta previa, presentada por la misma entidad, en la que se señalaba que procedía la aplicación del tipo reducido del impuesto. En este escenario, se declaró que la confianza legítima ampara al contribuyente hasta que se produce el cambio de criterio por la sentencia del Tribunal Supremo, no hasta que la Dirección General de Tributos emitió contestación a la segunda consulta planteada.

13 La STS de 1 de marzo de 2022, rec. núm. 3942/2020, ECLI:ES:TS:2022:862, establece la siguiente doctrina: «Aun cuando estuviera perfectamente determinada la existencia de un criterio administrativo anterior favorable, lo que no es el caso, tal circunstancia no impide, por sí misma, el cambio de criterio de la Administración, siempre que lo razone suficientemente, con expresa referencia al criterio del que se aparta, y bajo el ulterior y definitivo control judicial y sin perjuicio de la aplicación de la doctrina de los actos propios en los casos en lo que sea de aplicación».

una interpretación que no es absurda, privar a los tribunales de justicia de su facultad de control plenario de la actividad administrativa, consagrada en el artículo 106 de la Constitución»¹⁴.

Por consiguiente, como cabe observar, el Tribunal Supremo parece haber adoptado, a nuestro juicio de forma errónea y contraria tanto al tenor como a la voluntad de salvaguardar la seguridad jurídica de los administrados que inspira los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria, una postura menos garantista que el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en relación con el carácter vinculante de las consultas tributarias, cuando se produce una mudanza de la doctrina de este último, o de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en perjuicio del obligado tributario. En nuestra opinión, la facultad de control plenario de la actividad administrativa que la Constitución confiere al poder judicial en absoluto está reñida con una adecuada garantía de la protección de la confianza legítima de un obligado tributario que ha actuado bajo la convicción, generada de forma inequívoca por la propia Administración, de que cumplía adecuadamente con sus obligaciones fiscales

Cuestión distinta será, según se desprende de los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria y confirma la

jurisprudencia reciente, que perfectamente cabrá negar efectos vinculantes a una contestación a consulta, entre otras situaciones, cuando no concurre identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario y los que se reflejen en la consulta presentada por este o por un tercero, o bien cuando la autoliquidación se presente por el obligado tributario con posterioridad a la fijación de doctrina por el Tribunal Económico-Administrativo Central o a la aparición de jurisprudencia que contradiga criterio inicial de la Dirección General de Tributos¹⁵.

En las sentencias de 22 y 25 de enero de 2024, el Tribunal Supremo extiende la referida línea argumental, en relación con la protección del principio de protección de confianza legítima, ante la mudanza de criterio administrativo o jurisprudencial, cuando el cambio de criterio afecta a tributos armonizados por el Derecho de la Unión Europea y tiene su origen en los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo¹⁶. El tribunal declara en ambos pronunciamientos que, *«aunque admitiéramos en términos hipotéticos una identidad entre los hechos y circunstancias del obligado con los supuestos a los que se refieren las consultas, no sería posible desconocer la interpretación, a partir de la*

14 STS de 20 de septiembre de 2022, rec. núm. 4097/2020, ECLI:ES:TS:2022:3422.

15 Vid. FFJJ 4º y 5º de la STS de 22 de enero de 2024, rec. núm. 6376/2022, ECLI:ES:TS:2024:217. Repárese en que el efecto vinculante de las contestaciones a consultas se produce en los términos previstos en el artículo 89 de la Ley General Tributaria, aplicable al caso; (i) siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias (por remisión al plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 88 LGT); (iii) que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta; (iv) efectos vinculantes que se extienden no solo al consultante sino a cualquier obligado siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. que contemplan la necesidad de aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación (i) en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia

16 Vid. STS de 22 de enero de 2024, rec. núm. 6376/2022, ECLI:ES:TS:2024:217 y STS de 25 de enero de 2024, rec. núm. 5994/2022, ECLI:ES:TS:2024:429.

jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de nuestras sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019 (rec. 6477/2018, y rec. 6274/2018), y que como veremos en el siguiente Fundamento de Derecho-, justificaría un eventual cambio de criterio en cuanto a las consultas vinculantes anteriores, específicamente, con relación a la lectura que la propia recurrente patrocina de las consultas vinculantes V2829-15 y V1768-16 y que, en su opinión, se decantaron de forma expresa y motivada por la no sujeción al IVA de los servicios electrónicos prestados cuando los clientes no comunitarios inmediatos receptores de los mismos no los utilizasen para realizar otras operaciones sujetas al impuesto en el territorio español, al margen del "uso" que desde un punto de vista más económico (y subjetivo) pudieran realizar en nuestro territorio sujetos distintos ajenos a la relación mercantil entablada entre el prestador del servicio en cuestión y su cliente, dentro de la cadena de sucesivas prestaciones de servicios (entre los clientes no comunitarios de SOFTONIC y sus propios clientes, fundamentalmente intermediarios; entre estos últimos y propios clientes, y así sucesivamente)».

Habida cuenta de las circunstancias del caso y al tratarse de un *obiter dicta*, a nuestro juicio, el criterio del Tribunal Supremo antes reproducido difícilmente podía generalizarse ni extenderse a las situaciones en las que se fija *ex novo* la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo o se produce un cambio en la misma que perjudica la situación del contribuyente.

En el supuesto que motiva las sentencias de 22 y 25 de enero de 2024, la invocación de las consultas vinculantes por el obligado tributario, en relación con los periodos impositivos del IVA correspondientes a los años 2011 a 2013 y 2015, se produjo en un escenario en el que la Dirección General de Tributos modificó en el año 2015 su planteamiento inicial¹⁷, en relación con la aplicación del artículo 70.2 de la Ley del IVA¹⁸, para retornar al mismo criterio, tras dictarse las sentencias del Tribunal Supremo de 16 y 17 de septiembre de 2019, que se apoyaban en la interpretación que de este precepto había realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, casi una década antes, en el caso *Athesia Druck*¹⁹.

De este modo, en los referidos pronunciamientos del Tribunal Supremo subyace básicamente la idea de que las consultas tributarias vinculantes que avalaban la posición del obligado tributario²⁰ contravenían la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo en el año 2009 en relación con la aplicación con el precepto de la entonces vigente Sexta Directiva del IVA²¹, del que deriva el vigente artículo 70.2 de la Ley del impuesto. Esta circunstancia, unida a que el Tribunal Económico-Administrativo Central también se había pronunciado en un sentido distinto²² a lo expresado por la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas de los años 2015 y 2016²³, resultó determinante para que este negase el efecto vinculante de las mismas.

17 Contestación a consulta V0629-13, de 28 de febrero.

18 Contestaciones a consulta V2829-15, de 29 de septiembre y V1768-16, de 21 de abril.

19 STJUE de 19 de febrero de 2009, *Athesia Druck Srl*, C-1/08, ECLI:EU:C:2009:108.

20 Entre otras, contestaciones a consulta V2829-15, de 29 de septiembre y V1768-16, de 21 de abril.

21 Artículo 9, apartado 2, letra e) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

22 Resoluciones de 5 de abril de 2011, R.G. 4104/2009 y de 18 de diciembre de 2012, R.G. 1999/2010.

23 Contestaciones a consulta V2829-15, de 29 de septiembre y V1768-16, de 21 de abril.

Sin embargo, la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024 se pronuncia sobre una situación sustancialmente distinta a la previamente expuesta. Como hemos señalado, el cambio de criterio en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, plasmado en el caso *Deutsche Bank*, obligó a la Dirección General de Tributos a revisar sus postulados, al tiempo que la Administración tributaria procedió a regularizar, ignorando el efecto vinculante de las contestaciones a consulta preexistentes, las autoliquidaciones fundadas en el criterio administrativo no afectadas por la prescripción.

En este último pronunciamiento, el Tribunal Supremo funda su decisión expresamente en los efectos *ex tunc* que el Tribunal de Luxemburgo atribuye con carácter general a sus sentencias, toda vez que este último ha señalado reiteradamente que «(...) la interpretación que hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario se limita a aclarar y precisar el significado y el alcance de ésta, tal como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma»²⁴.

Partiendo de este premisa y de que el Tribunal de Luxemburgo no limitó

los efectos en el tiempo de la sentencia dictada en el año 2012 en el caso *Deutsche Bank*²⁵, el Tribunal Supremo declaró en la sentencia de referencia que «(c)arece de sentido otorgar a las sentencias primigenias del TJUE un valor y eficacia erga omnes en el primer pronunciamiento y negárselo en los siguientes, pues la función que se encomienda al TJUE debe predicarse del conjunto de las sentencias que dicta sobre una materia concreta. Lo contrario conllevaría una petrificación del sistema jurídico que ignoraría el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia y atentaría contra la labor interpretativa asignada al propio Tribunal. Los principios de seguridad jurídica se garantizan mediante la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad, pero no impidiendo la aplicación de un cambio de criterio efectuado por parte del Tribunal. Del mismo modo, tampoco se vulnera el principio de la confianza legítima»²⁶.

A juicio del Tribunal Supremo, no resulta conforme a derecho imponer a la Administración una actitud pasiva frente a determinadas situaciones jurídicas no consolidadas, una vez que conoce que no se adecuan al ordenamiento jurídico europeo²⁷. Del mismo modo, precisa que sostener la postura propuesta por el recurrente supondría «(...) otorgar implícitamente a las consultas vinculantes una capacidad de limitación de los efectos de las sentencias del Tribunal de Luxemburgo que excede de su contenido y atenta directamente con los principios de primacía e interpretación conforme, habida cuenta de que los pronunciamientos del TJUE vinculan, no sólo a

24 Vid. STJUE de 15 de marzo de 2005, *Bidar*, C-209/03, ECLI:EU:C:2005:169, apartado 66.

25 STJUE de 19 de julio de 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484.

26 FJ 3º de la STS de 26 de junio de 2024, rec. núm. 7664/2022, ECLI:ES:TS:2024:3997.

27 Vid. STJUE de 9 de septiembre de 2003, *CIF*, C-198/01, EU:C:2003:430, apartado 48.

las autoridades judiciales, sino también a la propia administración»²⁸.

Asimismo, se niega la solicitud de la parte recurrente de plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para clarificar la cuestión litigiosa, partiendo de la premisa de que, al aplicar el Derecho interno, el juez nacional está obligado a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el párrafo tercero artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea²⁹.

Como colofón de todo lo anterior, en su sentencia de 26 de junio de 2024, el Tribunal Supremo fija la siguiente doctrina:

«Las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, interpretando el derecho de la Unión Europea en materia de IVA en una cuestión prejudicial planteada por un órgano judicial de otro estado miembro, tienen efectos ex tunc sobre la administración tributaria española, a menos que la sentencia hubiera limitado sus efectos.

De donde se desprende que un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en cumplimiento de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, respeto de la aplicación de una exención en el

impuesto sobre el valor añadido a una determinada prestación de servicios, permite a la Administración regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio consolidado anterior respecto de ejercicios no prescritos previos a tal cambio de doctrina».

* * *

En nuestra opinión, no es posible descartar que, en un escenario de mutación del criterio judicial y administrativo inicial, la protección de la confianza legítima del obligado tributario, que en el supuesto que suscita la sentencia de 26 de junio de 2024 se propicia por la jurisprudencia previa del Tribunal de Luxemburgo, impida a la Administración tributaria regularizar las situaciones de aquellos obligados tributarios que presentaron sus autoliquidaciones conforme al criterio administrativo conforme con la jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia, que resultaba más favorable para el administrado³⁰.

A estos efectos, interesa tener presente que, pese a que el Tratado de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea no hacen alusión a los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, el Tribunal de Luxemburgo, desde un primer momento, los ha considerado principios generales del Derecho de la Unión Europea³¹. Por lo tanto, tales principios deberán ser interpretados

28 FJ 3º de la STS de 26 de junio de 2024, rec. núm. 7664/2022, ECLI:ES:TS:2024:3997.

29 Vid. STJUE de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, ECLI:EU:C:2020:464, apartado 47.

30 En este sentido, vid. González Martínez, M.T., "Efectos en el tiempo de los cambios de criterio: a propósito de la Sentencia 1143/2024 del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024", *Taxlandia*, 6 de agosto de 2024, documento disponible en línea en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-teresa-gonzalez-martinez/cambios-de-criterio-proteccion-confianza-legitima>.

31 STJUE de 13 de julio de 1965, *Lemmerz-Werke*, C-111/63, ECLI:EU:C:1965:76.

y aplicados, de forma uniforme, tanto por las instituciones de la Unión como por los Estados miembros, pudiendo ser directamente invocados por los particulares ante la Administración y los órganos judiciales³². De su condición se deriva, asimismo, que surtan efectos sin necesidad de que los Estados miembros procedan a su transposición³³.

Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, los obligados tributarios únicamente podrán invocar el principio de protección de confianza legítima cuando la actividad previa de la Administración les haya permitido albergar certeza de que su actuación era correcta y sus expectativas razonables. A estos efectos, se requiere que la Administración haya generado signos externos que orienten al administrado hacia una determinada conducta. De donde se deriva que, para infundir confianza en el obligado tributario, no podrá reputarse válida la actuación de cualquier órgano de la Administración, debiendo provenir dicha actuación administrativa de fuentes autorizadas y fiables, requiriéndose un análisis de idoneidad del órgano en cuestión para pronunciarse en torno al régimen jurídico aplicable³⁴.

A nuestro juicio, la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima han de erigirse como un valladar frente a los efectos retrospectivos de los cambios jurisprudenciales, en perjuicio del obligado tributario, cuando tanto el Tribunal de Justicia de

la Unión Europea, a través de su jurisprudencia previa, como la Administración tributaria nacional, mediante la emisión de consultas vinculantes, han hecho concebir expectativas razonables y fundadas a los sujetos pasivos del IVA de que estaban cumpliendo adecuadamente sus obligaciones tributarias.

Desde luego, el cambio de criterio del Tribunal de Luxemburgo debe observarse con plena normalidad, dado el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia. Sin embargo, a nuestro juicio, no parece acorde con el principio de protección de confianza legítima, en un sistema de aplicación de los tributos que descansa, en gran medida, sobre las espaldas del obligado tributario, permitir la revisión, en perjuicio de este, de aquellas declaraciones de IVA no afectadas por la prescripción, atribuyendo efectos *ex tunc* a una mudanza jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

A estos efectos, interesa recordar que el principio de protección de la confianza legítima, que actualmente constituye un principio propio del Derecho de la Unión Europea, tuvo su origen en la jurisprudencia alemana³⁵ y surgió como límite a la facultad de revisión de oficio de los actos administrativos, en atención a la confianza que éstos hubiesen podido generar en los particulares. Dicho principio se positivizó en Alemania, hace prácticamente medio siglo, mediante la Ley

32 STJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Hoelin Groep BV*, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, ECLI:EU:C:2004:263.

33 STJUE de 22 de noviembre de 2017, *Edward Cussens*, C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, apartado 28.

34 STJUE de 14 de junio de 2016, *Marchiani*, C-566/14, ECLI:EU:C:2016:437, apartado 77.

35 Su formulación definitiva aparece por primera vez en la sentencia del Tribunal Superior Administrativo de Berlín de 14 noviembre 1956.

Federal de Procedimiento Administrativo de 25 de mayo de 1976, recogiendo expresamente, en la esfera tributaria, en el vigente artículo 176 de la Ordenanza Tributaria alemana³⁶.

Este último precepto, que se limita a regular la protección de la confianza legítima en la determinación de la deuda tributaria si uno de los Tribunales Federales Supremos en Alemania cambia su jurisprudencia, no contiene una regla expresa en relación a con una mudanza de criterio protagonizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. No obstante, cuando la decisión del TJUE es fruto de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo alemán (*Bundesfinanzhof*), la nueva jurisprudencia de este Tribunal, derivada del fallo del Tribunal de Luxemburgo, no permite a la Administración revisar las autoliquidaciones tributarias presentadas por los obligados tributarios conforme al criterio administrativo o judicial precedente.³⁷

De hecho, en la doctrina científica alemana prevalece la opinión de que, en caso de cambio del criterio de la doctrina administrativa nacional en

virtud la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la Administración tributaria alemana debe conceder, en el marco de lo previsto en los artículos 163 y 227 de la Ordenanza Tributaria Alemana, un régimen transitorio aprobado por el Ministerio de Finanzas (*Bundesfinanzministerium*), que es vinculante para los órganos administrativos competentes para la determinación de la deuda tributaria, con el fin de dar la oportunidad a los sujetos pasivos de ajustar sus prácticas a las nuevas reglas³⁸. Como consecuencia de esto, la Administración tributaria alemana no puede aplicar la nueva jurisprudencia con efecto retroactivo perjudicando el contribuyente³⁹.

Sirva como ejemplo de lo anterior la reciente orden emitida por el Ministerio de Finanzas alemán de 15 de diciembre de 2023⁴⁰, relativa al tratamiento de los contratos de gestión de aparcamientos tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de enero de 2022, dictada en el marco de una cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Supremo de Dinamarca, en la que se declara que las "tarifas de control"

36 En España los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima se recogen en el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. La locución confianza legítima deriva de la palabra alemana *Vertrauensschutz*, que en su textual traducción significa protección de la confianza, a la que luego se agregó legítima, que es la más utilizada en las versiones francesa y española. En italiano se usan los términos *legittimo affidamento* y en inglés *legitimate expectations*.

37 Sentencia del Bundesfinanzhof de 22 de agosto de 2013, VR 19/09, DStR 2013, 2757.

38 Los artículos 163 y 227 de la Ordenanza Tributaria Alemana, en los que se prevé, respectivamente, la liquidación de la deuda tributaria apartándose de la normativa aplicable por razones de equidad o la condonación de la deuda tributaria por los mismos motivos, aplicados conjuntamente con el artículo 176 del referido cuerpo legal, que lleva por título "Protección de la confianza legítima en la anulación y modificación de las liquidaciones tributarias" (*Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden*), habilitan a la Administración tributaria alemana para aprobar la referida regulación transitoria que impide aplicar retroactivamente la nueva jurisprudencia sentada por el Tribunal de Luxemburgo.

39 Sobre esta cuestión, vid. el apartado 13 de los comentarios de Matthias Loose, Magistrado en la Sala II del *Bundesfinanzhof* alemán y profesor de la Universidad de Bochum, al artículo 176 de la Ordenanza Tributaria Alemana, en la obra colectiva Tipke/Kruse, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung* (Dir.: Tipke, K. Y Kruse, H. W.), Ottoschmidt, Colonia, 2024.

40 Orden del Ministerio de Finanzas alemán de 15.12.2023, III C 2 - S 7100/10000:005, DOK 2023/11550829.

(importe predeterminado por estacionamiento irregular en una propiedad privada) percibidas por una sociedad de Derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al IVA⁴¹. Pues bien, en la misma se señala expresamente que no cabrá exigir el IVA a los sujetos pasivos que obtuvieron el pago de sus clientes, en concepto de "tarifa de control", con anterioridad al 15 de diciembre de 2023, fecha en la que se dictó la referida disposición, asumiendo que se trataba de una indemnización que no constituye la retribución de una prestación.

De igual modo, la Orden de 19 de agosto de 2021 del Ministerio de Finanzas alemán⁴², que es consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2019, motivada por una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Suecia, hace valer el principio de protección de la confianza legítima para señalar que la regla de localización de los servicios de educación a distancia, en los términos que fue interpretada por el Tribunal de Luxemburgo en dicho pronunciamiento, no se aplicará hasta el 1 de enero de 2022, habida cuenta de las dificultades administrativas que

conllevaría para los operadores su implementación.

En el mismo sentido cabe traer a colación la Orden de 29 de junio de 2017 del Ministerio de Finanzas alemán⁴³, relativa a la aplicación de la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo en su sentencia de 29 de junio de 2017, como consecuencia de una cuestión prejudicial elevada por Tribunal Supremo de Letonia, mediante la que se declara que la exención relativa a prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes, prevista en el artículo 146 de la Directiva del IVA⁴⁴, no se aplica a una prestación de servicios relativa a una operación de transporte de bienes con destino a un país tercero, cuando esos servicios no se prestan directamente al expedidor o al destinatario de dichos bienes⁴⁵. En este caso, la eficacia de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ante las dificultades técnicas de los empresarios para aplicarla, se retrasó por el Ministerio de Finanzas alemán hasta 31 de diciembre de 2021, casi cuatro años después de dictarse la sentencia.

Por consiguiente, en el país que fue la cuna del principio de protección de la confianza legítima, que ha terminado configurándose como un principio propio del Derecho de la Unión, en determinadas circunstancias, se limita el efecto *ex tunc* que se atribuye a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, habida cuenta de que se considera que la doc-

41 STJUE de 20 de enero de 2022, *Apcoa Parking Danmark A/S*, C-90/20, ECLI:EU:C:2022:37.

42 Orden del Ministerio de Finanzas alemán de 19.8.2021, III C 3 - S 7117-b/20/10002:002, DOK 2021/0918494.

43 Orden del Ministerio de Finanzas alemán de 27.9.2021, III C 3 - S 7156/19/10002:006, DOK 2021/1008637.

44 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

45 STJUE de 29 de junio de 2017, «*L.Č.*» *IK*, C-288/16, ECLI:EU:C:2017:502.

trina previa de la Administración tributaria o la jurisprudencia precedente de los tribunales nacionales han podido hacer generar en el administrado la convicción de que venía cumpliendo adecuadamente las obligaciones tributarias que le son propias.

Las tres órdenes del Ministerio de Finanzas alemán se refieren a situaciones en las que la doctrina del Tribunal de Luxemburgo se fija *ex novo*, en virtud de cuestiones prejudiciales impulsadas por órganos judiciales de otros Estados miembros, que clarifican la interpretación de la Directiva del IVA. Por consiguiente, según se desprende de la referida práctica alemana, no es posible descartar que los obligados tributarios invoquen válidamente el principio de protección de la confianza legítima cuando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contravenga la posición previa de la Administración tributaria o de los tribunales nacionales en relación con un tributo armonizado, máxime cuando el Estado en cuestión no ha sido parte del procedimiento que ha motivado la decisión de aquel.

Con mayor motivo, cabe considerar que una mudanza en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en perjuicio del obligado tributario, que contradice la doctrina previa de la Dirección General Tributos, plasmada en diversas consultas tributarias vinculantes, habrá de tener efectos *ex nunc*, so pena de afectar gravemente la confianza legítima

de los obligados tributarios que cumplieron sus autoliquidaciones siguiendo el criterio inicialmente acuñado por el propio Tribunal de Luxemburgo.

Dicho en otros términos, a nuestro juicio, habida cuenta de que la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima son auténticos principios generales del Derecho de la Unión Europea, que cuentan con perfiles propios y no necesariamente coincidentes con los internamente reconocidos por los Estados miembros⁴⁶, deberán tomarse necesariamente en consideración de cara a establecer los efectos temporales de un cambio de criterio jurisprudencial del Tribunal de Luxemburgo, en perjuicio del obligado tributario, relativo a la interpretación de un precepto de la Directiva del IVA.

De hecho, el propio Tribunal de Luxemburgo, en la sentencia dictada en el caso Aviva, ha manifestado que cuando el cambio en su jurisprudencia se produzca en perjuicio de los obligados tributarios, al modificar el criterio más favorable seguido hasta dicho instante por el legislador o la Administración tributaria nacional, no podrá afectar a los periodos impositivos del IVA no prescritos y, por ende, susceptibles de ser comprobados⁴⁷. Conviene destacar que en este pronunciamiento se recuerda expresamente que la obligación del juez nacional de utilizar como referencia el contenido de una Directiva cuando interpreta y aplica las normas perti-

46 Vid. Almudí Cid, J.M., "La protección de la confianza legítima en el Derecho tributario de la Unión Europea", en la obra colectiva *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (Dir: D. Marín-Barnuevo Fabo), Civitas, Madrid, 2018, pp. 351 a 353.

47 Vid. STJUE de 21 de septiembre de 2017, Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718, apartado 36 y Delgado Pacheco, A., "La importancia de la seguridad jurídica en la aplicación del sistema tributario", Blog del Centro de Estudios Garrigues, 11 de septiembre de 2024, documento disponible en línea en: <https://www.centrogarrigues.com/blog/la-importancia-de-la-seguridad-juridica-en-la-aplicacion-del-sistema-tributario/>.

nentes de su Derecho nacional tiene sus límites en los principios generales del Derecho, en particular los de seguridad jurídica e irretroactividad⁴⁸.

Precisamente por ello, dado el papel informador en la interpretación y aplicación del Derecho originario y derivado conferido a los referidos principios generales del Derecho, así como la práctica que, según se ha expuesto, rige en otros países miembros en situaciones como la resuelta por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024, llama poderosamente la atención que no se haya elevado al Tribunal de Luxemburgo la cuestión prejudicial que había sido demandada por la parte recurrente.

Esta omisión, que el Tribunal Supremo funda en la doctrina del acto claro, a nuestro modo de ver, quiebra la tutela judicial efectiva del obligado tributario, que habida cuenta de que no cabe recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional por invocarse una quiebra de la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima⁴⁹, únicamente podrá plantear esta cuestión ante instancias internacionales por la vía indirecta de la denuncia ante la Comisión Europea o mediante la elevación de un recurso

ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Ello no es óbice, desde luego, para que otros tribunales españoles eleven, si lo estiman oportuno, una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en una situación análoga a la examinada por el Tribunal Supremo en la sentencia de referencia, al objeto de determinar el papel que debe jugar el principio de protección de la confianza legítima ante un cambio de criterio del máximo intérprete del Derecho de la Unión.

Es más, a la luz de la práctica alemana previamente descrita, no cabe descartar que, a instancia de lo obligados tributarios, se acabe interrogando al Tribunal de Luxemburgo, por órganos judiciales de nuestro país, respecto a la necesidad y conveniencia de reconocer, en determinados supuestos, efectos *ex nunc* a pronunciamientos en los que se fija *ex novo* la doctrina del Tribunal de Justicia, pese a que este no haya limitado los efectos en el tiempo de su sentencia, pues puede resultar razonable que, en determinados casos, los obligados tributarios cuenten con un plazo prudente para asumir el criterio del Tribunal de Justicia de cara al adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

48 Vid. STJUE de 21 de septiembre de 2017, Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718, apartado 37.

49 Vid. arts. 9.3 y 53 de la Constitución española.

Estudios

AUTORES

*Domingo Jesús
Jiménez-Valladolid
de L'Hotellerie-Fallois
Joaquín Huelin Martínez
de Velasco
Vanessa Castelló Jordà
Felipe Yáñez Villanueva
Marta Campo Gonzalo
Pablo Llopis Mengual
Lara Ontaneda Iglesias
Tesa Mollà Villar*



LAS SOLUCIONES MULTILATERALES PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL: DEL FRACASO DE LA CUANTÍA A DEL PILAR 1 A LAS DUDAS SOBRE EL ART. 12B DEL MCONU *

Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

*Profesor titular de Derecho financiero y tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)
<https://orcid.org/0000-0003-4715-9062>*

Title

The multilateral solutions for the taxation of the digital economy: From the failure of Pillar One's Amount A to the doubts on article 12B of the UN Model Tax Convention

Resumen

La tributación de las rentas obtenidas por las empresas de la economía digital constituye uno de los retos de más importancia para nuestro sistema de fiscalidad internacional. En el momento actual, gran parte de los Estados de la comunidad internacional han optado por soluciones unilaterales para afrontar estos retos en tanto se trabajaba en soluciones multilaterales por parte de algunas organizaciones internacionales. Sin embargo, parece claro que la solución auspiciada por la OCDE y el G-20 no va a obtener suficiente apoyo, por lo que deben valorarse otras opciones a nivel multilateral. En este trabajo se examina la propuesta de la Cuantía A del Pilar 1 de la OCDE y el G-20 y la solución de la ONU plasmada en el art. 12B de su Modelo de convenio, así como sus eventuales resultados de cara a plantear si estas opciones multilaterales pueden dar una respuesta homogénea a los retos de la economía digital.

Palabras clave

Pilar 1, Cuantía A, Impuestos sobre servicios digitales, tributación de los servicios digitales automatizados.

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación «Los nuevos estándares internacionales de imposición justa y su implementación en el sistema tributario español (PID2021-123427NB-I00)», financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

Abstract

Taxation of the profits derived by digitalized multinational enterprises is one of the most important challenges of the international tax system. Currently, many jurisdictions have implemented unilateral measures while multilateral solutions are still under negotiation at different international organizations. However, it is apparent that the solution proposed by the OECD and the G-20 will not reach enough support. Therefore, other multilateral solutions should be explored. In this paper, both Amount A of Pillar One proposed by the OECD and the G-20 and a multilateral solution based on article 12B of the UN Model Tax Convention are analyzed as well as their eventual results in order to check if these solutions are suitable to provide a homogeneous solution to the challenges of digital economy.

Keywords

Pillar One, Amount A, Digital Services Taxes, taxation of Automated Digital Services.

Fecha de Recepción: 8-07-2024/ Fecha de aceptación: 29-07-2024

Cómo citar: Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. (2024). Las soluciones multilaterales para la tributación de la economía digital: del fracaso de la cuantía A del Pilar 1 a las dudas sobre el art. 12B del MCONU. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 23-67.

SUMARIO

1. Introducción
2. Los rasgos diferenciales de la economía digital y sus consecuencias en el reparto de los derechos de imposición en la red de CDI
3. La evolución del debate acerca del gravamen de la economía digital: del surgimiento de las soluciones unilaterales a la propuesta de soluciones multilaterales
4. La propuesta de la Cuantía A en el Pilar 1
 - 4.1. Aspectos generales
 - 4.2. Ámbito subjetivo de la Cuantía A
 - 4.3. La base imponible de la Cuantía A
 - 4.4. Reglas de eliminación de la doble imposición
 - 4.5. Recapitulación: ¿qué se trataba de solucionar con la Cuantía A?
5. El art. 12B del MCOGNU
 - 5.1. La tributación de los cánones en el MCONU
 - 5.2. La tributación de los servicios técnicos en el MCONU
 - 5.3. La tributación de los servicios digitales automatizados en el MCONU
6. Los efectos esperados de la Cuantía A y del art. 12b MCONU
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Introducción

Tras no haberse obtenido un acuerdo antes del 30 de junio de 2024¹, previsiblemente el proyecto impulsado por el Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20 para el establecimiento de nuevos criterios de nexo y atribución de beneficios sobre las empresas de la economía digital está abocado al fracaso. Esta iniciativa forma parte de la solución de los dos pilares respaldada por el Marco Inclusivo en 2021, siendo el elemento central del Pilar 1².

La apuesta por esta solución ha supuesto un gran paso en favor de la multilateralidad como vía para afrontar los retos de la fiscalidad internacional³. En este sentido, uno de los grandes objetivos del Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20 al apoyar la solución de los dos pilares era el de establecer nuevos estándares en la fiscalidad internacional con el objetivo de lograr un marco de fiscalidad internacional más moderno y justo⁴. La denominada Cuantía A del Pilar 1 debía servir para dar respuesta a esta necesidad de modernizar nuestra fiscalidad internacional y lograr un reparto de los derechos de imposición más justo.

Para ello, la Cuantía A suponía la creación un nuevo gravamen que se superpone a la imposición normal sobre los beneficios de las sociedades con el objeto de determinar una base imponible a nivel de los grupos multinacionales que sea objeto de reparto entre los distintos Estados⁵. La propuesta del Marco Inclusivo suponía una importante desviación frente a los principios tradicionales de la fiscalidad internacional sobre las rentas empresariales para poder hacer frente a las demandas de los Estados donde las empresas de la economía digital obtienen sus beneficios y que han denunciado la obsolescencia y falta de adecuación de estos principios como consecuencia de la digitalización de la economía⁶. Para ello, la Cuantía A requería un amplio consenso a nivel global que se plasmará en un tratado multilateral que permitiera proceder al gravamen global de

1 Aunque originalmente estaba prevista la adopción de un convenio multilateral para implementar la Cuantía A del Pilar 1 en junio de 2022, dicha fecha se ha ido posponiendo hasta el 30 de junio de 2024, fecha límite para la adopción del acuerdo. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2023), *Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 18 de diciembre de 2023. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/update-pillar-one-timeline-beps-inclusive-framework-december-2023.pdf> (último acceso: 1 de julio de 2024).

2 OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 8 de Octubre 2021.

3 A modo de ejemplo, las declaraciones del Marco Inclusivo sobre el compromiso con la adopción de la solución de los dos pilares cuentan con un apoyo de 142 jurisdicciones a fecha de 28 de mayo de 2024. Vid. OCDE (2023), *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - 11 July 2023*. Disponible en <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf> (último acceso: 1 de julio de 2024).

4 Calderón Carrero, J. M. (2021a), «La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 456, pp. 85-88.

5 Ibid. p. 59.

6 Dykes, I. F., y Keegan, L. (2021), «The OECD Pillar 1 Blueprint: Why Amount B Matters», *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, núm. 3, p. 136.

las rentas de las multinacionales del sector digital para poder proceder a su reparto entre los distintos Estados donde obtenían sus ingresos⁷.

Sin embargo, aunque desde 2021 ha existido un importante compromiso en la comunidad internacional para apoyar el desarrollo de una solución multilateral para hacer frente a los desafíos que planteaba la economía digital a nuestro sistema de fiscalidad internacional, lo cierto es que este compromiso no ha logrado un consenso suficiente en los países que se verían más afectados por el nuevo gravamen, de modo particular, Estados Unidos⁸. Esta falta de acuerdo dentro de los plazos establecidos supone que, con gran probabilidad, el proyecto de la Cuantía A acabe siendo abandonado, suponiendo un fracaso de la vía de la multilateralidad para afrontar estos retos.

La principal consecuencia de este fracaso es que se refuerce la vía de la unilateralidad, al desaparecer el compromiso que adoptaron los países que apoyaron el proyecto dentro del Marco Inclusivo de no crear impuestos sobre servicios digitales como mecanismo para dar respuesta a este desafío⁹. La adopción de estos impuestos como gravámenes de destino, ha sido la respuesta de los Estados de mercado a las limitaciones que la red de convenios de doble imposición (CDI) crea para gravar los beneficios empresariales de las empresas de la economía digital. La adopción unilateral de esta clase de gravámenes ha sido criticada por diversos motivos que incluyen desde argumentos relativos a la discriminación que generan, hasta argumentos relativos a la traslación de estos impuestos al consumidor en lugar de gravar los beneficios de la propia empresa digital¹⁰. En principio, la falta de acuerdo sobre una solución multilateral para gravar a las empresas de la economía digital parece que va a resultar en la proliferación de estos gravámenes en el futuro.

No obstante lo anterior, desde finales de 2023 se ha planteado una vía alternativa por parte de la ONU para alcanzar una solución multilateral para, entre otros, hacer frente al desafío que plantea el gravamen de la economía digital¹¹. Esta vía para desarrollar una solución global a los problemas que plantea la economía digital aparentemente se basaría en la solución incluida en el art. 12B del Modelo de CDI de la ONU (MCONU) en 2021 para repartir los derechos de imposición sobre las rentas transfronterizas derivadas de la prestación de servicios digitales automatizados¹². La propuesta de reparto de los derechos de imposición contenida en el art. 12B del MCONU es más respetuosa con los principios tradicionales de la fiscalidad internacional y sencilla de implementar que el

7 Calderón Carrero, J. M. (2021), «Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 461-462, p. 37.

8 Vanderwolk, J. (2024), «The United States Position on the Inclusive Framework's Two Pillars», *Belt and Road Initiative Tax Journal*, vol. 5, núm. 1, pp. 87-88.

9 OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, *supra* n. 2.

10 Gravelle, J.G. (2024), *The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, Congressional Research Service, R47988, pp. 13-15.

11 Asamblea General de las Naciones Unidas (2023), *Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación*, A/RES/78/230.

12 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2023), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Fourth Protocol to the Fast Track Instrument: Income from Automated Digital Services, Twenty-seventh session*, E/C.18/2023/CRP.40, pp. 39 y ss.

sistema de la Cuantía A. Con todo, es dudoso que esta solución pueda dar respuesta a los desafíos que plantea la economía digital en el ámbito de la fiscalidad internacional y que tenga un efecto recaudatorio para los Estados de mercado superior al de la propia Cuantía A o las soluciones unilaterales.

En el presente trabajo trato de responder a estas dos cuestiones mediante el análisis y la comparativa de las dos soluciones multilaterales planteadas para el gravamen de la economía digital. Para ello, en primer lugar, realizo una breve contextualización de las características relevantes de la economía digital a efectos de la fiscalidad internacional y de la evolución del debate acerca del modo de gravar las rentas de la economía digital. A continuación, realizo un breve análisis de la tensión entre unilateralismo y multilateralismo en este escenario, centrándome en las medidas unilaterales que se han adoptado por parte de algunos Estados, principalmente en forma de impuestos indirectos sobre los servicios digitales. En tercer lugar, haré un breve estudio acerca del funcionamiento del sistema de reparto de los derechos de imposición propuesto en la Cuantía A del Pilar 1. Después analizo el funcionamiento del art. 12B del MCONU para concluir con una breve comparativa acerca de los potenciales efectos de ambas medidas.

2. Los rasgos diferenciales de la economía digital y sus consecuencias en el reparto de los derechos de imposición en la red de CDI

Existen muchos rasgos diferenciales de la economía digital frente a la economía industrial, pero son tres de ellos los que tienen mayores implicaciones a la hora de aplicar los sistemas de reparto de los derechos de imposición a nivel transfronterizo. En primer lugar, la economía digital se caracteriza por la posibilidad de intervenir en un determinado mercado sin necesidad de desplegar una presencia física en el territorio correspondiente (*scale without mass*)¹³. Obviamente, la economía digital permite a las empresas digitalizadas la realización de negocios y obtención de ingresos en una determinada jurisdicción sin necesidad de disponer de una estructura estable en el territorio.

Esta característica es de suma relevancia, ya que nuestro sistema de reparto de los derechos de imposición sobre las rentas empresariales se asienta en la presencia física como manifestación del principio de territorialidad para gravar la renta obtenida por las empresas no residentes¹⁴. Debe tenerse en cuenta que la principal influencia en la construcción de la red internacional de CDI proviene del Modelo de CDI de la OCDE (MCOCDE), que ha servido como base para la negociación de aproximadamente el 90% de los CDI existentes en la red mundial¹⁵. Este modelo parte de un sistema de reparto de los derechos de imposición

13 OCDE/G-20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 66-67.

14 Picciotto, S. (1992), *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*. Cambridge University Press, p. 19.

15 Bennett, M.C. (2008), «The 50th Anniversary of the OECD Model Tax Convention», *World Commerce Review*, Vol. 2, núm. 2, p. 1.

basado en la prevalencia del gravamen de las rentas activas por parte del Estado de residencia, siendo la imposición por otros Estados distintos del de la residencia excepcional¹⁶. Este sistema de reparto comenzó a diseñarse hace más de un siglo, sobre la base de la economía industrial, la cual es muy distinta a la economía digital y se asentaba en la presencia física como requisito para poder obtener beneficios en un territorio.

Aunque la posibilidad obtener ingresos de un determinado mercado sin disponer de una presencia física siempre ha existido, lo cierto es que la digitalización de la economía explota esta posibilidad. De este modo, el volumen de comercio que puede desarrollarse sin necesidad de una presencia física es mucho más elevado¹⁷, siendo esta circunstancia la desencadenante del debate acerca de la necesidad de reformar el sistema de fiscalidad internacional para establecer reglas especiales para el gravamen de la economía digital a nivel transfronterizo.

Esta presencia física necesaria para proceder al gravamen de las rentas empresariales se manifiesta en los arts. 7 del MCOCDE y del MCONU que establecen que los beneficios empresariales de una empresa no residente únicamente pueden ser gravados por la jurisdicción de la fuente cuando se puedan atribuir a una presencia física cualificada en su territorio, el establecimiento permanente (EP)¹⁸. En la medida en que el EP requiere de la presencia física para poder existir¹⁹, las empresas digitales podrán evitar disponer de un EP para realizar sus negocios en otras jurisdicciones y, por lo tanto, evitar la tributación en la jurisdicción en que lleven a cabo sus ventas.

De otro lado, la disposición presencia física no solo es un prerrequisito para que un Estado pueda gravar los beneficios que obtiene una empresa no residente en su territorio, sino que, además, dichos beneficios deben tener una conexión suficiente con dicha presencia. No obstante lo anterior, en este extremo el MCOCDE difiere de lo previsto en el MCONU. En el caso del MCOCDE, la atribución de beneficios al EP se basa en el principio de empresa separada e independiente, por lo que los beneficios atribuibles al EP serán únicamente aquéllos que habría obtenido si se tratara de una empresa independiente teniendo en cuenta sus funciones desempeñadas, activos de que dispone y riesgos asumidos²⁰.

16 Avi-Yonah, R.S. (2007), *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, pp. 22 y ss.

17 A modo de ejemplo, en 2019 el volumen de comercio digital a nivel mundial superó los 25 billones de euros. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, UNCTAD (2021), *Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of COVID-19 impact on online retail 2020*, UNCTAD Technical Notes on ICT for Development, vol. 18, p. 4 (Tabla 3).

18 De acuerdo con el artículo 5.1 del MCOCDE (2017) «el término "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad».

19 Así, por ejemplo, se señala en el párrafo 123 de los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE (2017), donde se recalca la necesidad de que existan una localización física donde se ubique el EP.

20 El artículo 7.2 del MCOCDE (2017) establece que «[a] los efectos de este artículo, y del artículo [23A] y [23B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa».

Frente a ello, el MCONU reconoce el principio de fuerza de atracción limitada, a través del cual se atribuyen al EP no solo los beneficios procedentes de las actividades realizadas por el propio EP, sino también los beneficios obtenidos por la propia empresa en el territorio donde se encuentra el EP que provengan de idénticas o similares actividades que las desarrolladas por el EP²¹. Aunque esta regla permite superar la presencia física como nexo territorial para gravar las rentas empresariales, lo cierto es que su impacto en las empresas digitales es menor al no necesitar del EP para realizar sus ingresos. Incluso en aquellos casos en que dispongan de una presencia física en otra jurisdicción el principio de fuerza de atracción limitada no ofrece una solución para gravar los beneficios de las empresas digitales en la medida en que las actividades desarrolladas por el EP y las generadoras de beneficios que no requieran de una presencia física no sean idénticas o similares.

Otras reglas de ambos modelos aplicables a las rentas empresariales, como son las relativas a los cánones, tienen una relevancia nula, en el caso del MCOCDE, o muy limitada, en el caso del MCONU. En el caso del MCOCDE, el principio básico para el reparto de los derechos e imposición es el de la tributación exclusiva en el Estado de la residencia, por lo que la obtención de rentas derivadas de la explotación de los activos intangibles que pueden generar cánones en el otro Estado no podrá ser gravada por el Estado de la fuente²². En el caso del MCONU, aunque tanto la regla de reparto de los derechos de imposición sobre los cánones, como la definición de qué rentas pueden generar cánones, divergen de lo previsto en el MCOCDE, estableciéndose una regla de tributación compartida y una definición más amplia, lo cierto es que difícilmente puede este mayor ámbito de aplicación tener relevancia a efectos de la imposición sobre la economía digital²³.

No obstante lo anterior, el MCONU sí incluye una regla que potencialmente podría tener gran relevancia en el ámbito de la economía digital a través del art. 12A incorporado en 2017. Este precepto regula el reparto de los derechos de imposición sobre las rentas derivadas de la prestación de servicios técnicos. Aunque los comentarios descartan que los servicios digitales automatizados puedan entenderse incluidos dentro del ámbito de aplicación de este precepto, los servicios digitales no automatizados podrían verse afectados por este precepto. Es por ello por lo que, antes de analizar el art. 12B introducido en el MCONU en 2021, haré una breve referencia al art. 12A.

La segunda característica relevante de la economía digital en el ámbito de la fiscalidad internacional es la capacidad para relocalizar los activos creadores de valor. Nuestro sistema de atribución de beneficios en los grupos empresa-

21 En el caso del art. 7.1 del MCONU (2021) se establece que el Estado de la fuente podrá gravar los beneficios de una empresa no residente cuenta disponga de un EP en su territorio incluyendo: «la parte atribuible a: (a) ese establecimiento permanente; (b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías idénticas o similares a las vendidas a través de ese establecimiento permanente, o (c) otras actividades empresariales de naturaleza idéntica o similar a las llevadas a cabo por medio del citado establecimiento permanente».

22 Art. 12.1 del MCOCDE (2017).

23 Art. 12, párrafos 2 y 3 del MCONU (2021).

riales a través del principio de plena competencia trata de atribuir el beneficio empresarial a las distintas partes de una empresa multinacional a través del análisis de dónde se genera el valor de la propia empresa²⁴. En el caso de las empresas que prestan servicios por vía digital, uno de los aspectos fundamentales a la hora de gravar sus beneficios de acuerdo con los principios tradicionales es su capacidad para reubicar los activos generadores de valor en cualquier jurisdicción al tratarse de activos intangibles²⁵. De este modo, aquella jurisdicción en que se encuentre el intangible será la que pueda gravar los beneficios derivados de su explotación.

Esto hace que las empresas digitalizadas puedan decidir dónde se va a gravar la mayor parte de sus beneficios mediante la reubicación de sus intangibles generadores de valor²⁶. Aunque es cierto que las rentas procedentes de la explotación de estos intangibles pueden ser gravadas por otros Estados cuando el intangible se cede a otra empresa del grupo para su explotación en la medida en que el CDI relevante se aparte del MCOCDE, lo cierto es que, en muchos casos, el efecto que tienen las retenciones en la fuente sobre la obtención de estas rentas es limitado por el sistema de tributación compartida limitada. De este modo, el gravamen de las multinacionales sobre la base de los principios de empresa separada e independiente afronta un importante desafío en el caso de las empresas digitalizadas, ya que les permite ubicar sus activos generadores de valor y, con ellos, sus beneficios, a voluntad, haciendo que su tributación sea, en cierta medida, electiva.

Finalmente, la economía digital presenta un último reto para los principios fundamentales de la fiscalidad internacional al crear nuevos elementos generadores de valor para las empresas. Se trata del caso de las empresas que derivan parte de su valor de la actividad de sus usuarios²⁷. En estos casos, el volumen de usuarios de una de estas empresas en un determinado territorio es uno de los elementos que le permite obtener beneficios mediante la prestación de servicios a clientes distintos de los usuarios. Un ejemplo de esta tipología de empresa son las redes sociales o los proveedores de búsqueda online, en los cuales los clientes reales, adquirentes de datos o anunciantes, contratan servicios publicitarios o de transferencia de datos con la red social o con el buscador que derivan su valor de los usuarios de la empresa digital. De este modo, la empresa obtiene ingresos que se vinculan con el territorio en que los usuarios se encuentran, sin que puedan considerarse a estos usuarios como activos de la empresa en el marco de los principios tradicionales de la fiscalidad internacional a efectos de atribuir beneficios a dicho territorio.

24 OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 9.

25 Pueden verse algunos ejemplos de relocalización de intangibles por parte de multinacionales del sector digital en: Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (2022): «Profit allocation, transfer pricing and multinational enterprises: cost contribution agreements after BEPS», en Arrieta Martínez de Pisón, J. y Martínez Laguna, F.D. (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Aranzadi, pp. 161 y ss.

26 OCDE/G-20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, *supra* n. 13, p. 68.

27 Ibid.

3. La evolución del debate acerca del gravamen de la economía digital: del surgimiento de las soluciones unilaterales a la propuesta de soluciones multilaterales

Nuestro sistema de fiscalidad internacional tiene su origen en los trabajos de la Sociedad de Naciones que tuvieron lugar en la década de 1920²⁸. Es en ese momento en el que se establecen los pilares del MCOCDE. El punto de partida que se adoptó al diseñar los principios que sostienen nuestro sistema de reparto de los derechos de imposición fue el de la economía industrial, basada en los elementos tangibles y en la presencia física. En este marco, la posibilidad de realizar negocios en otro territorio sin disponer de presencia física tenía poca relevancia, de modo que no se consideraba esta posibilidad como generadora de una presencia suficiente en otro Estado a efectos de atribuirle derechos de imposición.

Hasta finales del milenio anterior no se produjo un debate acerca de las implicaciones de la digitalización de la economía en el reparto de los derechos de imposición²⁹. Dicho debate se saldó con un refuerzo del derecho de gravamen exclusivo en residencia en estos casos, ya que se excluyó la posibilidad de equiparar la realización de negocios a través de un interfaz digital con una presencia física que diera lugar a un EP³⁰.

Con el desarrollo del Plan de Acción contra la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (Plan BEPS), el G-20 encargó a la OCDE el análisis de los retos que planteaba la digitalización de la economía en su Acción 1³¹. Esta acción resultó en un estudio que excluyó la adopción de medidas que supusieran un cambio en el sistema tradicional de reparto de los derechos de imposición en el corto plazo, toda vez que se valoró la posibilidad de que los retos de la digitalización de la economía pudieran ser afrontados mediante las restantes acciones del Plan BEPS. De este modo, en 2015 la OCDE planteó la necesidad de que se llevaran a cabo subsiguientes análisis en los años posteriores de cara a valorar la adopción de medidas adicionales encaminadas a establecer nuevas reglas de reparto de los derechos de imposición sobre las rentas de las empresas de la economía digital³².

Ante esta falta de impulso para la adopción de soluciones en el corto plazo por parte de la OCDE, algunos Estados procedieron a adoptar medidas unilaterales para gravar los beneficios de las empresas digitales obtenidos en su terri-

28 Kobetsky, M. (2011), *International Taxation of Permanent Establishments Principles and Policy*, Cambridge University Press, p. 154.

29 OCDE (1998), *Electronic commerce: Taxation Framework Conditions*, OECD. En este informe se establecía el marco de trabajo en relación con la fiscalidad del comercio electrónico y se establecían los principios de política fiscal que se iban a seguir para el diseño de las reglas. Uno de los principios fundamentales era la neutralidad (p. 4) y el punto de partida era la posibilidad de adecuar los principios previstos en el MCOCDE para aplicarlos al comercio electrónico.

30 OCDE (2001). *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce*. OECD.

31 OCDE/G-20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, *supra* n. 13.

32 Ibid. pp. 146-148.

torio³³. Estos gravámenes recibieron un importante impulso cuando la Comisión Europea desarrolló la estrategia incluida en la Comunicación «*A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*»³⁴, mediante la adopción de una propuesta de Directiva para establecer un impuesto común a nivel de la Unión Europea que gravara los ingresos de las empresas digitales por la prestación de servicios que fueran consumidos en Europa³⁵. Sin embargo, en el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) no se logró la unanimidad requerida de los Estados miembros para la adopción de esta propuesta³⁶, siendo retirada en favor de un apoyo a los trabajos de la OCDE en el desarrollo de soluciones a largo plazo a nivel global o, en el caso de que no se alcanzara un consenso en este ámbito, el desarrollo de un impuesto digital propio en el seno de la Unión Europea³⁷. Ello no obstó para la adopción de impuestos basados en este modelo por parte de algunos Estados miembros³⁸, que han sido objeto de una importante crítica³⁹.

De modo sumario, los impuestos sobre los servicios digitales se han configurado como gravámenes en destino que gravan los ingresos derivados de la prestación de servicios digitales en el lugar de consumo del servicio, es decir, allí donde se encuentra el consumidor o usuario del servicio⁴⁰. Estos gravámenes se aplican sobre el volumen bruto de ingresos en un porcentaje nominalmente bajo (3% es el tipo de gravamen habitual)⁴¹, de modo que son trasladables al precio. De este modo, estos gravámenes se configuran como impuestos indirectos, haciendo que su coste se traslade *de facto* al cliente final. El ámbito de

33 Algunos ejemplos de estos gravámenes se pueden consultar en los siguientes trabajos: Uslu, Y. (2018), «An analysis of "Google taxes" in the context of Action 7 of the OECD/G20 base erosion and profit shifting initiative», *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, núm. 4a; García-Herrera Blanco, C. (2019), «El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada», en García Novoa, C. (dir.), *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la 4 sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, Aranzadi Thomson Reuters, §3. Disponible en <https://proview.thomsonreuters.com/> (último acceso: 1 de julio de 2024).

34 Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento y al Consejo (2017), *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, COM(2017) 547 final, 21 de septiembre de 2017, p. 2.

35 Comisión Europea (2018), *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM(2018) 148 final, 21 de marzo de 2018.

36 Consejo Europeo (2019), *Outcome of the Council Meeting. 3,678th Council Meeting. Economic and Financial Affairs*, 7368/19, 12 de marzo de 2019, p. 6. Previamente la Comisión había reformulado la propuesta para centrarse en las actividades de publicidad online [Comisión Europea (2019), *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services*, 2018/0073(CNS), 1 de marzo de 2019].

37 Consejo Europeo. *Conclusions of the Special Meeting of the European Council (17, 18, 19, 20 and 21 July 2020)*. ECO/10/20, 8. El acuerdo implicaba que la Comisión Europea presentara una propuesta de impuesto sobre servicios digitales antes del 1 de enero de 2023.

38 En el caso español, la adopción de este gravamen se produjo a través de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

39 Así sucedió en el caso español como puede verse en Office of the United States Trade Representative (2021), *Section 301 Investigation Report on Spain's Digital Services Tax*, 13 de enero de 2021.

40 Ismer, R.; Jescheck, C. (2018), «Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model», *Intertax*, vol. 46, núm. 6/7, pp. 573 y ss.

41 El tipo de gravamen oscila entre el 1,5% (Polonia) y el 7,5% (Hungría). Bunn, D.; Asen, E. (2022), *What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes*, *Tax Foundation*, 9 de agosto de 2022. Disponible en <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2022/> (último acceso: 1 de julio de 2024).

aplicación de estos impuestos mezcla elementos objetivos y subjetivos, de modo que únicamente determinadas categorías de servicios prestados por vía digital se ven gravados cuando son prestados por empresas multinacionales cuya facturación consolidada excede de un determinado volumen a nivel global y local⁴².

Estos gravámenes han sido objeto de una importante crítica por distintos motivos. En primer lugar, su configuración está orientada a permitir el gravamen de los ingresos generados por la prestación de servicios digitales en el Estado de la fuente, gravamen que no podría realizarse sobre los beneficios empresariales de acuerdo con las previsiones de los CDI. Al configurarse como impuestos en destino, es decir, impuestos indirectos que gravan los ingresos brutos, su carga puede trasladarse al precio y, por lo tanto, al consumidor. Así estos gravámenes logran escapar de las limitaciones que imponen los CDI respecto del gravamen en la fuente de los beneficios empresariales, circunstancia que es criticada por algunos autores por considerar que suponen una suerte de mecanismo equivalente al *treaty override* al tratar de gravar los beneficios empresariales de las empresas digitales con estos impuestos mediante la elusión de su carácter de impuesto sobre la renta, que evita su inclusión en el ámbito de aplicación de los CDI⁴³.

Por otro lado, al tratarse de impuestos en destino, las empresas que entran dentro de su ámbito de aplicación tienen la posibilidad de trasladar la carga

42 En la propuesta de la Comisión Europea, se sometían a gravamen tres tipos de servicios digitales: los servicios de intermediación online, los servicios de publicidad en línea y los de transmisión de datos de usuarios. Comisión Europea (2018), *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, supra n. 35, artículo 3.1.

La mayor parte de países han mantenido el ámbito de aplicación de la propuesta de la Comisión, aunque existen algunas desviaciones. Por ejemplo, en el caso austriaco y húngaro solo se aplica el impuesto a los servicios de publicidad online, mientras que, en el caso español o francés, los servicios cubiertos son los mismos que aparecían en la propuesta originaria de la Comisión Europea. Bunn, D.; Asen, E. (2022), *What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes*, supra n. 41. Además, la propuesta establecía que únicamente se considerarían contribuyentes del gravamen a las empresas que obtuvieran un volumen global de facturación a nivel consolidado superior a los 750 millones de euros y un volumen local de facturación en la Unión Europea superior a los 50 millones de euros (art. 4.1). Este último importe se ha modulado en las propuestas unilaterales en proporción al mercado concreto.

43 Por ejemplo, consideran estos impuestos fuera del ámbito de aplicación de los CDIs: Ismer, R.; Jescheck, C. (2018), «Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model», supra n. 4, p. 578 (en relación con la propuesta de la Comisión Europea); Karnosh, K.E. (2021), «The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes», *Chicago Journal of International Law*, vol. 21, núm. 2, p. 546 (en relación con el impuesto sobre servicios digitales francés); o Quintana Ferrer, E. (2019), «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, pp. 192-193.

Por el contrario, Macarro Osuna, tras identificar los caracteres híbridos del impuesto sobre servicios digitales español, concluye que nos encontramos realmente ante un impuesto sobre la renta cubierto por el art. 2 del MCOCDE. Macarro Osuna, J.M. (2020), «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Quincena Fiscal*, núm. 6, § IV. Disponible en <https://proview.thomsonreuters.com/> (último acceso: 1 de julio de 2024). Fuster Gómez también concluye que el impuesto sobre servicios digitales español sería un impuesto sobre la renta por el hecho de que grava los ingresos de la entidad que presta los servicios. Fuster Gómez, M. (2021), «¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional», *Quincena Fiscal*, núm. 5, § IV. Disponible en <https://proview.thomsonreuters.com/> (último acceso: 1 de julio de 2024).

impositiva, total o parcialmente, a los consumidores y usuarios. De este modo, el coste del impuesto no es soportado por las empresas de la economía digital, que logran ver cómo sus beneficios se ven reducidos por este gravamen, sino que pueden mantener sus márgenes de beneficios a costa de desplazar el gravamen a los consumidores y usuarios. Del mismo modo, al no tratarse de impuestos que graven los beneficios de las empresas que son sujetos pasivos de los mismos, estos gravámenes no pueden ser acreditados a efectos de la eliminación de la doble imposición⁴⁴.

Finalmente, la principal crítica desde la perspectiva de los Estados de residencia de las empresas digitales es que la configuración de estos impuestos supone *de facto* una medida discriminatoria, ya que gravan casi exclusivamente los ingresos de empresas que no son residentes en los países que imponen estos gravámenes. En el caso de Estados Unidos, estos gravámenes fueron especialmente criticados ya que los umbrales establecidos en muchos casos hacen que la mayor parte de las empresas sujetas a estos gravámenes sean multinacionales estadounidenses. Esta circunstancia motivó la consideración de algunos de estos gravámenes por parte de Estados Unidos como discriminatorios por afectar principalmente a sus empresas, adoptando medidas de represalia contra los países que habían adoptado estos gravámenes⁴⁵.

No obstante lo anterior, las propuestas de la Comisión Europea en 2018 sirvieron, al mismo tiempo, como revulsivo para que la OCDE procediera a presentar nuevos avances e iniciativas en este ámbito. En concreto, en 2019 se presentó primero una definición de los objetivos de política fiscal a seguir para la adopción de medidas para luchar contra los retos de la economía digital⁴⁶. Posteriormente se plantearon diversas alternativas para gravar los beneficios de las empresas de la economía digital de modo global⁴⁷. Estas propuestas fueron superadas a través una propuesta propia del secretariado de la OCDE⁴⁸ sobre

44 De acuerdo con los estudios de Karnosh, el impuesto sobre servicios digitales francés es claramente un impuesto sobre el consumo que es soportado por el consumidor final. Esto hace que el impuesto no sea incompatible con los CDIs y que tampoco exista una obligación de eliminar la doble imposición por parte del Estado de residencia. Karnosh, K.E. (2021) «The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes», *supra* n. 43, p. 545

45 Estados Unidos a través de la *United States Trade Representative* consideró discriminatorios contra las empresas estadounidenses los impuestos sobre servicios digitales de Austria, India, Italia, España, Turquía y Reino Unido. *United States Trade Representative* (2021), *USTR Announces Next Steps of Section 301 Digital Services Taxes Investigations*, 26 de marzo de 2021. Disponible en: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/march/ustr-announces-next-steps-section-301-digital-services-taxes-investigations> (último acceso: 1 de julio de 2024).

Con el compromiso alcanzado para apoyar la solución de los dos pilares, se suspendieron las medidas de represalia. Actualmente la suspensión de estas medidas se ha agotado el pasado 30 de junio de 2024 (*Updated joint statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom regarding a compromise on a transitional approach to existing unilateral measures during the interim period before Pillar 1 is in effect*, 15 de febrero de 2024).

46 OCDE (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note*. As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

47 OCDE (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

48 OCDE (2019), *Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One. Public consultation Document*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

la cual se desarrollaron propuestas concretas que fueron respaldadas por el Marco Inclusivo⁴⁹.

En la solución de los dos pilares, la tributación de la economía digital ocupaba un lugar destacado dentro del Pilar 1 a través de la Cuantía A⁵⁰. El principal objetivo de esta propuesta era el de dar una respuesta coordinada a las dificultades para gravar la economía digital frente a la proliferación de medidas unilaterales. De este modo, los países que se comprometían a apoyar la solución de los dos pilares debían abstenerse de crear nuevas medidas unilaterales en el caso de que no estuvieran previstas antes de unirse a este compromiso y, en el caso de que ya las hubieran adoptado, debían comprometerse a su eliminación con la adopción de la Cuantía A a través de una convención multilateral (CM)⁵¹. El borrador de la CM fue publicado el 11 de octubre de 2023⁵², aunque no se ha abierto todavía el trámite para su firma y posterior ratificación⁵³. De este modo, la opción de la OCDE suponía una apuesta por el multilateralismo como mecanismo para solucionar los problemas de la tributación de la economía digital frente a las opciones unilaterales.

4. La propuesta de la Cuantía A en el Pilar 1

4.1. Aspectos generales

Tras un largo proceso, en octubre de 2021 el Marco Inclusivo de la OCDE adoptó un compromiso para desarrollar el Pilar 1 con el objeto de establecer nuevos criterios de nexo y de atribución de beneficios a través de un nuevo gravamen, la Cuantía A. De este modo, la Cuantía A es un nuevo gravamen con una base territorial transfronteriza, que grava a determinadas multinacionales a nivel consolidado para proceder a repartir su producto entre determinados territorios. Aunque las bases del compromiso difieren en gran medida de los planteamientos originales, lo cierto es que la propuesta de la Cuantía A supone una importante ruptura con los principios tradicionales del reparto de los derechos de imposición sobre las rentas empresariales.

49 OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, *supra*, n. 2.

50 El Pilar 1 se compone de 3 elementos: la Cuantía A, la Cuantía B, que establece un sistema opcional para los Estados de aplicación del principio de plena competencia en relación con distribuidores, y un sistema de resolución de conflictos y promoción de la seguridad jurídica denominado anteriormente como Cuantía C.

51 OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, *supra*, n. 2.

52 El texto de la convención multilateral está disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm> (último acceso: 1 de julio de 2024). El texto de la Convención se acompaña de una declaración explicativa, un documento explicativo sobre el sistema de solución de controversias y actualizaciones de los documentos de evaluación impacto económico.

53 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2023), *Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 18 de diciembre de 2023, en que se señalaba que a finales de marzo de 2024 se publicaría el texto definitivo de la CM para que se encontrara abierta a firma a finales de junio de 2024.

El sistema de la Cuantía A tiene por objetivo, en primer lugar, el de crear nuevos criterios de nexo para el gravamen de parte de las rentas empresariales transfronterizas. Estos criterios están basados no en la presencia física, es decir, en la existencia de un EP en un determinado territorio, sino en criterios de mercado, de modo que los derechos de imposición sobre las rentas empresariales se atribuyen a los denominados *Estados de mercado*, es decir, en función de las ventas realizadas por las empresas en un determinado territorio. De este modo se crean nuevos derechos de imposición que permiten que a aquellos Estados en que se llevan a cabo las ventas de las empresas transfronterizas sin que exista una presencia física en el territorio se le puedan reconocer derechos de imposición sobre las rentas empresariales obtenidas por dichas empresas.

En segundo lugar, el sistema de la Cuantía A prescinde del principio de plena competencia para la atribución de beneficios y, por tanto, la determinación de la base imponible. En lugar de aplicar este sistema, en la Cuantía A se parte de un método de reparto formular de los beneficios residuales. De este modo, el reparto de la base imponible generada por la Cuantía A se realiza en proporción a indicadores preestablecidos, en este caso, el volumen de ventas en cada territorio.

Finalmente, en la propuesta de la Cuantía A se rompe con el principio de empresa separada. En efecto, el cálculo de la base imponible correspondiente a la Cuantía A prescinde de la separación de entidades en función de su personalidad jurídica individual en el seno de los grupos empresariales para proceder a cuantificar la obligación tributaria a nivel del propio grupo consolidado. De este modo, se lleva a cabo una consolidación previa para proceder a determinar el importe de la Cuantía A en lugar de partir de los resultados individuales de las empresas que conforman el grupo.

Antes de analizar las principales características de la propuesta de la Cuantía A hay que hacer referencia a tres aspectos previos. En primer lugar, aunque en un inicio la Cuantía A estaba diseñada para ser aplicada a las empresas de la economía digital, la necesidad de incluir en el compromiso a Estados Unidos supuso que el ámbito de aplicación subjetivo no se centrara en las empresas de la economía digital, sino en las empresas con una mayor rentabilidad y facturación. Este cambio se justificaba en la necesidad de garantizar la neutralidad de la medida⁵⁴, de modo que no fuera únicamente aplicable a un sector de la economía, sino que tratara por igual a los distintos sectores centrándose en la existencia de rentabilidades excepcionales que se atribuyen no exclusivamente a las características propias de los negocios digitales.

De este modo, empresas cuyo negocio no se encuentra digitalizado, pero obtienen niveles excepcionales de rentabilidad y facturación también serán gravadas por la Cuantía A. En este sentido, la base imponible de este gravamen no lo constituyen los beneficios empresariales normales, sino aquella parte de los beneficios residuales que es considerada de generación excepcional por el empleo de intangibles y medios digitales para la realización de los negocios.

54 Vanderwolk, J. (2024), «The United States Position on the Inclusive Framework's Two Pillars», *supra* n. 8, p. 85.

En segundo lugar, como ya he señalado, la adopción de la Cuantía A supondría que los distintos Estados parte de la CM deberían eliminar sus impuestos sobre servicios digitales. De este modo, la Cuantía A vendría a sustituir a los impuestos digitales gravando propiamente los beneficios de las empresas afectadas en lugar de sus ingresos. De este modo, la carga de la Cuantía A sería soportada por la propia empresa afectada en lugar de los usuarios o consumidores. Junto a ello, desde que se adoptó el compromiso en 2021 hasta el 30 de junio de 2024 se ha prorrogado el acuerdo por el cual los países que apoyan esta medida se comprometían a no adoptar nuevos gravámenes sobre servicios digitales. La falta de un acuerdo el pasado 30 de junio supone que los Estados que han apoyado esta iniciativa puedan adoptar nuevos gravámenes sobre servicios digitales con la consiguiente proliferación de medidas unilaterales.

Por último, en la CM que se debería someter a aprobación y ratificación, se estableció una regla de veto para Estados Unidos. En el borrador de esta convención se estableció que la entrada en vigor de la convención requería que, al menos, 30 jurisdicciones la ratificaran y que, entre estas 30 jurisdicciones, se encontraran incluidas, al menos jurisdicciones que agruparan a un 60% de las matrices de las multinacionales afectadas por la Cuantía A (600 puntos sobre 1.000)⁵⁵. Al ser Estados Unidos el país de residencia de más del 40% de las matrices de las multinacionales afectadas, de no ratificar Estados Unidos la CM no podría entrar nunca en vigor⁵⁶. El principal obstáculo, por lo tanto, para la adopción y entrada en vigor de este gravamen viene por la posición de Estados Unidos, cuyo Senado, competente para ratificar, no parece estar totalmente de acuerdo con esta propuesta⁵⁷.

4.2. Ámbito subjetivo de la Cuantía A

Aunque en los distintos trabajos preparatorios la Cuantía A estaba enfocada a ser aplicada casi exclusivamente a las empresas de la economía digital, el acuerdo definitivo optó por no restringir el ámbito de aplicación de la Cuantía A a un determinado sector empresarial o tecnológico, sino que los criterios para la inclusión de las empresas multinacionales en el ámbito de aplicación de la Cuantía A se basan en la facturación del grupo y su nivel de rentabilidad⁵⁸. De este modo, se trata de garantizar la neutralidad del sistema, frente a otras medidas que habrían sido catalogadas de discriminatorias al afectar únicamente a las empresas digitales.

A efectos prácticos, el sistema parte de la contabilidad consolidada del grupo multinacional para realizar determinados ajustes extracontables con el objeto

⁵⁵ Art. 48(1)(b) de la CM.

⁵⁶ En concreto, Estados Unidos tiene atribuidos 486 puntos, siendo la jurisdicción con puntuación más elevada. La siguiente, China, no llega a los 100 puntos (94) y Hong Kong, tercera en la lista tampoco llega a los 90 puntos (88). A efectos prácticos, esto supone que no pueda adoptarse la CM en ningún caso si Estados Unidos no lo aprueba.

⁵⁷ Vanderwolk, J. (2024), «The United States Position on the Inclusive Framework's Two Pillars», *supra* n. 8, p. 89.

⁵⁸ Brauner, Y. (2022), «Agreement? What Agreement? The 8 October 2021 OECD Statement in Perspective», *Intertax*, vol. 50, núm. 1, pp. 2 y ss.

de determinar la facturación relevante a efectos fiscales. En la propuesta se identifican determinados estándares contables que son considerados aceptados a efectos de que los grupos multinacionales puedan elaborar sus estados financieros y aplicar los ajustes correspondientes⁵⁹.

La inclusión dentro del ámbito de aplicación de la Cuantía A requiere el cumplimiento de dos test. En primer lugar, se aplica el test de facturación (*revenue test*). Este test establece como umbral para la inclusión en la Cuantía A una facturación superior a los 20.000 millones de euros⁶⁰. La CM establece la revisión de este umbral en un periodo de siete años para valorar su reducción a los 10.000 millones de euros.⁶¹ En cualquier caso, debe notarse que los trabajos previos partían de un importe de facturación notablemente inferior, 750 millones de euros, coincidente con el umbral fijado para la aplicación del Pilar 2 y las reglas de información país por país (*country-by-country reporting*)⁶².

En segundo lugar, se establece el denominado test de rentabilidad (*profitability test*). En este test se calcula la rentabilidad sobre ventas, determinada por la ratio entre el volumen de beneficios antes de impuestos del grupo consolidado y su nivel de facturación⁶³. Para aplicar la Cuantía A es necesario que esta ratio supere el 10%⁶⁴. Además, se establecen reglas para evitar que la superación de este umbral en un ejercicio aislado determine necesariamente la sujeción a la Cuantía A. Para ello se establece que el test de rentabilidad debe haberse cumplido en, al menos, dos de los cuatro ejercicios anteriores, además del ejercicio en cuestión, o superarse en promedio en el ejercicio en cuestión y los cuatro anteriores, excluyendo la consideración de las pérdidas a estos efectos⁶⁵. De este modo, se exige que la rentabilidad superior al 10% no sea excepcional para determinar la sujeción a la Cuantía A.

Estas reglas se completan con una cláusula de segmentación obligatoria, dirigida a aplicar la Cuantía A a aquellos grupos multinacionales en que un segmento de las actividades del grupo supere los umbrales individualmente, pero no el global de la empresa multinacional⁶⁶. Se trataría de casos en que una mul-

59 Art. 2(a) de la CM.

60 Art. 3(1)(a) de la CM. Este test se realiza sobre la cifra neta de negocio del grupo multinacional ajustada, antes de llevar a cabo las exclusiones por sectores (extractivo, financiero o de defensa) y por jurisdicciones con negocios domésticos autónomos. El umbral la cifra de negocio se prorratea en el caso de que los estados financieros se emitan con una periodicidad inferior al año natural. Sobre ello, véase la Declaración Explicativa de la CM, párrafos 153-156

61 OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, *supra*, n. 2. Este procedimiento se contiene en el art. 43 de la CM al que se remite el art. 3(9) de la propia CM.

62 El incremento del volumen de facturación sobre las primeras propuestas, que lo fijaban en 750 millones de euros supone que solo 500 multinacionales a nivel mundial cumplan este test. Devereux, M.; Simmler, M. (2021), «Who Will Pay Amount A?», *EconPol Policy Brief*, núm. 36, p. 7.

63 Art. 3(1)(b) de la CM.

64 El empleo de este indicador, en lugar de otros indicadores de rentabilidad, parece tener su justificación en que la Cuantía A únicamente afecte a empresas que tienen un volumen de rentabilidad excepcional, que se entiende que corresponde con los beneficios derivados de las sinergias por el uso de intangibles en la economía digital que permiten una rentabilidad mucho mayor que la que se puede obtener en la industria tradicional al poder llegar a mercados mucho mayores incurriendo en volúmenes de costes mucho menores. Brauner, Y. (2022), «Agreement? What Agreement? The 8 October 2021 OECD Statement in Perspective», *supra* n. 58, pp. 2 y ss.

65 Art. 3(2) de la CM.

66 Art. 3(6) y Anexo C, sección 4 de la CM.

tinacional desarrolla actividades con un alto volumen de rentabilidad y otras actividades con una rentabilidad menor, que determinan que su rentabilidad global sea inferior al umbral del 10%. En estos supuestos, si existe un segmento identificado a efectos contables, se valorará la aplicación de los criterios para la sujeción a la Cuantía A respecto del segmento concreto, determinando que sean los beneficios atribuibles a dicho segmento los que se encuentren sujetos a esta cuantía.

Finalmente, el ámbito subjetivo de aplicación de la Cuantía A se completa con la exclusión de determinadas entidades y actividades. Así, se excluyen las organizaciones internacionales, entidades públicas o sin ánimo de lucro, entre otras⁶⁷. Además, de acuerdo con la CM, se excluyen de la sujeción de la cuantía A las actividades extractivas, financieras reguladas, de defensa y los negocios puramente locales. En relación con las tres primeras exclusiones, la convención establece un sistema para la determinación de qué actividades se consideran excluidas y cómo se aplica esta exclusión a las empresas multinacionales a efectos del cálculo de los test de facturación y de rentabilidad⁶⁸. La exclusión relativa a los negocios puramente locales tiene por objeto el de excepcionar la aplicación de la Cuantía A a aquellas partes de la multinacional que se puedan considerar aisladas del resto de la empresa por desarrollarse de modo autónomo en una determinada jurisdicción. La CM especifica cómo se determina el umbral de autonomía teniendo en cuenta la operativa con clientes y proveedores locales y el volumen de operaciones vinculadas que realicen⁶⁹.

4.3. La base imponible de la Cuantía A

La Cuantía A atribuible a cada Estado se determina a través de una operativa con cuatro fases diferenciadas. En primer lugar, se determina el importe global de la Cuantía A a repartir. A continuación, se determina el volumen de ingresos atribuibles a cada Estado y se analiza si se supera el umbral mínimo establecido para que un Estado tenga derecho a gravar dicha cuantía. En tercer lugar, se procede a la distribución proporcional de la cuantía A. Finalmente se aplican las reglas de puerto seguro sobre las actividades de marketing y distribución encaminadas a evitar el doble gravamen del beneficio residual por parte de los Estados de mercado. La propuesta incluye reglas para determinar qué entidad del grupo multinacional estaba obligada a gestionar este reparto y a proceder a su pago.

La determinación de la Cuantía A parte de la existencia de una rentabilidad sobre ventas superior al 10%. La Cuantía A genera una base imponible a repartir entre los distintos Estados en que opera la multinacional equivalente a un 25% del excedente de beneficios sobre el 10% de rentabilidad⁷⁰. A modo de ejemplo, si una multinacional tuviera un beneficio antes de impuestos de 4.000 millones

67 Art. 2(r) de la CM.

68 Apartados 4, 5 y 8 del art. 3 de la CM. En la propuesta se establecen pruebas autónomas para estos tipos de empresas con el objeto de determinar su sujeción o no a la Cuantía A (Anexo C de la CM).

69 Sección 5 del Anexo C de la CM.

70 Art. 2(d) de la CM.

de euros y una facturación de 25.000 millones de euros, su rentabilidad sobre ventas sería del 16%. La cuantía A sería el 25% de la rentabilidad que excede del 10%. En este caso, el exceso sobre el 10% es un 6% de rentabilidad (1.500 millones de euros), por lo que la Cuantía A sería equivalente a un 1,5% de la rentabilidad de la empresa. Aplicando esa magnitud a la facturación de la empresa, la Cuantía A resultaría en una base imponible a repartir entre los distintos Estados de 375 millones de euros para esta multinacional. Debe tenerse en cuenta que la parte de la Cuantía A atribuible a cada país es una nueva base imponible que los Estados podrán gravar aplicando sus tipos de gravamen generales o específicos⁷¹.

En segundo lugar, ya determinado el importe de la Cuantía A a repartir se debe calcular la atribución de esta partida a cada uno de los Estados en que opera la entidad. La atribución de la Cuantía A a cada jurisdicción requiere que la multinacional registre el volumen de ventas en cada territorio aplicando unas reglas de localización previstas en la convención para cada tipo de actividad⁷². De este modo, por ejemplo, si una empresa vende productos tangibles, la venta se entenderá localizada en el territorio en que se produzca la entrega del bien. En el caso de productos digitales, se deberá atender a la localización del usuario para determinar a qué jurisdicción se debe atribuir esta venta. En otros casos, por ejemplo, en la intermediación entre demandantes y oferentes, los ingresos por estas actividades se reparten por mitades entre las jurisdicciones de localización del comprador y del vendedor. En el caso de ingresos publicitarios online, la generación de los ingresos se entiende realizada en los territorios donde se produce el acceso a la publicidad. La convención incluye otros criterios de localización para otros tipos de actividades.

En tercer lugar, tras calcular el volumen de ingresos atribuibles a cada jurisdicción, se comprueba si el nivel de ingresos obtenido por la multinacional alcanza un umbral mínimo. Este umbral es de un millón de euros⁷³, aunque se reduce a los 250.000€ para aquellas jurisdicciones en que el volumen del Producto Interior Bruto no supere los 40.000 millones de euros. Por debajo de estos umbrales, la jurisdicción en cuestión no tendrá acceso al reparto de la Cuantía A.

La Cuantía A se reparte en proporción a las ventas en cada Estado, repartiéndose a cada jurisdicción su proporción de la Cuantía A en función de las ventas globales⁷⁴. De este modo, se evita que la existencia de jurisdicciones en que las ventas no alcancen el umbral mínimo pueda suponer que la Cuantía A a atribuir a una jurisdicción supere el porcentaje que le correspondería sobre las ventas globales. Además, el importe de la Cuantía A a atribuir se puede ver reducido por dos elementos que tratan de evitar de modo preventivo el doble gravamen de los beneficios residuales de la multinacional.

En primer lugar, se establece una cláusula denominada como de puerto seguro para actividades de marketing y distribución. Esta cláusula trata de evitar que los beneficios residuales que forman parte de la Cuantía A se puedan

71 Declaración Explicativa de la CM, párrafo 189.

72 Art. 7 de la CM.

73 Art. 8 de la CM.

74 Art. 5(1) de la CM.

gravar dos veces por una jurisdicción cuando en dicho territorio la multinacional desarrolle funciones de distribución o comercialización que puedan ser gravadas por esa jurisdicción. Se trata básicamente de un mecanismo para evitar que en la atribución de beneficios a la filial o EP local por parte de la jurisdicción de su situación se graven más beneficios que los correspondientes a las funciones de comercialización o distribución desarrolladas, de modo que parte del beneficio residual ya se gravará por dicha jurisdicción.

La cláusula del puerto seguro únicamente se aplica si el importe de la Cuantía A que se atribuye a la jurisdicción supera los 50 millones de euros⁷⁵. En tal caso, se calcula el importe del puerto seguro y se compara con los beneficios ya gravados por dicha jurisdicción de modo que, si el importe de los beneficios ya gravados excede del puerto seguro, se reduce el importe de la Cuantía A atribuible en dicho exceso en tanto que pueda atribuirse el exceso a un empleo de los intangibles que generan dicho beneficio residual.

El puerto seguro se determina como el mayor entre la aplicación de un coeficiente del 3% a la cifra de negocio de la multinacional en la jurisdicción o la aplicación del retorno sobre amortizaciones de elementos materiales y salarios de la multinacional al importe de los propios salarios y amortizaciones derivados de la jurisdicción⁷⁶. Con ambos métodos se trata de aproximar un resultado fijo que es el debería derivarse de estas actividades, de modo que, si la base imponible gravada por la jurisdicción excede dicho importe, se entiende que esta jurisdicción captura beneficios residuales a través del gravamen de las actividades de comercialización y distribución.

Al exceso que resultara de la comparación entre el puerto seguro y los beneficios ya gravados se le aplica un coeficiente adicional para tratar de aproximar el volumen de beneficios atribuibles al empleo de intangibles⁷⁷. El coeficiente general es del 35%, pero se ve incrementado al 90% si el volumen de amortizaciones de elementos materiales y salarios sobre ventas imputables a la jurisdicción es inferior al 75% de volumen de amortizaciones de elementos materiales y salarios sobre ventas del grupo. Obviamente, esto supone que en dicha jurisdicción el volumen de ingresos se está generando en una mayor medida mediante la explotación de otros elementos distintos de los materiales y humanos. Finalmente, hay un coeficiente reducido para las jurisdicciones de bajo nivel de renta.

Por último, la Cuantía A atribuible a una jurisdicción se ve reducida en un importe equivalente al resultante de aplicar las reglas que obligarán a dicha jurisdicción a eliminar la doble imposición sobre rentas incluidas en la Cuantía A respecto de jurisdicciones no incluidas dentro de la CM o incluidas dentro de un CDI con otras jurisdicciones participantes en la CM⁷⁸. De este modo, se evita que la jurisdicción afectada grave a través de la Cuantía A rentas que no corresponderían de acuerdo con otros tratados internacionales.

⁷⁵ Art. 5(1)(b) de la CM.

⁷⁶ Art. 5(2)(c) de la CM.

⁷⁷ Art. 5(1)(d) de la CM.

⁷⁸ Art. 4(2) de la CM.

4.4. Reglas de eliminación de la doble imposición

Finalmente, la Cuantía A se completa con reglas para eliminar la doble imposición que surge como consecuencia del reparto global de los derechos de imposición sobre esta parte del beneficio residual. Debe tenerse en cuenta que no es un objetivo del Pilar 1 el de imponer una mayor carga fiscal a las empresas multinacionales, sino el que repartir los derechos de imposición⁷⁹, reubicando los derechos de las jurisdicciones en que se localiza la mayor parte del beneficio residual, normalmente porque los intangibles generadores de valor se encuentran ubicados en dichos territorios, a las jurisdicciones de mercado, que son incapaces de gravar los beneficios de estas empresas al no disponer de una presencia física en su territorio.

De cara a eliminar la doble imposición sobre la Cuantía A, la propuesta partía de la identificación de las jurisdicciones que reúnen determinados requisitos para ser incluidas dentro de las obligadas a eliminar la doble imposición⁸⁰ y, dentro de estas, calculaba dónde se ubicaba el mayor volumen de los beneficios residuales de la multinacional a través del cálculo del retorno sobre salarios y amortizaciones que obtiene la multinacional en cada jurisdicción en que está presente⁸¹. Tras calcular este retorno, se establece un sistema de jerarquización de las distintas jurisdicciones para ordenar qué jurisdicciones van a tener, en primer lugar, la obligación de eliminar la doble imposición.

La propuesta ordenaba a las distintas jurisdicciones y establecía distintos niveles en que se agrupaban las jurisdicciones de cara a establecer sus obligaciones de eliminación de la doble imposición⁸². En el primer nivel, la eliminación de la doble imposición se realiza en cascada, de modo que las jurisdicciones obligadas proceden a eliminar la doble imposición reduciendo su volumen de retorno sobre salarios y amortizaciones hasta alcanzar el nivel de retorno de las siguientes jurisdicciones, momento en que todas comienzan a eliminar la doble imposición de modo conjunto. En los niveles posteriores, en la medida en que los volúmenes de retorno sobre salarios y amortizaciones son más bajos, se realiza la eliminación de la doble imposición de modo proporcional. Debe tenerse en cuenta que en el primer nivel se encuentran las jurisdicciones en que se obtiene un retorno sobre salarios al menos 15 veces superior al retorno general de la multinacional.

En la CM se establece que la doble imposición sobre la Cuantía A se eliminará mediante la aplicación del método del crédito, la deducción de los impuestos extranjeros de la base imponible de las empresas residentes en las jurisdicciones obligadas a eliminar la doble imposición o mediante la devolución de directa de los impuestos extranjeros⁸³. El método de exención no se considera como

79 OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 135

80 El art. 10 de la CM señala cuáles son los criterios para identificar qué jurisdicciones son las elegibles para eliminar la doble imposición.

81 Art. 11 de la CM.

82 Art. 12 de la CM.

83 Ibid.

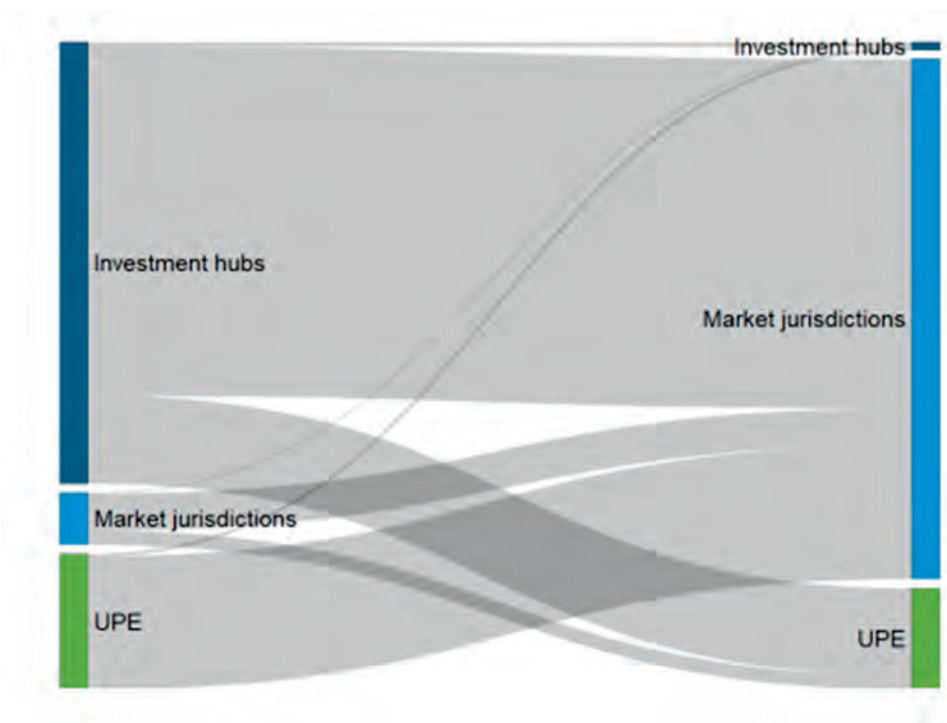
un método posible para eliminar la doble imposición en relación con la Cuantía A probablemente porque su aplicación sobre entidades individuales del grupo ubicadas en las jurisdicciones en que se debe eliminar la doble imposición no aseguraría que se eliminaran los solapamientos de gravamen que pueden ocurrir por ser gravadas otras entidades del grupo.

4.5. Recapitulación: ¿qué se trataba de solucionar con la Cuantía A?

Como he señalado, la economía digital presenta tres retos para la aplicación de las reglas del reparto de los derechos de imposición a nivel transfronterizo: 1) los Estados de la fuente difícilmente pueden gravar los beneficios obtenidos en su territorio en la medida en que no es necesaria la presencia física en su territorio; 2) los beneficios de las empresas digitalizadas pueden derivarse en gran medida a cualquier jurisdicción en la medida en que se derivan de la explotación de intangibles fácilmente reubicables; y 3) se deriva el valor no solo de los activos de titularidad de la propia empresa, sino también de sus propios usuarios y consumidores. La Cuantía A, aunque aplicable a todo tipo de empresas, salvo aquellas de los sectores excluidos, tiene la virtud de redistribuir los derechos de imposición sobre parte de los beneficios de las empresas multinacionales superando las limitaciones de nuestro sistema tradicional al considerar los grupos consolidados como único contribuyente y optando por la aplicación de un sistema formular que incluye como factor de referencia para la atribución de derechos de imposición el origen de los ingresos de la empresa multinacional desde una perspectiva del destino.

De este modo, se logra responder a estos tres retos mediante unas reglas de reparto de los derechos de imposición que permiten que los Estados del mercado puedan gravar las rentas derivadas de la operación de las empresas digitales en su territorio. De acuerdo con la propia OCDE, el efecto de la Cuantía A es el de desplazar derechos de imposición que actualmente se encuentran en jurisdicciones intermedias en favor de los Estados de mercado, que ven una ganancia neta derivada de la aplicación de este sistema.

Tabla 1. Redistribución de los derechos de imposición a través de la Cuantía A⁸⁴



Sin perjuicio de los efectos económicos a los que me referiré más adelante, lo cierto es que las reglas de la Cuantía A no dejan de ser excesivamente complicadas en su aplicación y comprobación. Como se puede advertir, la Cuantía A supone una capa de imposición adicional a la del Impuesto sobre Sociedades local que impone unos costes de cumplimiento desproporcionados para las empresas afectadas. Del mismo modo, es dudoso que los distintos Estados puedan comprobar la realidad del importe de la Cuantía A, de modo que, en muchos casos, la cuantificación que haga la empresa será, en el mejor de los casos, controlada por la Administración tributaria del Estado de la matriz última, sin que el resto de los Estados que reciban derechos de imposición lleguen a comprobar siquiera la realidad del cálculo del importe de la Cuantía A que se les otorga. Quizás podría haberse planteado una extensión del sistema formular para las empresas afectadas que les permitiera optar por la aplicación de un único sistema de gravamen que evitara la duplicidad y solapamiento entre la imposición local y la aplicación de la Cuantía A de tal manera que redujera los costes de cumplimiento al menos para las empresas afectadas.

84 De: O'Reilly, P. et al. (2023), «Update to the economic impact assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», *OECD Taxation Working Papers*, núm. 66, OECD Publishing, p. 34.

Además, debe tenerse en cuenta que la condición para poder tener acceso a la Cuantía A implica la eliminación de los impuestos sobre servicios digitales que hubieran podido adoptar los distintos Estados parte, por lo que la ganancia de recaudación derivada de la aplicación de la Cuantía A deberá analizarse teniendo en cuenta la pérdida derivada de la eliminación de estos impuestos. En este sentido debe tenerse también en cuenta que la aplicación de la Cuantía A, aunque no es objeto de este trabajo, impone que los Estados parte se someten a sistemas de arbitraje obligatorios sobre la aplicación de la propia Cuantía A y otras cuestiones conexas como puede ser la existencia de un EP. Aunque dicho arbitraje no es obligatorio en la propuesta para algunas jurisdicciones en vías de desarrollo, lo cierto es que impone una cesión de soberanía que puede ser cuestionable.

Por último, la necesidad de que Estados Unidos aprobara la propuesta para que pueda ser aplicable es obviamente el aspecto más débil de la propuesta. El acceso de Estados Unidos al compromiso determinó importantes modificaciones en el ámbito de aplicación de la propuesta. En la medida en que más del 40% de las multinacionales afectadas tienen su matriz última en dicho territorio, es difícilmente aplicable un sistema multilateral sin que Estados Unidos acepte la medida. A este respecto, desde la perspectiva estadounidense, se ha sugerido que la aplicación de la Cuantía A supondría una pérdida recaudatoria neta para Estados Unidos que no se produce con la aplicación de los impuestos sobre servicios digitales por parte de los distintos Estados⁸⁵. Quizás este aspecto sea el más complicado de gestionar desde una perspectiva política para que esta medida pueda, algún día, salir adelante. Es por ello por lo que procede analizar la propuesta de la ONU para desarrollar un nuevo marco en la fiscalidad internacional a través de una solución para el gravamen de la economía digital basada en el art. 12B incluido en el MCONU en 2021.

5. El art. 12B del MCOCNU

A pesar de que el MCONU ha sido considerado tradicionalmente como un modelo secundario tras el MCOCDE como consecuencia de la posición inicial de liderazgo de la OCDE y de los mayores recursos destinados desde esta organización a la elaboración del Modelo de CDI y a otros aspectos, lo cierto es que en sus últimas versiones ha destacado por la adopción de importantes innovaciones frente a lo previsto en el MCOCDE. Estas innovaciones se han plasmado en la incorporación de dos preceptos específicos con el objeto de regular los derechos de imposición sobre las rentas derivadas de la prestación de servicios técnicos, incorporada en la versión de 2017, y la más reciente relativa a la tributación de los servicios digitales automatizados, incorporada en la versión de 2021.

85 Joint Committee on Taxation (2024), *Background and analysis of the taxation of multinational enterprises and potential reallocation of taxing rights under the OECD's Pillar One*, JCX-7-24, pp. 50-51. Disponible en: <https://www.jct.gov/publications/2024/jcx-7-24/> (último acceso: 1 de julio de 2024).

5.1. La tributación de los cánones en el MCONU

Aunque el precepto que interesa a los efectos de este trabajo es el nuevo artículo 12B, referido a la tributación de los pagos por servicios digitales automatizados, antes de analizar su contenido es necesario hacer referencia a su ubicación y relación con otros dos preceptos: el artículo 12, relativo a los cánones y el artículo 12A relativo a los servicios técnicos.

El artículo 12 del MCONU, de modo similar a su equivalente en el MCOCDE, regula la tributación de los cánones o regalías. Dentro de esta categoría, el artículo 12.3 del MCONU incluye las rentas procedentes de la cesión de los derechos de uso sobre determinados derechos de propiedad industrial e intelectual, informaciones relativas a experiencias científicas, comerciales o industriales y, a diferencia de lo que prevé el MCOCDE, las rentas procedentes de la cesión de derechos de uso sobre determinados equipos industriales, comerciales o científicos⁸⁶.

Además de ampliar el ámbito de aplicación del precepto relativos a los cánones, el MCONU establece una diferencia fundamental en la política de reparto de los derechos de imposición sobre esta clase de rentas al proponer una regla de tributación compartida limitada a diferencia de la cláusula de tributación exclusiva en residencia que prevé el MCOCDE⁸⁷. En consecuencia, la previsión contenida en el MCONU supone que el Estado de la fuente tiene el derecho a gravar, de forma limitada, estas rentas.

De este modo, en el MCONU, a diferencia del MCOCDE, la regla distributiva aplicable a los cánones implica su tributación compartida limitada, de modo que el Estado de residencia del pagador del canon tiene derecho a gravar de modo limitado el pago que se realiza. Este gravamen se realiza sobre el importe bruto del canon, normalmente en forma de retención, siendo el pagador de las rentas el responsable de retener el importe del gravamen e ingresarlo en la hacienda pública⁸⁸. Debe notarse que esta regla es únicamente aplicable cuando el canon o regalía no está vinculado a un EP o base fija del perceptor en el mismo Estado del pagador. En dicho caso, la regla aplicable será la correspondiente a los beneficios empresariales (artículo 7 MCONU) o a los servicios profesionales independientes (artículo 14 MCONU), de modo que estas rentas tributarán de modo compartido en ambos Estados, sin que sea aplicable una limitación al tipo de gravamen que pueda imponer el Estado de la fuente⁸⁹.

Debe tenerse en cuenta que esta regla de tributación es una importante desviación frente a la regla general de tributación de los beneficios empresariales. Las rentas comprendidas dentro del concepto de cánones y regalías pueden ser una categoría de beneficios empresariales en función de la persona que lleva a cabo la cesión de uso y su vinculación a la ordenación de medios por cuenta propia. Esto implica que, en ausencia de un EP o de una base fija, si una renta

⁸⁶ Debe tenerse en cuenta que estas rentas se encontraban reguladas dentro del artículo 12 del MCOCDE en sus versiones de 1963 y 1977. Comentarios al artículo 12 del MCOCDE, párrafo 9.

⁸⁷ Se trata del artículo 12.2 del MCONU.

⁸⁸ Comentarios al artículo 12 del MCONU, párrafo 5.

⁸⁹ Artículo 12.4 del MCONU.

es incluida dentro de los cánones o regalías pueda ser gravada por el Estado de la fuente, aunque de modo limitado; mientras que, si no encajara en dicho concepto y le fuera aplicable la regla de tributación general de los beneficios empresariales, la renta sería gravada únicamente por el Estado de la residencia del perceptor.

Esta asimetría entre ambos preceptos ha sido la causa histórica del interés en la delimitación de qué rentas pueden ser consideradas dentro de la regla especial de tributación de los cánones o regalías⁹⁰. Del mismo modo, es habitual encontrar en la red de CDIs supuestos en los cuales los países han negociado la ampliación del concepto de canon con el objeto de incluir otro tipo de rentas no cubiertas inicialmente por el precepto, como pueden ser los rendimientos por la cesión de derechos de imagen, las rentas procedentes de los servicios de asistencia técnica o determinados servicios profesionales⁹¹.

5.2. La tributación de los servicios técnicos en el MCONU

Estas tendencias fueron la motivación por la cual, en 2017, la ONU incluyó un nuevo precepto, el artículo 12A, en el modelo. Este nuevo precepto regula el reparto de los derechos de imposición sobre las rentas derivadas de la prestación de servicios técnicos. Este precepto supone una importante desviación frente a los principios de tributación de las rentas derivadas de la realización de actividades empresariales o profesionales a nivel transfronterizo. Como se ha advertido al comienzo de este trabajo, la regla general en relación con esta clase de rentas es su tributación exclusiva en el Estado de residencia del empresario o profesional que realiza la actividad empresarial o profesional, únicamente excepcionándose esta regla en aquellos casos en que la realización de estas actividades implicara una presencia física en el territorio del otro Estado que superara los umbrales del EP, en el caso de los beneficios empresariales del artículo 7 del MCOCDE o MCONU, o de la base fija, en el caso del desaparecido artículo 14 del MCOCDE y actual artículo 14 del MCONU.

El artículo 12A del MCONU supone un cambio de paradigma al establecer que las rentas derivadas de la prestación de los servicios técnicos puedan ser gravadas en el Estado de la fuente en aquellos casos en que el prestador del servicio no disponga de presencia en el Estado de la fuente⁹². En estos casos se establece como punto de conexión la residencia del pagador del servicio⁹³. Esta regla únicamente se aplica en aquellos casos en que el servicio no se haya prestado desde un EP o base fija del prestador en el propio Estado de la fuente,

90 Valta, M.; Langner, S. (2022), «Article 12. Income from Royalties», en Reimer, E.; Rust, A. (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5ª ed., Wolters Kluwer, §§ 85 y ss.

91 Un caso interesante en la red de CDI española es el del CDI con Costa Rica (2004), cuyo artículo 12, a la luz de las previsiones del Protocolo, incluye dentro del concepto de canon los pagos por la prestación de servicios profesionales en el ámbito legal, administrativo o financiero. Es claro que estos servicios, en la normalidad de los casos, se regularían por lo previsto en el artículo 7 o 14, en su caso.

92 Martín Jiménez, A. (2022), *Article 12A (UN Model): Fees for Technical Services*, Global Topics. International Bureau of Fiscal Documentation, §1.1.1.1. Disponible en <https://research.ibfd.org/> (Último acceso: 1 de julio de 2024).

93 Artículo 12A.2 del MCONU.

supuesto en que se aplicarán las reglas de los artículos 7 o 14 MCONU, respectivamente⁹⁴. También es de aplicación el artículo 12A en aquellos casos en que el pago del servicio se soporta por un EP o por una base fija del pagador⁹⁵. En estos casos, el Estado de situación del EP o base fija operará como el Estado de la fuente, sin que el Estado de residencia del pagador del servicio pueda gravar estos pagos.

El artículo 12A MCONU se aplica las remuneraciones por la prestación de cualquier servicio administrativo, técnico o de consultoría⁹⁶. El MCONU excluye los pagos de esta naturaleza que tengan lugar entre un empleador y su empleado, los que tengan lugar para la impartición de clases en una institución educativa o por la impartición de clases por parte de una institución educativa y aquellos que se realicen por personas físicas que se destinen a un uso personal⁹⁷. Desde un punto de vista negativo, este precepto se ve delimitado por los artículos 15 (servicios personales dependientes), 18 (pensiones) y 19 (servicios gubernamentales) del MCONU en la medida en que se excluyen los pagos a empleados, incluyendo los pagos de pensiones⁹⁸. El apartado 2 del artículo 12A del MCONU también excluye la aplicación de este precepto en el caso de rentas que estén comprendidas en los artículos 8 (transporte internacional aéreo y marítimo), 16 (remuneración de administradores) y 17 (profesionales del espectáculo y deportistas) del MCONU, cuya aplicación es preferente⁹⁹.

Los comentarios al artículo 12A del MCONU tratan de aclarar qué servicios se entienden comprendidos dentro de este precepto. El elemento central para considerar que un servicio tiene carácter técnico es que el servicio involucre la prestación de conocimientos, habilidades y experiencias especializadas. Así, los comentarios señalan que: *«los servicios deben de implicar la aplicación de conocimiento especializado, habilidad y especialización por parte del prestador del servicio, en nombre de un cliente, o la transmisión de conocimientos, habilidades o especialización al cliente, que no sea la transferencia de información cubierta por la definición de "regalías" en el apartado 3 del Artículo 12. Servicios de naturaleza rutinaria que no implican la aplicación de tal conocimiento especializado, habilidad o especialización, no entran dentro del alcance del Artículo 12ª»*¹⁰⁰. En este sentido, se señala que se incluirían los servicios de dirección en tanto *«que implica la aplicación de conocimiento, habilidad y especialización para el control o administración del desarrollo de una empresa u organización»*, siempre que estos servicios no se desarrollen por empleados, supuesto en que estarían excluidos de este precepto y cubiertos por el artículo 15 del MCONU, o por administradores, supuesto en que estarían cubiertos por el artículo 16 del MCONU¹⁰¹. También se incluyen los pagos por servicios a consultores por asesoría relativa a la dirección o negocios de la empresa en tanto que suponen prestación de servicios especializados¹⁰².

94 Artículo 12A.4 del MCONU.

95 Artículo 12A.5 del MCONU.

96 Artículo 12A.3 del MCONU.

97 Ibid.

98 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 69.

99 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 73.

100 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 62.

101 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 63.

102 Ibid.

Los comentarios señalan que: «[e]l significado ordinario del término "técnicos" incluye la aplicación de conocimientos, habilidades y experiencia especializada con respecto a una ciencia, arte, profesión u ocupación en particular. Por lo tanto, los honorarios percibidos por los servicios prestados por profesionistas regulados, tales como leyes, contabilidad, arquitectura, medicina, ingeniería y odontología serían considerados como honorarios por servicios técnico»¹⁰³. Sin embargo, el ámbito de aplicación del artículo 12A no es coincidente con el artículo 14 (servicios profesionales independientes), sino que incluye también otros servicios que puedan prestar otros profesionales «como farmacéuticos y otros [profesionales] como científicos, académicos, etc. [...] si esos servicios involucran la prestación de conocimientos, habilidades y experiencias especializadas»¹⁰⁴. A estos efectos, el término servicios se debe interpretar de modo amplio, incluyendo las actividades que desarrolle una persona a favor de otra a cambio de un pago determinado¹⁰⁵.

A efectos interpretativos, debe tenerse en cuenta que el artículo 12A evita las referencias a la legislación interna de los Estados contratantes¹⁰⁶. De este modo se logra una definición autónoma convencional de los servicios técnicos a efectos de evitar asimetrías en la aplicación e interpretación del precepto. Debe tenerse en cuenta que este precepto puede solaparse en algunos supuestos con el propio artículo 12 del MCONU en relación con los contratos mixtos o con la transferencia de determinada información.

En cualquier caso, lo fundamental es que los servicios incluidos en el artículo 12A deben implicar la aplicación de conocimientos especializados, habilidades o experiencias en favor de un cliente concreto¹⁰⁷. En supuestos en que el servicio que se presta no implica la aplicación de este conocimiento especializado, habilidad o experiencia a favor del cliente concreto, el pago no se podrá incluir dentro del artículo 12A del MCONU, sino que serán aplicables, en su caso, los artículos 7 o 14 del MCONU. Así, por ejemplo, determinados servicios que se presten sobre la base de unos conocimientos técnicos previos que no se apliquen de modo singular al cliente concreto, no darán lugar a honorarios por servicios técnicos.

Ejemplos de esta clase de servicios serían servicios prestados por instituciones financieras o aseguradoras que no impliquen la aplicación de conocimientos especializados, habilidades o experiencias a favor de un cliente particular, sino que sean servicios que se presten de forma generalizada sobre la base del conocimiento técnico de la entidad prestadora, pero sin adaptarlos para el cliente concreto. De este modo, los servicios prestados de forma rutina-

103 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 64.

104 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 65.

105 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 84.

106 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 68. En contra, Báez Moreno, A. (2021), «Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services», *World Tax Journal*, vol. 13, núm. 4, pp. 504 y ss. Este autor plantea que la definición de servicios técnicos en este precepto no debería ser considerada autónoma respecto de las legislaciones de los Estados contratantes.

107 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 95.

ría estarían cubiertos por los artículos 7 o 14 del MCONU, tributando de modo exclusivo en el Estado de la residencia de entidad o persona prestadora, salvo en aquellos casos en que tuviera un EP o base fija desde el que se prestara el servicio¹⁰⁸.

Por lo tanto, este precepto tiene relevancia a efectos de distribuir los derechos de imposición entre los servicios técnicos que se presten a distancia o que impliquen un desplazamiento que no llegue a superar el umbral del EP o la base fija, en su caso¹⁰⁹. A efectos del presente trabajo, esto significa que los servicios técnicos prestados por vía electrónica se podrían ver afectados por este precepto, de modo que, si una entidad de un Estado contratante presta un servicio técnico por vía electrónica, en la medida en que el pagador de la renta sea una entidad o un profesional actuando como tal y el servicio no se beneficie de la exención prevista para servicios educativos, el pago correspondiente podrá ser gravado por el Estado de la fuente de acuerdo con los límites que se hayan negociado¹¹⁰.

De este modo, el artículo 12A del MCONU supera el paradigma del umbral del EP (y de la base fija, en su caso) para permitir el Estado del pagador pueda gravar los pagos por los servicios técnicos prestados por empresas y profesionales no residentes. Sin perjuicio de las limitaciones que hemos señalado, este precepto ya permitiría gravar algunos servicios prestados por vía electrónica en tanto cumplan los requisitos para ser considerados como servicios técnicos, es decir, sean servicios que impliquen la aplicación al cliente de conocimientos especializados, habilidades o experiencias.

Aunque en este precepto pueden incluirse servicios prestados por vía electrónica¹¹¹, lo cierto es que el alcance de este precepto no supone que el volumen principal del comercio electrónico actual se pudiera ver afectado, puesto que la gran mayoría de los servicios digitales actuales no cumplirían los requisitos para ser considerados como servicios técnicos, sino que tienen carácter rutinario, es decir, son servicios que se construyen sobre conocimientos especializados, pero que no se aplican al cliente concreto, como pueden ser los servicios de publicidad online, intermediación o de *cloud computing*. Sin embargo, este escenario ha cambiado drásticamente con la inclusión en 2021 del artículo 12B en el MCONU, el cual regula el reparto de los derechos de imposición sobre los servicios digitales automatizados.

108 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 90.

109 Martín Jiménez, A. (2022), *Article 12A (UN Model): Fees for Technical Services*, supra n. 92, §1.1.2.2. De acuerdo con este autor, la justificación para este gravamen se encuentra en la erosión de bases imponibles que se puede producir a través de la deslocalización de servicios.

110 Por el contrario, Báez Moreno aboga por la posibilidad de incorporar también los servicios digitales que pudieran ser calificados como rutinarios, es decir, los automatizados, dentro de este precepto, pues, en su opinión, no dejan de ser servicios técnicos. Como señala el autor, la limitación del ámbito de aplicación del artículo 12A parece forzada, pues debería aplicarse sin problema a esta clase de servicios. Báez Moreno, A. (2021), «Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services», supra n. 106, pp. 529 y ss.

111 Martín Jiménez, A. (2022), *Article 12A (UN Model): Fees for Technical Services*, supra n. 92, §1.1.2.2.

5.3. La tributación de los servicios digitales automatizados en el MCONU

5.3.1. Aspectos previos

En 2021 el MCONU incluyó un precepto específico para regular el reparto de los derechos de imposición sobre los rendimientos derivados de la prestación de servicios digitales automatizados. Como se ha señalado, el MCONU ha sido pionero en relación con estos extremos, ya que no existe precedente de un modelo de CDI que haya previsto la regulación de estos aspectos¹¹².

El artículo 12B del MCONU regula la distribución de los derechos de imposición sobre las rentas y pagos por razón de la prestación de servicios digitales automatizados. De acuerdo con el apartado 5 del precepto, se incluye dentro de su ámbito de aplicación *«cualquier servicio prestado en Internet u otra red electrónica, que requiere, en cualquier caso, una intervención humana mínima por parte del prestador del servicio»*. El apartado 6 incluye un listado abierto de servicios comprendidos, que incluye: los servicios de publicidad en línea, el suministro de datos sobre usuarios, los motores de búsqueda en línea, los servicios de plataformas de intermediación en línea, las plataformas de redes sociales, los servicios de contenido digital, los juegos en línea, los servicios de computación en la nube y los servicios de enseñanza en línea estandarizados. Se trata de un listado no exhaustivo, por lo que otros servicios digitales en los que la intervención humana sea mínima, podrán incluirse dentro de su ámbito de aplicación¹¹³.

Los comentarios a este precepto clarifican qué transacciones no se encuentran incluidas en su ámbito de aplicación. A este respecto, los comentarios excluyen que se puedan ver afectados por el artículo 12B del MCONU los servicios profesionales personalizados y los servicios de enseñanza en línea personalizados¹¹⁴.

En ambos casos nos encontramos ante servicios que encajan con la definición de los servicios técnicos previstos en el artículo 12A del MCONU, aun cuando los servicios educativos estarían exentos de gravamen. También se excluyen los servicios de acceso a internet y otras redes electrónicas, las ventas en línea de bienes subyacentes o servicios que no sean considerados como servicios digitales automatizados y las rentas provenientes de la venta de bienes físicos con independencia a su conectividad a la red¹¹⁵.

Este último supuesto incluiría la venta de bienes que tienen capacidad de conectarse a internet para cumplir una determinada función. En la medida en que los pagos por esa determinada función no fueran separables de la venta del bien físico, no existiría una renta a la que le fuera de aplicación el artículo 12B

112 Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, Global Topics. International Bureau of Fiscal Documentation, §1.1.2. Disponible en <https://research.ibfd.org/> (Último acceso: 1 de julio de 2024).

113 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 57.

114 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 60.

115 Artículo 12B.6 del MCONU.

MCONU. El precepto también excluye su aplicación en el caso de que las rentas estén incluidas en el artículo 8 MCONU (transporte aéreo y marítimo internacional)¹¹⁶. En estos casos, las rentas procedentes de los servicios digitales automatizados que se refieran a transporte aéreo y marítimo internacional quedarán excluidas de la aplicación del artículo 12B MCONU, tributando de modo exclusivo en el Estado de residencia de la entidad prestadora del servicio.

La aplicación de este precepto en estos casos se puede ilustrar con un par de ejemplos. Por ejemplo, en el caso de la compra de una aspiradora doméstica con conectividad a internet para ser programada y para visualizar los trabajos de aspirado, la conectividad del aparato a internet se emplea para complementar el uso normal del dispositivo, sin que existan pagos adicionales para poder monitorizar o programar el aspirado. De este modo, es claro que no existiría renta a la cual le fuera de aplicación el art. 12B del MCONU, ya que no puede separarse el servicio digital automatizado del precio por la adquisición del bien.

Frente a ello, en el caso de una consola de videojuegos, es habitual que los fabricantes ofrezcan servicios adicionales para la conexión al juego en remoto o para acceder a determinadas funciones online de la consola. Los pagos por la suscripción a estos servicios se encontrarían incluidos en el artículo 12B del MCONU, mientras que las rentas derivadas de la venta de la consola tributarían de acuerdo con las reglas del artículo 7 del MCONU.

La definición negativa del concepto de servicios digitales automatizados se completa con una regla de exclusión a favor de los artículos 12 y 12A del MCONU. De conformidad con esta regla, la aplicación del artículo 12B MCONU es supletoria a la de los otros dos preceptos referidos, por lo que, si una misma renta pudiera encontrarse cubierta por el artículo 12B MCONU y por el artículo 12 o el artículo 12A, entonces la aplicación de cualquiera de estos dos últimos preceptos excluiría la del artículo 12B MCONU. Debe tenerse en cuenta que esto implica que, en el supuesto de servicios mixtos, puedan ser de aplicación el artículo 12B y el artículo 12 o el artículo 12A del MCONU a distintas fracciones del mismo contrato.

Como se verá, este precepto prevé dos sistemas de imposición para los servicios digitales automatizados. Antes de analizarlos, deben aclararse las reglas de reparto previstas. El artículo 12B MCONU prevé una regla de tributación compartida por la cual el Estado de residencia de quien realiza el pago subyacente al servicio digital automatizado se convierte en el Estado de la fuente¹¹⁷, salvo en aquellos casos en que el pago sea soportado por un EP o base fija, caso en el cual será el Estado de situación del EP o de la base fija el que será considerado Estado de la fuente¹¹⁸.

Por otro lado, la aplicación del artículo 12B MCONU requiere que el prestador del servicio digital automatizado y el pagador sean residentes en distintos Estados o, en el caso de que el pago se soporte por un EP o una base fija, estos se

¹¹⁶ Artículo 12B.2 del MCONU.

¹¹⁷ Artículo 12B.2 del MCONU. Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, *supra* n. 112, §1.1.2.

¹¹⁸ Artículo 12B.9 del MCONU.

encuentren en un Estado distinto al de residencia del prestador¹¹⁹. Esta regla, sin embargo, se excepciona en el caso de que los servicios se presten a través de un EP o una base fija en el Estado del cual proceda la renta derivada de la prestación de servicios digitales automatizados. En dicho caso se aplicarán las previsiones de los artículos 7 y 14 del MCONU¹²⁰.

5.3.2. Sistemas de imposición en el artículo 12B del MCONU.

Como se ha anticipado el artículo 12B MCONU prevé dos sistemas de reparto de los derechos de imposición sobre las rentas derivadas de los servicios digitales automatizados. Se trata, por un lado, de un sistema por defecto, similar al previsto en el artículo 12 y en el artículo 12A MCONU, y, por otro, de un sistema de gravamen más sofisticado, que se asimilaría a la existencia de una presencia gravable por la prestación de servicios digitales automatizados a la cual se atribuyen beneficios a través de sistemas de estimación objetiva o directa.

El sistema de gravamen por defecto es un sistema de tributación basado en la retención sobre los pagos derivados de la prestación de los servicios digitales automatizados. En estos casos, los Estados contratantes han de acordar el tipo de gravamen aplicable, que se impondrá sobre el importe bruto de los pagos, siendo recomendado un tipo entre el 3% y el 4%¹²¹. Para que se aplique el precepto, se requiere que el perceptor del pago sea el beneficiario efectivo de la renta, de modo que no se aplicaría el precepto en aquellos casos en que el perceptor del pago sea un intermediario u otra persona que no tenga el poder de disposición sobre la renta requerido para ser considerado como beneficiario efectivo.

Aparentemente, el precepto no aclara un aspecto clave para la gestión de este gravamen que es la condición que ha de tener el pagador para que pueda ser aplicable la retención¹²². En efecto, el precepto no indica si es necesario que el pagador sea un empresario o profesional que actúe en el marco de sus actividades económicas o si, por el contrario, este gravamen es también aplicable a supuestos en que el pagador sea una persona física que no actúe como empresario o profesional¹²³.

Los comentarios señalan que el precepto es aplicable tanto a los servicios prestados a empresarios o profesionales que actúan como tales como a los servicios prestados a personas físicas para su uso personal¹²⁴. A efectos de imple-

119 Artículo 12B.10 del MCONU.

120 Artículo 12B.8 del MCONU.

121 Artículo 12B.2 del MCONU.

122 Debe tenerse en cuenta que la definición de pagador a estos efectos debe ser clarificada a efectos de aclarar que únicamente debe ser considerada como tal la persona que soporta el pago y no quién materialmente lo realiza, normalmente, por cuenta ajena. Andrade Rodríguez, B. (2021), «Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns», *International Tax studies*, núm. 6, p. 8

123 Andrade Rodríguez, B. (2021), «Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns», *supra* n. 122, p. 12. Como señala esta autora, a diferencia del artículo 12A, las reglas del artículo 12B se han diseñado para ser aplicables también a los pagos por parte de particulares.

124 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 63.

mentar este gravamen, los comentarios señalan que se pueden buscar mecanismos de colaboración con los intermediarios financieros que participan en las transacciones a los efectos de que procedan a retener el impuesto correspondiente al servicio digital automatizado o que se puede gestionar este gravamen a través de la propia autoliquidación del prestador del servicio digital automatizado¹²⁵. No obstante lo anterior, los comentarios prevén la posibilidad de que los Estados contratantes puedan optar por dejar exentos de gravamen los pagos derivados de la prestación de servicios digitales automatizados a personas físicas dentro de su esfera personal¹²⁶.

Frente a este sistema de gravamen, el artículo 12B MCONU prevé un sistema de gravamen adicional y opcional para la empresa prestadora de los servicios digitales automatizados. A través de este sistema de imposición, se permite a la empresa no residente ser gravada por base neta sobre sus rendimientos anuales generados en el Estado donde se ubica el pagador de los servicios digitales automatizados¹²⁷. En este caso, el sistema de tributación compartida no establece una limitación al tipo de gravamen aplicable en el Estado de la fuente, sino que se aplicará el tipo de gravamen previsto en su normativa a la base imponible, positiva o negativa, neta de la empresa no residente resultante de la prestación de los servicios digitales automatizados¹²⁸. Se trata de un sistema de solicitud voluntaria por parte del beneficiario efectivo de los pagos que implica que el Estado de la fuente va a determinar una base imponible que se aproxima a la renta neta derivada de la prestación de servicios digitales automatizados en su territorio.

En estos casos, el artículo 12B MCONU parte para la definición de la base imponible de un sistema de estimación objetiva. Este sistema supone que las rentas netas procedentes de la prestación de servicios digitales automatizados se calculan como el 30% de los ingresos brutos por la prestación de servicios digitales en el Estado de la fuente multiplicados por el margen de utilidad aplicables a la prestación de estos servicios. De este modo, se aproxima la renta gravable a un 30% del rendimiento neto global derivado de la prestación de servicios digitales¹²⁹. A estos efectos, el margen de utilidad se obtiene como la razón entre los beneficios contables antes de impuestos anuales del beneficiario efectivo y sus ingresos anuales¹³⁰. Además, los comentarios señalan que deben realizarse determinados ajustes a los resultados con el objeto de incluir los gastos no deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las rentas procedentes de dividendos o las ganancias y pérdidas derivadas de la participación en fondos propios de entidades, entre otros¹³¹.

Además, en aquellos casos en que el beneficiario efectivo de los pagos no lleve a cabo una segmentación de los ingresos por servicios digitales, el pre-

125 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 64.

126 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 65.

127 Artículo 13.3 del MCONU. Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, *supra* n. 112, §4.2.2.

128 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 39.

129 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 40. Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, *supra* n. 112, §4.2.2.

130 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 47.

131 Ibid.

cepto prevé que sea el margen de utilidad global de la entidad el que sea aplicable para determinar la renta que puede ser gravada en el Estado de la fuente¹³². Sin embargo, en los casos en que el beneficiario efectivo forme parte de un grupo de empresas, se prevé que el margen de utilidad aplicable sea el del segmento correspondiente al segmento de servicios digitales automatizados del grupo o, en su defecto, el margen de utilidad del grupo. En cualquier caso, si el margen de utilidad relevante no se encontrara a disposición del Estado de la fuente se prevé que sea aplicable el régimen de tributación por defecto¹³³.

Como veremos, la ONU ha propuesto una vía rápida para la implementación de esta medida en la red de CDI a través de un convenio multilateral que permita la actualización simultánea de los CDI. Aunque no se han establecido fechas concretas para la adopción de este acuerdo multilateral, los trabajos para su adopción fueron anunciados a mediados de 2022¹³⁴.

5.3.3. Valoración del artículo 12B del MCONU

Aunque el art. 12B del MCONU tiene aspectos criticables, especialmente en lo que respecta a los sistemas de gestión para los pagos por personas físicas que no actúen como empresarios o profesionales y a las posibilidades de abuso que presenta su implementación asimétrica¹³⁵, lo cierto es que la valoración general debe ser positiva. El sistema de imposición por defecto puede ser aplicado con cierta facilidad. De hecho, la experiencia con los impuestos sobre servicios digitales puede servir para establecer sistemas de autoliquidación en estos casos o, de modo alternativo, establecer mecanismos de colaboración con los intermediarios financieros¹³⁶.

Obviamente, un sistema de autoliquidación, aunque facilitaría la gestión al no tener que establecer retenciones en el caso de los pagos por personas físicas, podría incrementar de modo exponencial los costes de cumplimiento para las empresas digitales. No obstante lo anterior, se podría optar por establecer umbrales mínimos de gravamen o plantear la competencia entre los dos sistemas de gravamen que propone el precepto de cara a que fueran los operadores los que decidieran si presentar sus autoliquidaciones, y razonablemente optar por la tributación neta, o beneficiarse de un sistema de retención liberatoria sobre la renta bruta obtenida¹³⁷. No obstante, debe notarse que en la aplicación

132 Artículo 12B.4 del MCONU.

133 Ibid.

134 UN Tax Committee (2022). *Tax Consequences of Digitalized Economy*. Disponible en: <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/tax-consequences-digitalized-economy> (Último acceso: 1 de junio de 2023).

135 Mpoha, J.W. (2022), Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?, *Bulletin for International Taxation*, vol. 76, núm. 5, p. 240.

136 Andrade Rodríguez, B. (2021), «Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns», *supra* n. 122, p. 12.

137 Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, *supra* n. 113, §1.1.3. Debe tenerse en cuenta que el sistema de autoliquidación no va necesariamente vinculado con la tributación por base neta, sino que aparentemente puede ser aplicado en el marco del sistema por defecto.

del sistema de tributación neta, como se ha señalado, el criterio seguido para determinar la renta gravable puede implicar un gravamen especialmente elevado en el Estado de la fuente¹³⁸.

En cualquier caso, como se verá, la gran virtud de este precepto es su simplicidad frente a la propuesta del Pilar 1¹³⁹, que puede ser fácilmente gestionada por las distintas jurisdicciones de modo unilateral. Sin embargo, aunque me referiré a los efectos económicos posteriormente, lo cierto es que la opción de que las multinacionales puedan aplicar la modalidad de imposición sobre una renta neta dificulta el control por parte de las jurisdicciones que tengan menos recursos.

Debe tenerse en cuenta que, al atribuir los derechos de imposición al Estado del pago, el art. 12B MCONU solo responde parcialmente a los retos que la economía digital presenta para la fiscalidad internacional. Así, en el caso de la venta de publicidad online o datos de usuarios, mientras que la Cuantía A reconocería derechos de imposición a los Estados en que se encuentran los usuarios como destinatarios de la publicidad de los anunciantes o generadores del valor, en el sistema del art. 12B MCONU el Estado al que se reconocen derechos de imposición es el Estado del pagador de la renta, el anunciante o adquirente de los datos, por lo que no responde a las demandas de los Estados del mercado del mismo modo¹⁴⁰.

En cualquier caso, el mayor problema que presenta el art. 12B quizás ha sido su propia integración con el art. 12A MCONU. A fin de cuentas ambos preceptos pueden ser aplicables a servicios prestados por vía digital. En aquellos casos en que los servicios cualifiquen para ser considerados como técnicos, el art. 12A será de aplicación, excluyendo los pagos realizados por personas físicas por servicios para su consumo particular y aplicando un sistema puro de retención. Los servicios rutinarios prestados por vía digital, sin embargo, entrarán dentro del ámbito de aplicación del art. 12B, siendo gravados los pagos con independencia del destinatario y estableciendo el sistema opcional de gravamen por renta neta junto al sistema de retención. Quizás hubiera sido más sencillo establecer un tratamiento unitario o haber excluido la tributación en fuente de los servicios digitales rutinarios hasta que se produjera la superación de un umbral de facturación que implicara una presencia relevante de la empresa digital en el mercado de destino.

5.3.4. La inclusión del art. 12B en el Instrumento de vía rápida (Fast-track instrument) de la ONU.

Desde 2021 la ONU ha venido trabajando en la posibilidad de presentar un tratado multilateral que permita incorporar determinadas medidas a la red de

138 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 41.

139 Devereux, M.; Simmler, M. (2021), «Who Will Pay Amount A?», *supra* n. 62, p. 431.

140 African Tax Administration Forum (2020), *Technical review of the draft article 12B United Nations Model Tax Convention*, p. 2. Disponible en: https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=81 (último acceso: 1 de julio de 2024).

CDI bilaterales con cierta celeridad¹⁴¹. Uno de los aspectos que se plantea en este instrumento es el del establecimiento de reglas para la distribución de los derechos de imposición sobre las rentas derivadas de la prestación de los servicios digitales automatizados. Aunque el punto de partida debiera ser el art. 12B del MCONU, lo cierto es que el planteamiento del Comité de Expertos de la ONU en los últimos tiempos ha optado por explorar la posibilidad de incorporar reglas que se alejan de lo incluido en el MCONU estableciendo un tratamiento homogéneo para las rentas derivadas de la prestación de servicios, ya sean técnicos, rutinarios, por vía digital u otras vías¹⁴². Esta posición se ha plasmado en una nueva propuesta de artículo XX, para incluir en el instrumento de vía rápida, que se basaría en la extensión de las reglas del art. 12A del MCONU al resto de rentas derivadas de servicios, optando por la tributación por base bruta¹⁴³. Esta propuesta, aunque apoyada por el Comité, ha sido criticada por sus miembros por separarse del propio art. 12B del MCONU y por eliminar la opción de tributación por base neta¹⁴⁴.

En las discusiones previas, el Comité de Expertos sí había partido del art. 12B del MCONU como modelo para el establecimiento de reglas relativas a la tributación de los servicios digitales automatizados¹⁴⁵. No obstante lo anterior, se habían planteado distintas opciones para la elaboración del precepto que implicaban desviaciones frente al art. 12B del MCONU, incluyendo la posibilidad de establecer umbrales mínimos de facturación globales y locales para la aplicación del precepto o la exclusión de determinados porcentajes de rentabilidad de la rentabilidad del grupo para la aplicación del sistema de tributación por renta neta al derivarse de actividades rutinarias¹⁴⁶.

Como puede apreciarse, la posición del Comité de Expertos respecto de la extensión del sistema del art. 12B del MCONU a la red de CDI no deja de plantear dudas acerca de si esta solución es realmente viable. Quizás la falta de un tratamiento simétrico y la falta de neutralidad en este precepto suponen que no sea una opción más adecuada que la fallida Cuantía A para gravar las rentas de las empresas digitales.

6. Los efectos esperados de la Cuantía A y del art. 12b MCONU

En el momento actual no hay estimaciones claras acerca del impacto de la Cuantía A o del art 12B del MCONU en el reparto de los derechos de imposición

141 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2021), *Report on the twenty-third session*, E/2022/45-E/C.18/2021/4, p. 17.

142 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2024), *Report on the twenty-eighth session*, E/2024/45/Add.1-E/C.18/2024/2, p. 17.

143 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2024), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Twenty-eighth Session*, E/C.18/2024/CRP.8, pp. 43 y ss.

144 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2024), *Report on the twenty-eighth session*, *supra* n. 142, p. 17.

145 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2023), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Fourth Protocol to the Fast Track Instrument: Income from Automated Digital Services*, Twenty-seventh session, E/C.18/2023/CRP.40, pp. 39 y ss.

146 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2024), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy*, *supra* n. 143, pp. 42-44.

a nivel internacional. En un primer momento, la OCDE estimó el efecto de la Cuantía A en términos de bases imponibles a repartir en unos 100.000 millones de euros¹⁴⁷. Otras estimaciones posteriores realizadas por la academia reducen ligeramente este importe a los 94.600 millones de euros¹⁴⁸, aunque otras estimaciones lo reducen hasta los 87.000 millones de euros¹⁴⁹. Sin embargo, las estimaciones más actuales parecen incrementar este importe hasta los 204.600 millones de euros¹⁵⁰. Debe tenerse en cuenta que las últimas estimaciones recogen el efecto de las modificaciones que ha ido sufriendo el proyecto hasta octubre de 2023.

Del mismo modo, el número de multinacionales afectadas ha aumentado hasta los 106 grupos incluidos en las estimaciones más actuales¹⁵¹, frente a las estimaciones anteriores que oscilaban entre los 70 y 80 grupos afectados¹⁵². Obviamente las estimaciones más recientes incluyen elementos que tienen un notable efecto en el ámbito de aplicación subjetivo de la Cuantía A como puede ser la aplicación de la norma de segmentación. En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que las multinacionales afectadas por la Cuantía A se concentran en el sector digital, que supone más del 50% de las empresas afectadas, incluyendo dentro de este volumen también a las empresas dedicadas a la fabricación de productos electrónicos¹⁵³.

A nivel individual, los estudios parecen dejar claro que más de la mitad de la Cuantía A se obtendrá de multinacionales estadounidenses, que suponen casi el 45% del total de las multinacionales afectadas¹⁵⁴. En segundo lugar, las multinacionales chinas generarán cerca del 17% del total de la cuantía, siendo algo menos del 19% de las multinacionales afectadas. Sin embargo, esto no significa que estos países vayan a redistribuir el importe de la Cuantía A generada por sus multinacionales a otros Estados, sino que estos dos mismos países van, al mismo tiempo, a ser los grandes beneficiarios por el reparto de la Cuantía A.

A efectos prácticos, Estados Unidos y China pasarían a gravar más del 50% de la Cuantía A, correspondiendo a Estados Unidos cerca del 35% y a China algo

147 OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 10.

148 Barake, M.; Le Pouhaër, E. (2023), «Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates», *Paris School of Economics. Working Paper*, núm. 12, p. 19.

149 Devereux, M.; Simmler, M. (2021), «Who Will Pay Amount A?», *supra* n. 62, p. 3.

150 O'Reilly et al. (2023), Update to the economic impact assessment of pillar one: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *supra* n. 72, p. 22.

151 Ibid.

152 En el caso de Devereux y Simmler, se consideraba que la Cuantía A afectaría a 78 multinacionales (Devereux, M.; Simmler, M. (2021), «Who Will Pay Amount A?», *supra* n. 62, p. 3); este número era cercano al calculado por Starkov y Jin, que identificaban 76 multinacionales afectadas por la Cuantía A (Starkov, V.; Jin, A. (2022), «A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the UN Model Treaty Article 12B Regimes», *South Centre Research Paper*, núm. 156, p. 12). Frente a los anteriores, Barake y Le Pouhaër reducían el número de multinacionales afectadas a 69 (Barake, M.; Le Pouhaër, E. (2023), «Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates», *supra* n. 148, p. 7).

153 O'Reilly, P. et al. (2023), «Update to the economic impact assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», *supra* n. 84, p. 23.

154 Barake, M.; Le Pouhaër, E. (2023), «Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates», *supra* n. 148, p. 12.

más del 22%¹⁵⁵. En todas las estimaciones es claro que los países que pierden derechos sobre bases imponibles con el sistema de la Cuantía A son los territorios de nula o baja tributación, que procederían a perder derechos de imposición en términos netos¹⁵⁶.

A efectos prácticos, la Cuantía A redistribuiría bases imponibles entre los Estados firmantes generando importantes ganancias para los Estados con nivel de renta baja del Marco Inclusivo, que verían incrementada su recaudación societaria en un 2,5-3%; mientras que los países de rentas medias tendrían ganancias entre el 1,2% y 1,6% adicionales, y del 0,9% al 1,4% para los países con nivel de renta alta. Los grandes perdedores serían los países que sirven como canalizadores de las inversiones de las multinacionales que perderían entre el 0,5% y el 7,9% de su recaudación por impuestos sobre beneficios¹⁵⁷.

Las estimaciones más recientes no incluyen datos individualizados por países. En el caso español, las anteriores estimaciones, tras aplicar las reglas de puerto seguro y de eliminación de la doble imposición y empleando el actual tipo de gravamen sobre los derechos atribuidos a través de la Cuantía A identifican una ganancia en términos de recaudación de 260 millones de euros¹⁵⁸. De ser ciertas estas estimaciones, el acceso al Pilar 1 para España acabaría suponiendo una pérdida recaudatoria frente al mantenimiento del actual Impuesto sobre Servicios Digitales, que, en 2023, generó una recaudación de 303 millones de euros¹⁵⁹.

Obviamente, con las estimaciones actuales, que doblan los importes de la Cuantía A a distribuir a nivel global, la recaudación debería aumentar de modo similar, sin perjuicio de que las reglas de eliminación de la doble imposición y puerto seguro pudieran hacer que el resultado fuera algo inferior al doble de la anterior estimación. En tal caso, la Cuantía A generaría una clara ganancia frente al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, ya que, aplicando la misma proporción al volumen de bases imponibles a reubicar según las últimas estimaciones, España vería incrementada su recaudación en 562,33 millones de euros (204.600 millones de euros multiplicado por el cociente entre 260 millones de euros/94.600 millones de euros).

En el caso de los países en desarrollo, la OCDE parece identificarlos como los grandes ganadores del sistema del Pilar 1, probablemente por no verse afectados por las reglas de eliminación de la doble imposición previas a través del puerto seguro y la exclusión del sector extractivo. Frente a otros modelos plan-

155 Ibid. p. 13. Sin embargo, en el caso de Estados Unidos, el efecto de contraponer la recaudación procedente de la Cuantía A con el importe de bases imponibles a redistribuir por sus multinacionales parece que determinará una pérdida recaudatoria neta. Joint Committee on Taxation (2024), *Background and analysis of the taxation of multinational enterprises and potential reallocation of taxing rights under the OECD's Pillar One*, supra n. 85, pp. 50-51.

156 Ibid.

157 O'Reilly, P. et al. (2023), «Update to the economic impact assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», supra n. 84, pp. 34-35.

158 Barake, M.; Le Pouhaër, E. (2023), «Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates», supra n. 148, p. 17.

159 Agencia Estatal de la Administración Tributaria (2024), *Informe Anual de Recaudación Tributaria. Año 2023*, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, Cuadro 0 - Ingresos Tributarios Totales. Resumen.

teados, parece que el Pilar 1 tiene una posición ventajosa en este grupo de países¹⁶⁰. Obviamente, estos importes aumentarían con las nuevas previsiones, pudiendo llegar a duplicarse si el aumento de la Cuantía A a nivel global tiene la misma repercusión a nivel nacional.

La falta de claridad en las estimaciones es todavía mayor en el caso del art. 12B del MCONU. El único estudio comparativo es el desarrollado por Starkov y Jin para el South Centre. En su estudio, estos autores solo identifican un mejor resultado para los países en vías de desarrollo que el que se podría obtener a través del Pilar 1 aplicando el sistema del art. 12B del MCONU con un mayor ámbito de aplicación, excluyendo el sistema de imposición sobre renta neta y situando el tipo de retención en el margen más elevado (4%). De este modo, sería necesario modificar el párrafo 6 del art. 12B para incluir otros servicios prestados por vía digital distintos de los servicios automatizados, como podrían ser los servicios prestados por entidades financieras o de telecomunicaciones. En el MCONU estos servicios pueden verse afectados por el art. 12A en la medida en que puedan ser considerados servicios técnicos o por los arts. 7 y 14 en el caso de que sean rutinarios.

En principio, ampliar el ámbito de aplicación del art. 12B MCONU en detrimento de las otras reglas supondría un trato diferenciado de la economía digital que podría afectar a la neutralidad en la medida en que, en muchas situaciones, la presencia de las empresas digitales en otros territorios podría no ser considerada equivalente a la presencia que el EP representa para las empresas de la economía industrial. Por otro lado, para estos autores, la opción por la tributación sobre una base neta en el marco del art. 12B del MCONU debería evitarse, garantizando la tributación sobre una base bruta y fijando el importe de la retención en el tramo más elevado (4%). Para estos autores es claro que, de aceptarse estas opciones, el resultado de la aplicación del art. 12B del MCONU sería más beneficioso para los países en desarrollo que la Cuantía A.

Estas mismas conclusiones entiendo que serían aplicables en el caso español, ya que supondrían ampliar la recaudación que actualmente se obtiene a través del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales al incrementar el tipo de gravamen en un 25% y ampliar tanto su ámbito subjetivo, al eliminar los umbrales mínimos de facturación global y local, como su ámbito objetivo, al incluir otros servicios digitales adicionales. Con todo, el sistema del art. 12B MCONU, frente al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, excluiría el gravamen basado en la contribución de los usuarios, que actualmente sí es gravado por nuestro impuesto en la modalidad del gravamen de la publicidad online. Desde el punto de vista técnico, el efecto del art. 12B frente al gravamen de los servicios digitales supondría que el coste fiscal no se asumiera por los consumidores, sino por los beneficios de la empresa al eliminarse la doble imposición sobre la renta sujeta a este gravamen.

De este modo, se alinearía el gravamen con el objetivo de gravar los beneficios excepcionales que obtienen las empresas de la economía digital por las ventajas que generan las características propias del sector digital. Sin embargo,

160 Starkov, V.; Jin, A. (2022), «A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the UN Model Treaty Article 12B Regimes», *supra* n. 152, p. 44.

frente a lo que sucede en el sistema de la Cuantía A, donde la doble imposición se elimina por la jurisdicción donde se residen los beneficios residuales en primer lugar, en el sistema del art. 12B MCONU es la jurisdicción del beneficiario efectivo del pago la que debe eliminar la doble imposición. Esta jurisdicción no tiene porqué coincidir con la jurisdicción a la que se derivan los beneficios residuales, aunque en muchos casos entiendo que sí existirá coincidencia, por lo que sería necesario que estas jurisdicciones entraran en el tratado multilateral, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la Cuantía A, donde la jurisdicción relevante es la de la matriz última.

Si no se incorporan estas jurisdicciones a un tratado multilateral que implementara, en su caso, el art. 12B MCOCONU, el efecto sería similar al derivado de la aplicación de medidas unilaterales, ya que la eliminación de la doble imposición (y la aplicación de los gravámenes reducidos) requiere que el beneficiario efectivo del pago sea un residente del otro Estado contratante, por lo que, en la medida en que no se eliminara la doble imposición sobre la renta sujeta a gravamen en el Estado de la fuente, lo lógico es que se desplazara el coste fiscal a los consumidores de esta jurisdicción. Debe tenerse en cuenta que, al no existir un consenso en el Comité de Expertos acerca de cómo abordar la inclusión de un precepto sobre esta materia en el instrumento multilateral a día de hoy, es difícil poder anticipar sus efectos, que podrían implicar desde ganancias de recaudación frente a las soluciones unilaterales en función de que se aplicara un sistema de retención sobre base bruta a toda prestación de servicios transfronteriza, a recaudaciones inferiores a las derivadas del establecimiento de impuestos sobre servicios digitales en la medida en que se incluyeran umbrales de facturación para la inclusión de multinacionales en su ámbito de aplicación, sistemas de tributación por base neta y definiciones restringidas de servicios digitales a los que fuera de aplicación.

7. Conclusiones

No existe un reto mayor en el ámbito de la fiscalidad internacional hoy en día que el establecimiento de reglas para gravar las rentas obtenidas por las empresas de la economía digital. Como he señalado, nuestro sistema de reparto de los derechos de imposición actual no es adecuado para gravar las rentas obtenidas por estas empresas, ya que les permite evitar la tributación en las jurisdicciones en las que su presencia es relevante al no necesitar de presencia física para poder llevar a cabo sus negocios. Al mismo tiempo, estas empresas logran reubicar sus beneficios con gran facilidad en jurisdicciones de baja o nula tributación, logrando que su grado de contribución al sostenimiento de los gastos públicos sea básicamente opcional para ellas. Esta situación ha generado la proliferación de soluciones adoptadas de modo unilateral por los distintos Estados, nominalmente a través de impuestos sobre servicios digitales.

Pese a estas soluciones unilaterales, la comunidad internacional ha tratado de hacer frente a estos retos a través del multilateralismo, representando principalmente por los esfuerzos de la OCDE para desarrollar la solución de los dos pilares. En concreto, el elemento central del Pilar 1 es el establecimiento de

reglas para repartir y atribuir derechos de imposición sobre las empresas multinacionales que obtienen un importante volumen de beneficios residuales que se identifican con el acceso a las características propias de las empresas de la economía digital. El esfuerzo desplegado por la OCDE y el G-20 para sacar adelante este proyecto, sin embargo, no parece que vaya a resultar en la aprobación de nuevas reglas para el gravamen de estas empresas que rompen, en gran medida con los postulados tradicionales de la fiscalidad internacional. No es claro si la causa del fracaso de este proyecto está en la complejidad de sus reglas, las limitaciones que tiene el enfoque de la OCDE o aspectos puramente políticos imputables a jurisdicciones concretas. Lo cierto es que pasado el plazo que se dieron los países del Marco Inclusivo para la aprobación de la CM que serviría para implementar estas reglas sin haber resultado en un acuerdo, no parece que en el futuro cercano pueda apostarse por esta vía como solución para los retos de la economía digital.

Ello no excluye la posibilidad de que otras vías puedan ser exploradas desde una perspectiva multilateral. La principal vía alternativa debería ser la opción por la solución propuesta por la ONU. El art. 12B del MCONU establece un sistema de gravamen menos disruptivo al basarse en principios tradicionales de la fiscalidad internacional y ofrecer un sistema de gravamen mucho más sencillo a través del establecimiento de retenciones en la fuente. En esta modalidad, el efecto de la aplicación del art. 12B MCONU no dista mucho de la de las soluciones unilaterales. Aun así, esta solución no parece responder a todos los retos de la economía digital. Por otro lado, la existencia de sistemas de gravamen alternativos opcionales para los contribuyentes en este mismo precepto puede generar asimetrías y una menor potencialidad de esta solución frente a las medidas unilaterales. En cualquier caso, aunque esta opción podría plantearse a nivel multilateral, las últimas discusiones en el seno del Comité de Expertos de la ONU parecen apuntar en nuevas líneas distintas de las apuntadas en el art. 12B MCONU.

De ser esto así, difícilmente pueda pensarse que la multilateralidad vaya a ser una opción para el gravamen de la economía digital en el corto plazo frente a las soluciones unilaterales. Si estoy en lo correcto, entonces la carrera por búsqueda de una solución para hacer tributar a las empresas de la economía digital pasa por la proliferación de heterogéneas soluciones unilaterales que, en lugar de gravar los beneficios de estas empresas, generan una mayor carga fiscal desplazada a los consumidores. Convendría reflexionar acerca de si es esta la solución a la que aspiramos en lugar de gravar realmente los beneficios excepcionales que se obtienen por las empresas de la economía digital.

8. Bibliografía

African Tax Administration Forum (2020), *Technical review of the draft article 12B United Nations Model Tax Convention*.

Andrade Rodríguez, B. (2021), «Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns», *International Tax studies*, núm. 6.

Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, Global Topics. International Bureau of Fiscal Documentation.

Asamblea General de las Naciones Unidas (2023), *Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación*, A/RES/78/230.

Avi-Yonah, R.S. (2007), *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press.

Báez Moreno, A. (2021), «Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services», *World Tax Journal*, vol. 13, núm. 4.

Barake, M.; Le Pouhaër, E. (2023), «Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates», *Paris School of Economics. Working Paper*, núm. 12.

Bennett, M.C. (2008), «The 50th Anniversary of the OECD Model Tax Convention», *World Commerce Review*, Vol. 2, núm. 2.

Brauner, Y. (2022), «Agreement? What Agreement? The 8 October 2021 OECD Statement in Perspective», *Intertax*, vol. 50, núm. 1

Bunn, D.; Asen, E. (2022), What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes, *Tax Foundation*, 9 de agosto de 2022.

Calderón Carrero, J. M. (2021), «Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 461-462.

Calderón Carrero, J. M. (2021), «La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 456.

Collier, R.; Devereux, M.P.; Vella, J. (2021), «Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country», *World Tax Journal*, vol. 13, núm. 3.

Comisión Europea (2018), *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM(2018) 148 final, 21 de marzo de 2018

Comisión Europea (2019), *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services*, 2018/0073(CNS), 1 de marzo de 2019

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2023), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Fourth Protocol to the Fast Track Instrument: Income from Automated Digital Services, Twenty-seventh session*, E/C.18/2023/CRP.40.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2021), *Report on the twenty-third session*, E/2022/45-E/C.18/2021/4.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2024), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Twenty-eighth Session*, E/C.18/2024/CRP.8.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2023), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Fourth Protocol to the Fast Track Instrument: Income from Automated Digital Services, Twenty-seventh session*, E/C.18/2023/CRP.40.

Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento y al Consejo (2017), *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, COM(2017) 547 final, 21 de septiembre de 2017.

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, UNCTAD (2021), *Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of COVID-19 impact on online retail 2020*, UNCTAD Technical Notes on ICT for Development, vol. 18.

Consejo Europeo (2019), *Outcome of the Council Meeting. 3,678th Council Meeting. Economic and Financial Affairs*, 7368/19, 12 de marzo de 2019

Devereux, M.; Simmler, M. (2021), «Who Will Pay Amount A?», *EconPol Policy Brief*, núm. 36.

Dykes, I. F., y Keegan, L. (2021), «The OECD Pillar 1 Blueprint: Why Amount B Matters», *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, núm. 3.

Fuster Gómez, M. (2021), «¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional», *Quincena Fiscal*, núm. 5

García-Herrera Blanco, C. (2019), «El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada», en García Novoa, C. (dir.), *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la 4 sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, Aranzadi Thomson Reuters.

Gravelle, J.G. (2024), *The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, Congressional Research Service, R47988.

Ismer, R.; Jescheck, C. (2018), «Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model», *Intertax*, vol. 46, núm. 6/7.

Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (2022): «Profit allocation, transfer pricing and multinational enterprises: cost contribution agreements after BEPS», en Arrieta Martínez de Pisón, J. y Martínez Laguna, F.D. (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Aranzadi.

Joint Committee on Taxation (2024), *Background and analysis of the taxation of multinational enterprises and potential reallocation of taxing rights under the OECD's Pillar One*, JCX-7-24

Karnosh, K.E. (2021), «The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes», *Chicago Journal of International Law*, vol. 21, núm. 2

Kobetsky, M. (2011), *International Taxation of Permanent Establishments Principles and Policy*, Cambridge University Press.

Macarro Osuna, J.M. (2020), «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Quincena Fiscal*, núm. 6

Martín Jiménez, A. (2022), *Article 12A (UN Model): Fees for Technical Services*, Global Topics. International Bureau of Fiscal Documentation

Mpoha, J.W. (2022), Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?, *Bulletin for International Taxation*, vol. 76, núm. 5

O'Reilly, P. et al. (2023). «Update to the economic impact assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», *OECD Taxation Working Papers*, núm. 66, OECD Publishing

OCDE (1998), *Electronic commerce: Taxation Framework Conditions*, OECD.

OCDE (2001). *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce*. OECD.

OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note. As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OCDE (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OCDE (2019), *Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One. Public consultation Document*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 8 de Octubre 2021.

OCDE (2023), *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - 11 July 2023*.

OCDE/G-20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G20 (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 1 de julio de 2021

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2023), *Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 18 de diciembre de 2023.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2023), *Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 18 de diciembre de 2023

Office of the United States Trade Representative (2021), *Section 301 Investigation Report on Spain's Digital Services Tax*, 13 de enero de 2021

Picciotto, S. (1992), *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*. Cambridge University Press.

Quintana Ferrer, E. (2019), «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3

Starkov, V.; Jin, A. (2022), «A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the UN Model Treaty Article 12B Regimes», *South Centre Research Paper*, núm. 156.

UN Tax Committee (2022). *Tax Consequences of Digitalized Economy*.

United States Trade Representative (2021), *USTR Announces Next Steps of Section 301 Digital Services Taxes Investigations*, 26 de marzo de 2021

Uslu, Y. (2018), «An analysis of "Google taxes" in the context of Action 7 of the OECD/G20 base erosion and profit shifting initiative», *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, núm. 4a.

Valta, M.; Langner, S. (2022), «Article 12. Income from Royalties», en Reimer, E.; Rust, A. (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5ª ed., Wolters Kluwer

Vanderwolk, J. (2024), «The United States Position on the Inclusive Framework's Two Pillars», *Belt and Road Initiative Tax Journal*, vol. 5, núm. 1.

LA LIMITACIÓN DE LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE SENTENCIAS

Tribunal Constitucional versus Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Joaquín Huelin Martínez de Velasco
<https://orcid.org/0009-0000-4673-9415>

Vanessa Castelló Jordà
<https://orcid.org/0009-0006-2195-3152>
Abogados en Cuatrecasas
(España)

Resumen

La limitación por el Tribunal Constitucional de los efectos en el tiempo de sus sentencias declaratorias de inconstitucionalidad de normas tributarias y los términos en los que lo hace (*vid.* las SSTC 182/2021, 133/2022 y 11/2024), ha dado lugar a un debate jurídico en el que cabe preguntarse por el ajuste con nuestro sistema constitucional de esa limitación. Su jurisprudencia al respecto carece de pautas claras y previsibles, resultando difícil decantar líneas doctrinales coherentes en la decisión de limitar o no los efectos de un pronunciamiento de inconstitucionalidad. En contraste, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuenta al respecto con un sólido y coherente cuerpo doctrinal, en relación con las sentencias que declaran la oposición de normas nacionales al Derecho de la Unión. Sería deseable que el Tribunal Constitucional español se mirase en el espejo del Tribunal de Justicia.

Palabras clave

Tribunal Constitucional. Pronunciamientos de inconstitucionalidad. Limitación de efectos. Tribunal de Justicia. Pronunciamiento de oposición de normas nacionales al Derecho de la Unión. Limitación de efectos.

Abstract

The limitation by the Constitutional Court on the temporal effects of its rulings that declare tax regulations unconstitutional, and the terms in which it does so (see Constitutional Court Rulings 182/2021, 133/2022, and 11/2024), has led to a legal debate. This debate raises questions about the compatibility of such limitations with our constitutional system. The Court's jurisprudence on this matter lacks clear and predictable guidelines, making

it difficult to discern coherent doctrinal lines in the decision to limit or not the effects of a ruling of unconstitutionality. In contrast, the Court of Justice of the European Union has a solid and coherent body of doctrine concerning judgments that declare national regulations contrary to European Union Law. It would be desirable for the Spanish Constitutional Court to follow the approach of the Court of Justice.

Keywords

Constitutional Court. Ruling of unconstitutionality. Limitation of effects. Court of Justice of the European Union. Ruling that declare national regulations contrary to European Union Law.

Fecha de recepción: 31-07-2024/Fecha de aceptación: 19-08-2024

Cómo citar: Huelin Martínez de Velasco, J., Castelló Jordà, V. (2024). La limitación de los efectos en el tiempo de sentencias. Tribunal Constitucional *versus* Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 69-85.

SUMARIO

1. Introducción
2. La limitación de los efectos de sus sentencias «tributarias» por el Tribunal Constitucional
3. La limitación de los efectos de sus sentencias por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea
4. Conclusiones
5. Nota bibliográfica

1. Introducción

La sentencia del Tribunal Constitucional («STC») 182/2021, de 26 de octubre (ES:TC:2021:182), se hizo esperar. La comunidad jurídica la aguardaba expectante con la esperanza de que el máximo intérprete de la Constitución resolviera definitivamente el debate sobre las dudas albergadas en relación con la constitucionalidad del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales («TRLHL»), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo,¹ que regula la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana («IIVTNU»).

Su pronunciamiento parecía ya anunciado en el año 2017, en el que el Tribunal Constitucional dictó las sentencias 26/2017, de 16 de febrero (ES:TC:2017:26), 37/2017, de 1 de marzo (ES:TC:2017:37), y 59/2017, de 11 de mayo (ES:TC:2017:59).² Y ello pese al lenitivo aplicado por el Tribunal Supremo a partir de su sentencia de 9 de julio de 2018 (casación 6226/2017, ES:TS:2018:2499), fijando una jurisprudencia «minimalista»³ en interpretación de la STC 59/2017.

No obstante estar prácticamente anunciados el pronunciamiento de la STC 182/2021 y el sentido del fallo que incorpora, el Tribunal Constitucional no dejó de sorprender con su decisión. En primer lugar, por la atípica manera de comunicarla, mediante una nota de prensa (la núm. 99/2021) hecha pública el mismo día de la adopción del pronunciamiento, a través de la que dio a conocer la declaración de inconstitucionalidad de los apartados 1, segundo párrafo, 2.a) y 4 del artículo 107 TRLHL, indicando que contaba con varios votos particulares, y en la que avisaba que esa declaración lo sería en los términos del apartado b) del Fundamento de Derecho Sexto, cuyo contenido no facilitó en ese momento. En segundo lugar, por esos términos, los del Fundamento de Derecho Sexto, apartado b), que acotaron los efectos en el tiempo de la incondicional declaración de inconstitucionalidad que la sentencia contiene.

Así es, la STC 182/2021 no se limitó a dejar a salvo de los efectos de su declaración de inconstitucionalidad las situaciones que hubiesen alcanzado firmeza judicial o administrativa, sino también aquellas que denomina «consolidadas», esto es, las que en el día de adoptarse el pronunciamiento de inconstitucionalidad (26 de octubre de 2021), hecho público de la expresada singular forma,

1 BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004.

2 En las SSTC 26/2017 y 37/2017, el TC declaró que la regulación del IIVTNU por las normas de los territorios forales de Guipúzkoa y de Álava, respectivamente, eran contrarias al artículo 31.1 de la Constitución Española («CE») en la medida en que permitían gravar a quienes había sufrido minusvalías con ocasión de la transmisión de un bien en operaciones sujetas al impuesto, sometiendo a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica. En la STC 59/2017, llegó a igual desenlace en relación con la regulación estatal contenida en el TRLHL, de la que aquellas regulaciones forales eran reproducción.

3 Decimos «minimalista» porque la posición adoptada por el Tribunal Supremo le abocó a entretenerse a lo largo de muchos meses en fijar con detalle aquellos criterios que, sobre las pruebas y su valoración, permiten acreditar a un contribuyente la transmisión de su propiedad inmobiliaria «a pérdidas». Salvo error por nuestra parte, en la base de datos del CENDOJ aparecen 288 sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que tienen por objeto precisar el alcance de la STC 59/2017.

existiesen liquidaciones provisionales o definitivas del IIVTNU aún no impugnadas o autoliquidaciones cuya rectificación no hubiese sido solicitada todavía en dicho momento.

Esta limitación de efectos, de la que además se tuvo conocimiento mediante una filtración a los medios de comunicación del anunciado Fundamento de Derecho Sexto, no coincidía con la dicción de otra nota de prensa (la núm. 102/2021), publicada el 3 de noviembre,⁴ pero sería la que definitivamente aparecería en el texto de la sentencia colgado en el sitio Web del Tribunal Constitucional días después y finalmente en el publicado oficialmente en el BOE de 25 de noviembre de 2021: *«[n]o 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 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»*.

La STC 182/2021 no ha sido la única que limita con el alcance expresado los efectos de su pronunciamiento de inconstitucionalidad. Con posterioridad han seguido la misma senda la STC 133/2022, de 25 de octubre (ES:TC:2022:133, FD 6º), que declaró inconstitucional el último inciso del apartado 4 del artículo 6 de la Ley del Parlamento de Canarias 11/1997,⁵ relativo al devengo y a la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en relación con determinadas obras de interés general para el suministro de energía eléctrica, y la STC 11/2024, de 28 de enero (ES:TC:2024:11, FD 4º), declaratoria de la inconstitucionalidad de determinados preceptos⁶ del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptaron medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.⁷ Estas dos últimas sentencias cuentan con sendos votos particulares del magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla en los que discrepa rotundamente de la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

La peculiar forma seguida en los últimos tiempos por el Tribunal Constitucional para dar a conocer a la colectividad las decisiones que adopta, a través de notas de prensa, y, en particular, el alcance con el que limita sus efectos en el tiempo nos han hecho reflexionar sobre la evolución de los criterios aplicados por los jueces que ejercen la jurisdicción constitucional desde la sede de la calle

4 En cuyo quinto párrafo se lee que no pueden ser revisadas con fundamento en la sentencia *«aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto, que a la fecha de dictarse hayan sido decididas definitivamente con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme»*.

5 Ley de regulación del sector eléctrico canario (BOE núm. 21, de 24 de enero de 1998). La declaración de inconstitucionalidad afectó a la redacción de dicho precepto dada por la Ley del Parlamento de Canarias 2/2011 (BOE núm. 37, de 12 de febrero de 2011).

6 La disposición adicional decimoquinta y el artículo 3.º Primero, apartados Uno y Dos, que dio nueva redacción al apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

7 BOE núm. 292, de 3 de diciembre de 2016.

Domenico Scarlatti de Madrid para acotar las consecuencias de las declaraciones de inconstitucionalidad de normas tributarias y comparar su práctica forense en este punto con la desarrollada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ante tesis semejantes.

2. La limitación de los efectos de sus sentencias «tributarias» por el Tribunal Constitucional

En lo que a nosotros se nos alcanza, sólo existe en el componente escrito de nuestro ordenamiento jurídico interno un precepto que discipline los efectos en el tiempo de una declaración de inconstitucionalidad. Se trata del artículo 40.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, de Tribunal Constitucional⁸ («LOTCT») conforme al que:

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

De esta previsión de Derecho positivo, cabe obtener dos primeras conclusiones: (i) no contiene ninguna habilitación al Tribunal Constitucional para limitar los efectos de sus declaraciones de inconstitucionalidad y (ii) es el Legislador el que establece la limitación, dejando a salvo únicamente las situaciones de firmeza judicial con fuerza de cosa juzgada, sin perjuicio de la aplicación *in bonam partem* en el ámbito sancionador, tanto penal como administrativo.

No obstante, el Tribunal Constitucional ha ido más allá de los términos del artículo 40.Uno LOTCT. La primera vez en la que limitó los efectos de una de sus sentencias «tributarias» fue con ocasión de la STC 45/1989, de 20 de febrero (ES:TC:1989:45), relativa a la obligatoria sujeción conjunta de los cónyuges en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («IRPF»). Ya en esta sentencia, en la que el Tribunal Constitucional reconoció que la LOTCT no le faculta para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad que la declaración de inconstitucionalidad comporta (6º párrafo del FD 11º), fue más allá de lo que le habilitaba dicha Ley, considerando situaciones consolidadas no susceptibles de revisión no sólo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también las establecidas mediante situaciones administrativas firmes (11º párrafo del FD 11º).

Para llegar a este puerto, no expresamente previsto en el artículo 40.Uno LOTCT, el Tribunal Constitucional acudió a un valor constitucional de primer nivel, el de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), argumentando además, desde la perspectiva del principio de igualdad, que la exclusión de la limitación de las

8 BOE núm. 239, de 5 de octubre de 1979.

situaciones administrativas firmes entrañaría un inaceptable trato de disfavor, contrario al artículo 14 CE, para quien recurrió sin éxito ante los tribunales en contraste con quienes no instaron en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones declaradas inconstitucionales.

La STC 45/1989 terminaba añadiendo que la declaración de inconstitucionalidad tampoco podría fundamentar pretensión alguna de restitución en relación con los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración (último párrafo del FD 11º). Para explicar esta última limitación, precedente remoto de la acordada en la STC 182/2021 y en sus epígonos, el Tribunal Constitucional explicaba que *«[t]ambién en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno»*.

Realmente, no se sabe bien qué quiso decir el Tribunal Constitucional con esta última frase o, al menos, a quienes firman estas líneas les cuesta entender el alcance de esta afirmación. Lo único que somos capaces de atisbar es que, para el Tribunal Constitucional, como los preceptos declarados inconstitucionales no son inmediatamente sustituidos por otros constitucionales, su nulidad *a radice* crea un vacío que permitiría reclamar a todos aquellos que, sin haber alcanzado una situación de firmeza administrativa, pudieran accionar bien impugnado las liquidaciones, bien solicitando la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes.

Si bien se mira, a la construcción del Tribunal Constitucional subyace, sin manifestarse *ad extra*, la preocupación por el «agujero» que pudiera originarse en las arcas públicas si se presentaran masivamente solicitudes de devolución de las sumas abonadas por los contribuyentes en aplicación de las normas declaradas inconstitucionales. Esta disimulada motivación está presente también, aunque con menor cautela, en la STC 182/2021.

Entre ambas, sin embargo, se han producido numerosos pronunciamientos de inconstitucionalidad de normas que afectan a los ingresos públicos, sin que sea posible decantar una línea coherente en lo que se refiere a la acotación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Un grupo de ellas los limitan, otros, sin embargo, no.

Entre las primeras se encuentran:

1. La STC 179/1994, de 16 de junio (ES:TC:1994:179), sobre el recurso a favor de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, que sigue la estela de la STC 45/1989 (FD 12º).
2. La STC 185/1995, de 14 de diciembre (ES:TC:1995:185), relativa a los precios públicos (FD 10º); esta sentencia, como la STC 45/1989, deja a salvo las situaciones de firmeza judicial y administrativa, y aquellas que hubieran sido consentidas a la fecha de publicación de la sentencia, pero no va más allá.
3. La STC 194/2000, de 19 de julio (ES:TC:2000:194), sobre las consecuencias tributarias de la comprobación de valores (FD 12º), que en la misma

línea considera susceptibles de ser revisadas las situaciones que, a la fecha de publicación de la sentencia, no hubiesen adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído en el momento de la publicación de la STC resolución judicial o administrativa firme.

4. La STC 289/2000, de 30 de noviembre (ES:TC:2000:289), relativa al impuesto balear sobre instalaciones que afecten al medio ambiente (FD 7º), que, invocando la STC 45/1989, se pronuncia en los mismos términos que la STC 194/2000.
5. La STC 234/2001, de 13 de diciembre (ES:TC:2001:234), sobre la retroactividad en los impuestos especiales de fabricación (FD 13º), que utiliza la misma fórmula que las dos anteriores.
6. La STC 137/2003, de 3 de julio (ES:TC:2003:137), atinente al impuesto sobre determinados medios de transporte en las Islas Canarias (FD 10º), que, apelando a la seguridad jurídica y al derecho de terceros que adquirieron sus vehículos soportando una tributación inferior a la que se hubiera producido aplicando los tipos anteriores a la reforma cuya inconstitucionalidad se declara en la sentencia, consideró insusceptibles de revisión las situaciones jurídico-tributarias producidas al amparo de la norma declara inconstitucional.
7. La STC 193/2004, de 4 de noviembre (ES:TC:2004:193), relativa a la baja en el impuesto sobre actividades económicas (FD 8º), en la misma línea que las SSTC 194/2000, 289/2000 y 234/2001.
8. La STC 189/2005, de 7 de julio (ES:TC:2005:189), relativa a la regulación de las ganancias patrimoniales en el IRPF (FD 9º): en la misma línea.
9. La STC 179/2006, de 13 de junio (ES:TC:2006:179), atinente al impuesto extremeño sobre instalaciones que afectan al medio ambiente (FD 11): en la misma línea.
10. La STC 295/2006, de 11 de octubre (ES:TC:22006:295), sobre imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF (FD 9º): en la misma línea.
11. La STC 161/2012, de 20 de septiembre (ES:TC:2012:161), relativa al impuesto andaluz sobre sucesiones (FD 7º), que, apelando al principio de seguridad jurídica, considera eficaz la declaración de inconstitucionalidad que contiene (de la valoración de los bienes inmuebles heredados con arreglo al aprecio realizado por una sociedad de tasación a efectos hipotecarios) únicamente pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con procedimientos judiciales o administrativos en los que aún no hubiera recaído resolución firme. Esta sentencia apela y reproduce la limitación de efectos contenida en las SSTC 54/2002, de 27 de febrero (ES:TC:2002:54) y 365/2006, de 21 de diciembre (ES:TC:2006:365), dictadas en procesos de inconstitucionalidad contra normas legales autonómicas en materia de urbanismo.
12. Las SSTC 196/2012, de 31 de octubre (ES:TC:2012:196, FD 5º), y 60/2013, de 13 de marzo (ES:TC:2013:60, FD 7º), atinentes al impuesto castellano-

manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, que realizan la limitación en los mismos términos que las SSTC 289/2000 (impuesto balear) y 179/2006 (impuesto extremeño): sólo son revisables las situaciones que no hubiesen adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía resolución administrativa o judicial firme.

13. La STC 197/2012, de 6 de noviembre (ES:TC:2012:197), sobre deducciones asturianas en el IRPF (FD 4º), que, sin mayor precisión, no permite revisar como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad las situaciones jurídico-tributarias producidas al amparo de la norma declarada inconstitucional.
14. La STC 110/2014, de 26 de junio (ES:TC:2014:110), relativa al impuesto navarro sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (FD 7º), que establece la misma limitación que las SSTC 289/2000 (impuesto balear sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente), 179/2006 (impuesto extremeño de la misma factura), 196/2012 y 60/2013 (impuesto castellano-manchego de igual nombre).
15. La STC 22/2015, de 16 de febrero (ES:TC:2015:22), sobre el ya citado impuesto extremeño (FD 5º), con las mismas limitaciones que las contenidas en las SSTC que acabamos de referenciar.
16. La STC 60/2015, de 18 de marzo (ES:TC:2015:60), atinente al impuesto valenciano sobre sucesiones (FD 6º), que trae a colación las limitaciones contenidas en las SSTC 54/2002 y 365/2006, relativas a normas autonómicas sobre urbanismo, y en la STC 161/2012, atinente al impuesto andaluz sobre sucesiones.
17. Las SSTC 227/2016, de 22 de diciembre (ES:TC:2016:227, FD 6º), y 55/2017, de 11 de mayo (ES:TC:2017:55, FD 5º), sobre tasas judiciales, en las que el Tribunal Constitucional declaró que no procedía la devolución de las cantidades pagadas por los justiciables en virtud de las tasas declaradas nulas, tanto en los procesos administrativos y judiciales finalizados por resolución firme, como en los no terminados, en los que la persona obligada al pago de las tasas las satisfizo sin impugnarla por impedirle el acceso a la jurisdicción o al recurso (artículo 24.1 CE), deviniendo con ello firme la liquidación de la exacción. Ambas sentencias se acogen al criterio de la STC 140/2016, de 21 de julio (ES:TC:2016:140), sobre la cuota variable de las tasas judiciales en aplicación a las personas jurídicas.
18. La STC 73/2017, de 8 de junio (ES:TC:2017:73), sobre la amnistía fiscal (FD 6º), que se limita a afirmar que la declaración de inconstitucionalidad no podrá permitir la revisión de situaciones jurídico tributarias firmes.
19. La STC 78/2020, de 1 de julio (ES:TC:2020:78), sobre los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades (FD 6º), que acude a la clásica fórmula de la firmeza jurisdiccional y de las situaciones consolidadas en la vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma.

Por su parte, no limitaron los pronunciamientos de inconstitucionalidad las siguientes sentencias:

1. La STC 49/1995, de 16 de febrero (ES:TC:1995:49), relativa al impuesto balear sobre las loterías.
2. La STC 173/1996, de 31 de octubre (ES:TC:1996:173), relativa al gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.
3. La STC 46/2000, de 14 de febrero (ES:TC:2000:46), atinente a la tributación de las ganancias irregulares en el IRPF.
4. La STC 96/2002, de 25 de abril (ES:TC:2002:96), sobre el crédito fiscal a los no residentes en el País Vasco en compensación a los beneficios fiscales a los que no pueden optar.
5. Las SSTC 63/2003, de 27 de marzo (ES:TC:2003:63), 102/2005, de 20 de abril (ES:TC:2005:102), 121/2005, de 10 de mayo (ES:TC:2005:121), 101/2009, de 27 de abril (ES:TC:2009:101), 116/2009, de 18 de mayo (ES:TC:2009:116), 146/2009, de 15 de junio (ES:TC:2009:146), 161/2009, de 29 de junio (ES:TC:2009:161), y 74/2010, de 18 de octubre (ES:TC:2010:74), relativas a las tarifas portuarias.
6. La STC 255/2004, de 22 de diciembre (ES:TC:2004:255), que trató la deducción de gastos salariales familiares en las actividades económicas a efectos del IRPF.
7. La STC 10/2005, de 20 de enero (ES:TC:2005:10), sobre exención de las Cajas de Ahorro en la Licencia Fiscal.
8. Las SSTC 111/2006, de 5 de abril (ES:TC:2006:111), y 113/2006, de 5 de abril (ES:TC:2006:113), relativas al presentador del documento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (111/2006) y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (113/2006), así como a las limitaciones a la impugnación por parte de los obligados tributarios.
9. La STC 207/2013, de 19 de diciembre (ES:TC:2013:207), referida al impuesto navarro sobre bienes inmuebles.
10. La STC 202/2015, de 24 de septiembre (ES:TC:2015:202), relativa al impuesto asturiano sobre depósitos bancarios.
11. La STC 33/2016, de 18 de febrero (ES:TC:2016:33), cuyo objeto fue el impuesto gallego sobre sucesiones y donaciones.
12. La STC 203/2016, de 1 de diciembre (ES:TC:2016:203), sobre la estimación objetiva en el IRPF guipuzcoano.
13. La STC 94/2017, de 6 de julio (ES:TC:2017:94), relativa al impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas («impuesto sobre Internet»).
14. La STC 113/2017, de 16 de octubre (ES:TC:2017:113), sobre la estimación objetiva en el IRPF vizcaíno.

15. La STC 52/2018, de 10 de mayo (ES:TC:2018:52), que enjuició el impuesto castellano-manchego sobre donaciones.

Ninguna de estas sentencias, declaratorias de la inconstitucionalidad de los preceptos legales cuestionados, con el efecto de ser nulos de pleno Derecho de raíz, limitó los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Lo hicieron sin explicar por qué en estos casos concretos no procedía la limitación, mientras que en otros anteriores sí.

A la vista de las sentencias que acabamos de referenciar, no resulta fácil decantar unas líneas doctrinales claras y definidas del Tribunal Constitucional sobre la limitación de los efectos de sus pronunciamientos de inconstitucionalidad:

- (i) Salvo la referencia a las situaciones resueltas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, que tiene expreso anclaje normativo en el artículo 40.Uno LOTC, y las situaciones administrativas firmes, apelando a la seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 CE, no aparecen criterios homogéneos en la doctrina del Tribunal Constitucional.
- (ii) El Tribunal Constitucional se refiere indistintamente a «situaciones jurídico-tributarias producidas» (SSTC 137/2003 y 197/2012), a «actuaciones administrativas firmes» (STC 189/2005) o a «situaciones jurídico-tributarias firmes producidas» (STC 72/2017).
- (iii) En la tesitura de contestar qué se debe entender a estos efectos por «actuaciones administrativas firmes» o «situaciones jurídico-tributarias firmes», parece que debieran ser aquellas en las que, habiendo sido impugnadas en tiempo y forma, hubiese recaído resolución administrativa o judicial firme. Dicho en positivo, serían revisables en virtud de la declaración de inconstitucionalidad las situaciones impugnadas en tiempo y forma respecto de las que aún no hubiese recaído resolución administrativa o judicial firme al tiempo de adoptarse aquella.
- (iv) Pero no parece ser tal el entendimiento que, en todo caso, haya tenido el Tribunal Constitucional, porque, precisamente en la STC 182/2021, equipara a las situaciones de firmeza administrativa las que llama «consolidadas», esto es, aquellas en las que el día del pronunciamiento no hubieren sido impugnadas (en el caso de las liquidaciones) o solicitada su rectificación (en el caso de las autoliquidaciones), aunque en ese momento aún no hubiese transcurrido el plazo para presentar la impugnación o prescrito el previsto para pedir la rectificación.

Esta equiparación de las llamadas «situaciones consolidadas» a los supuestos de firmeza sólo tiene un precedente en la STC 45/1989, que en el último párrafo de su FD 11º aludía a estas situaciones con una frase que, tenemos que reconocer, no alcanzamos cabalmente a comprender: *«la nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno»*. Esta forma de expresarse, aun cuando la entendamos en sus estrictos términos, no da explicación suficiente de por qué la declaración de inconstitucionalidad se debe hacer sin que beneficie a los contribuyentes que

tienen aún vivo el plazo para recurrir las liquidaciones tributarias o cuyo plazo para pedir la rectificación de las autoliquidaciones a fin de obtener la devolución de ingresos indebidos aún no ha prescrito. ¿No está el Tribunal Constitucional, que como todo poder constituido se encuentra sometido a la Constitución (artículo 9.1), privando a los obligados tributarios de vías de recursos que les reconoce el Legislador?

En otras palabras, con la limitación de efectos contenida en la STC 182/2021, el Tribunal Constitucional hurta a los contribuyentes cauces impugnatorios, no caducados ni prescritos, para obtener la devolución de las sumas ingresadas en las arcas públicas en virtud de un tributo que ha juzgado inconstitucional. Con ello, parece situarse extramuros del sistema constitucional, incurriendo en una restricción indebida del derecho a obtener la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), en la medida en que cierra a los ciudadanos vías de impugnación (para reparar los efectos derivados de la exacción de un tributo inconstitucional) que les reconoce el ordenamiento jurídico, creando un concepto jurídico nuevo, inexistente en nuestro sistema legal «infraconstitucional», el de «situaciones consolidadas», verdadera ficción difícilmente defendible desde la perspectiva legal y constitucional dada la extensión que de tal concepto establece el Tribunal Constitucional. En realidad, con la referencia a las «situaciones consolidadas», suprime derechos reconocidos en el ordenamiento y ejercitables por los interesados sin más limitaciones que las derivadas del cumplimiento de los plazos normativamente previstos.

Téngase en cuenta además que, en la disciplina legal de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por las lesiones padecidas a consecuencia de una ley declarada inconstitucional, el artículo 32.4 de la Ley 40/2015⁹ exige para poder ser reparado que el lesionado haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que causó el daño, siempre que se hubiese alegado la inconstitucionalidad de la norma que le da cobertura. El Tribunal Supremo¹⁰ viene negando el derecho a la reparación a aquellos reclamantes que en su momento no reaccionaron, interponiendo los correspondientes recursos, contra el acto de aplicación de la norma legal después declarada inconstitucional. ¿Cómo se va a dar cumplimiento a este requisito (cuya constitucionalidad puede ser más que dudosa) si el Tribunal Constitucional impide accionar al justiciable?

De otro lado, como subraya en su voto particular a la STC 11/2024 el magistrado disprepante, Arnaldo Alcubilla, con esa limitación de efectos se penaliza a los contribuyentes que cumplieron con la norma, confiando en su presunción de constitucionalidad, a los que no les era exigible una actitud beligerante o de desconfianza respecto de su aplicación. Parece que el Tribunal Constitucional quiere ciudadanos querulantes, que vivan bajo la sospecha permanente de que nuestros legisladores, al establecer no importa qué exacción fiscal, actúan en contra de la Norma Fundamental, debiendo impugnar todo acto administrativo de liquidación que les afecte con fundamento en la inconstitucionalidad de la

9 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015).

10 *Vid.*, entre las más recientes, la sentencia de 11 de julio de 2024 (casación 1010/2023, ES:TS:2024:3796, FD 5º) y las que en ella se citan.

disposición legal que le otorga cobertura, hasta obtener una resolución judicial firme desestimatoria de la pretensión. Una vez alcanzado ese frustrante resultado, deben retirarse a sus «cuarteles de invierno» y esperar pacientemente a que algún legitimado privilegiado haya interpuesto recurso de inconstitucionalidad contra la norma legal o que algún juez atento decida cuestionarla ante el Tribunal Constitucional.

El Tribunal Supremo tuvo la oportunidad de reconducir la situación en dos recursos de casación (los núms. 4701/2022 y 5181/2022), pero no lo ha hecho, fijando como criterio jurisprudencial en sendas sentencias de 10 de julio de 2023 (ES:TS:2023:3100 y ES:TS:2023:3294), con el telón de fondo de la limitación de efectos contenida en la STC 182/2021, que las liquidaciones tributarias no impugnadas al tiempo del pronunciamiento de dicha sentencia no pueden ser atacadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, sin que tampoco se pueda solicitar con ese fundamento la rectificación de las correspondientes autoliquidaciones.

Y lo más llamativo es que la STC 182/2021 acotó los efectos de su pronunciamiento de inconstitucionalidad con el indicado alcance cuando sus precedentes más directos [las SSTC 26/2017 (Guipuzkoa), 73/2017 (Álava) y 59/2017 (TRLHL), para situaciones de minusvalías] no limitaron los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contienen, y que la STC 126/2019 (para situaciones en que la plusvalía era absorbida en su totalidad por la cuota tributaria), lo hizo en el sentido clásico dejando a salvo las situaciones de firmeza, ya judicial, ya administrativa.

¿Por qué en unos casos sí y en otros no? Resulta imposible saberlo. Tal vez bajo estas decisiones se esconda, como ya hemos apuntado, una razón no explicada: la incidencia que en los ingresos y gastos públicos y en el cumplimiento de los objetivos de déficit pudiera tener en cada caso la no limitación. Presumiblemente sea así, pero el silencio del Tribunal Constitucional, que ha hurtado en este punto toda explicación en Derecho, se ha negado a dar luz, extendiendo un oscuro manto de sombra sobre la cuestión.

Por ello, sería deseable que el Tribunal Constitucional estableciera una línea firme de doctrina sobre la limitación de los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad, con criterios claros, previsibles y aprehensibles, como lleva años haciendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3. La limitación de los efectos de sus sentencias por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

La dimensión «temporal» de las sentencias del Tribunal de Justicia siempre ha revestido una importancia inusitada en la jurisprudencia comunitaria. El Tribunal de Justicia ha precisado el impacto en el tiempo de sus fallos, tanto al anular disposiciones de Derecho derivado (en los recursos directos o en las cuestiones prejudiciales de validez), como al declarar el incumplimiento de un Estado miembro o al solventar cuestiones prejudiciales de interpretación, proponiendo una exégesis del Derecho comunitario que descarte alguna norma nacional.

Como el Tribunal Constitucional, que cuenta con un precepto legal expreso (el artículo 40.Uno LOTC), el Tribunal de Justicia tiene también una previsión normativa –no tan directa– sobre la limitación de los efectos de sus pronunciamientos interpretativos o declaratorios de la oposición de una norma (nacional o del Derecho de la Unión) al ordenamiento jurídico de la propia Unión Europea. Se trata del artículo 264 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea («TFUE»), cuyo segundo párrafo permite al Tribunal de Justicia indicar, «*si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos*».

Este precepto se refiere al recurso de anulación contra actos comunitarios, pero ha sido utilizado para reconocer al Tribunal de Justicia amplias facultades de apreciación con el fin de convalidar situaciones jurídicas que serían inválidas, por desprenderse de una norma anulada. El Tribunal de Justicia ha extendido este precepto a las normas nacionales desplazadas por la interpretación realizada en un reenvío prejudicial.¹¹

Con fundamento en tal precepto y, como el Tribunal Constitucional, apelando al principio de seguridad jurídica, el Tribunal de Justicia ha establecido un cuerpo de doctrina que cabe resumir en las siguientes proposiciones:¹²

- (i) Las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia en cuestiones prejudiciales de interpretación precisan el significado y el alcance con el que la norma en cuestión debió ser interpretada y aplicada desde su entrada en vigor.
- (ii) Siendo así, los jueces nacionales deben aplicarla con ese alcance, incluso a las relaciones jurídicas nacidas y consolidadas con anterioridad al pronunciamiento de la sentencia interpretativa por el Tribunal de Justicia.
- (iii) Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio de seguridad jurídica, limitar los efectos de sus sentencias, esto es, acotar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada para su aplicación a relaciones jurídicas establecidas con buena fe antes de su pronunciamiento.
- (iv) Para decidir sobre la limitación de los efectos de sus sentencias, el Tribunal de Justicia debe apreciar dos criterios esenciales: (a) la buena fe de los círculos interesados y (b) el riesgo de trastornos graves.
- (v) El Tribunal de Justicia aprecia el riesgo de trastornos graves con carácter muy excepcional.
- (vi) Aprecia que existe un riesgo de repercusiones económicas graves cuando, en particular, se han entablado de buena fe un gran número de relaciones jurídicas sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor, siendo patente que los ciudadanos y las autoridades

¹¹ Vid. las conclusiones presentadas por el abogado general Ruiz-Jarabo el 26 de marzo de 1998, en el asunto C-231/06, *Edis* (punto 16, EU:C:1998:134), en relación con el artículo 231 TCE.

¹² Vid. la sentencia de 27 de febrero de 2014, *Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108, apartados 37 a 50), y las sentencias que en ella se citan.

nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que contribuyen eventualmente el comportamiento observado por otros Estados miembros o por la propia Comisión Europea.

- (vii) En cualquier caso, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia. Si no se entendiera así, las infracciones graves recibirían un trato más favorable, en la medida en que normalmente son las que pueden entrañar consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes.
- (viii) El Tribunal de Justicia ha considerado que, para limitar los efectos de sus sentencias, deben concurrir ambos criterios (buena fe y riesgo grave de trastorno), de modo que, si no hay buena fe, no cabe limitar los efectos, aunque exista riesgo de graves repercusiones económicas.¹³

4. Conclusiones

Sería deseable que el Tribunal Constitucional hiciera el esfuerzo de establecer una línea firme de doctrina sobre la limitación de los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad, con criterios claros, previsibles y aprehensibles, como lleva años haciendo el Tribunal de Justicia en el ámbito jurisdiccional de su competencia.

El propio Tribunal Constitucional ha subrayado en la ya citada sentencia 126/2019 que *«el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no sólo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho»* (último párrafo del FD 5º). Creemos que, en punto a la limitación de los efectos de sus sentencias declaratorias de inconstitucionalidad, a su pesar, el Tribunal Constitucional poco contribuye a la claridad, la certeza, la confianza y la previsibilidad que él mismo reclama. Todo ello, con un alto coste, pues en el camino quedan arrumbados derechos y legítimos intereses de los contribuyentes, mediante limitaciones de efectos que no sólo son muy discutibles en estrictos términos jurídicos, sino también desde una perspectiva de política constitucional.

¹³ En el caso *Transportes Jordi Besora*, el Tribunal de Justicia se negó a limitar los efectos de su pronunciamiento porque el Gobierno español y la Generalitat de Catalunya no actuaron de buena fe manteniendo en vigor durante un periodo superior a diez años un tributo declarado contrario al Derecho de la Unión Europea (apartado 45 de la sentencia de 27 de febrero de 2014, ya referenciada).

En todo ordenamiento jurídico, el resultado natural (y deseable) es que, quien se ve sometido a una exacción tributaria indebida, la recupere, resultando indemne. El Tribunal de Justicia no tiene la menor duda al respecto. Hoy es un principio general del Derecho de la Unión Europea, de creación pretoriana, que cuando un contribuyente ingresa en las arcas públicas de un Estado miembro sumas en virtud de un tributo declarado contrario al Derecho comunitario nace automáticamente en su patrimonio jurídico el derecho a la restitución de lo indebidamente pagado.¹⁴ Resulta indispensable que el máximo interprete de la Constitución haga lo propio, explicitando en su doctrina el derecho a quedar indemnes de los ciudadanos que se han visto forzados a afrontar pagos tributarios amparados en normas declaradas inconstitucionales, lo que le llevaría, como ha hecho el Tribunal de Justicia, a considerar que toda limitación de efectos de una sentencia de inconstitucionalidad se deba encarar como una excepción, sustentada en parámetros explicitados en la propia jurisprudencia, y que, como toda excepción en Derecho, ha de ser interpretada y aplicada con carácter restrictivo.

La máxima de que todo ciudadano que ha pagado un tributo contrario a la Constitución ha de quedar indemne es consecuencia natural del principio de legalidad que en nuestro sistema de convivencia proclama el artículo 9.3 CE. Bien es verdad que las exigencias que dicho principio impone se deben cohonestar con las inherentes a otro principio no menos central en la arquitectura constitucional: el de seguridad jurídica, plasmado en el mismo precepto de la Norma Fundamental. Cuanto más intensos sean los requerimientos de la legalidad, mayor flexibilidad se habrá de otorgar a la urdimbre de la seguridad jurídica. Por el contrario, si aquéllos se revelan de menor protección, esta última debe erigirse en un valladar. Desde luego, no se puede convertir la seguridad jurídica en un valor absoluto cuando se confronta con la legalidad, pues no hay mayor inseguridad que la originada por la injusticia o la manifiesta ilegalidad.

La seguridad jurídica, que invoca el Tribunal Constitucional como justificación para la limitación de los efectos de sus sentencias en los términos expuestos, debe ser atemperada cuando la legalidad que está en juego es la Norma Fundamental, que expresa los valores y principios que sustentan nuestro sistema de convivencia, entre ellos el de justicia. Como recuerda el magistrado Arnaldo Alcubilla en su voto particular, no cabe olvidar que la Constitución proclama la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (artículo 1.1) y determina que el sistema tributario debe ser justo (artículo 31.1), justicia tributaria que se pone en entredicho cuando se hace de peor condición a quienes no cuestionaron la aplicación de una norma tributaria, confiando en la corrección de la decisión del Legislador, frente a quienes optaron por su impugnación.

31 de julio de 2024

14 Por todas, pueden consultarse la sentencia 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio* (C-199/82, EU:C:1983:318, apartado 12), y las que en ella se citan.

5. Nota bibliográfica

Campos Sánchez-Bordona, M. «La vinculación a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas» en *La fuerza vinculante de la jurisprudencia*. Estudios de Derecho Judicial, núm. 34 (2001).

Cudero Blas, J., y Huelin Martínez de Velasco, J. (2023), El Tribunal Supremo avala la limitación de efectos contenida en la STC 186/2021 ¿Un poder constituido no sujeto a la Constitución?: STS de 10 de julio de 2023 rec. núm. 4701/2022 y 5181/2022, *Revista Técnica Tributaria* (142), 231-241.

Huelin Martínez de Velasco, J. Nubarrones jurisprudenciales. Daños colaterales de la 'Saga Plusvalía Municipal' en *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/nubarrones-jurisprudenciales-danos-colaterales-de-la-saga-plusvalia-municipal>. Marzo de 2022.

Ruiz Almendral, V. (2022). Los efectos variables de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias y la imprevisibilidad de sus consecuencias, *Nueva fiscalidad* (2), 73-109.

Ruiz-Jarabo Colomer, D. «La fuerza vinculante de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas» en *Análisis de la jurisprudencia comunitaria en materia tributaria, contratos y medio ambiente*. Estudios de Derecho Judicial, num. 113 (2006).

EL TRATAMIENTO DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL EN EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESPAÑA Y CHILE: SE OBEDECE, PERO NO SE CUMPLE

Felipe Yáñez Villanueva

Profesor de Derecho de la Empresa y Derecho Tributario

Universidad de los Andes y Universidad Finis Terrae (Chile)

Socio Fiscal en RSM Chile

<https://orcid.org/0000-0002-6905-7510>

Resumen

En 2003, España y Chile firmaron un convenio para evitar la doble imposición. A pesar de que el convenio excluye la posibilidad de gravar las transferencias indirectas transfronterizas, la administración tributaria chilena (SII) ha interpretado el convenio en sentido contrario. En 2014, una empresa española impugnó la interpretación del SII, que fue finalmente revocada por la Corte de Apelaciones de Santiago. A pesar de esto, el SII ha persistido en su interpretación extensiva, generando dudas sobre la aplicación del Convenio en esta materia.

Palabras clave

Convenio Chile-España - Doble Imposición - Impuestos sobre la Renta - Transferencias Indirectas - Ganancia de Capital - Artículo 13 del Convenio - Elusión Fiscal - Convención de Viena - Normativa Chilena y Convenios Internacionales - Controversias Tributarias - Interpretación Administrativa - Jurisprudencia Tributaria

Abstract

In 2003, Spain and Chile signed a treaty to avoid double taxation. Despite the fact that the treaty excludes the possibility of taxing indirect cross-border transfers, the Chilean tax administration (SII) has interpreted the treaty to the contrary. In 2014, a Spanish company challenged the SII's interpretation, which was eventually overturned by the Santiago Court of Appeals. Despite this, the SII has persisted in its extensive interpretation, generating doubts about the application of the treaty in this matter

Keywords

Chile-Spain Convention - Double Taxation - Income Taxes - Indirect Transfers - Capital Gains - Article 13 of the Convention - Tax Avoidance - Vienna Convention - Chilean Legislation and International Treaties - Tax Controversies - Administrative Interpretation - Tax Case Law

Fecha de Recepción: 17-07-2024/ Fecha de aceptación: 1-08-2024

Cómo citar: Yáñez Villanueva, F. (2024). El tratamiento de las ganancias de capital en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Chile: se obedece, pero no se cumple. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 87-109.

SUMARIO

1. Introducción
2. La norma interna chilena sobre transferencias indirectas de activos
3. El tratamiento de las ganancias de capital y de las transferencias indirectas en el Convenio Chile-España
4. Cómo ha interpretado la administración tributaria chilena el Convenio
5. Cómo han interpretado los tribunales de justicia chilenos el Convenio
 - 5.1. La controversia
 - 5.2. Reclamación tributaria
 - 5.3. La sentencia de primera instancia
 - 5.4. La sentencia de segunda instancia
6. ¿Quo vadis administración tributaria?
7. Conclusiones
8. Fuentes

1. Introducción

El 7 de julio de 2003 se suscribió en Madrid entre el Reino de España y la República de Chile el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio («Convenio Chile-España») y su Protocolo, con el objetivo de fomentar y facilitar las relaciones económicas, financieras, comerciales e inversoras entre ambos países. Dicho Convenio entró en vigor el 23 de diciembre de 2003, y se ha aplicado a las situaciones comprendidas en él desde el año 2004 en adelante.¹ De más está decir que ha sido un gran aliciente del intercambio económico entre personas y empresas de ambas naciones, situando a España como la puerta de entrada de la inversión europea en Chile.

Ahora bien, más allá de su favorable impacto económico, el Convenio Chile-España no ha estado exento de recibir embates por parte de la administración tributaria chilena (el Servicio de Impuestos Internos - «SII») que, inspirada en una extensa norma de tributación en la fuente contenida en el derecho interno, ha pretendido ampliar la potestad tributaria chilena a situaciones internacionales o transfronterizas, recurriendo a entendimientos e interpretaciones muy controvertibles de las disposiciones del Convenio.

En este sentido, el objetivo del presente trabajo es hacer un recorrido por los distintos hitos que han marcado la relación entre el Convenio Chile-España y la normativa interna chilena, evidenciando el surgimiento de algunas prácticas cuestionables por parte de la administración tributaria chilena.

Para este fin, centraremos nuestro análisis en la interpretación y aplicación que el SII ha hecho de la normativa sobre tributación de transferencias indirectas de activos situados en Chile (en especial, de participaciones o acciones en sociedades constituidas en el país) por parte de no residentes, la cual se encuentra contenida en los artículos 10 y 58 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.² Asimismo, analizaremos la pretendida consistencia de dicha norma con las disposiciones pertinentes de los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Chile, y en especial de aquel suscrito con España.

1 Convenio para evitar la doble imposición internacional Chile - España (2003). Disponible en https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_espana.pdf

2 La bibliografía sobre derecho comparado e internacional al respecto es abundante: Gentry, W.M. (2008). *Capital Gains Taxation*. Palgrave Macmillan; Krever, R. (2010), «Tax Treaties and the Taxation of Non-residents' Capital Gains,» en Arthur Cockfield (ed.) *Globalization and its Discontents: Tax Policy and International Investments* (University of Toronto Press: Toronto); Schreiber, U. (2013). *International Company Taxation*. Springer International Publishing; Cui, W (2015), «Taxation of Non-residents' Capital Gains,» pp. 107-154 in Alt, H., Arnold, B. (eds) *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of developing Countries* (United Nations). Mitchell, K (2018), «Offshore Transfers: Policies and Divergent Views,» *Bulletin for International Taxation*, April/May 2018, Vol. 72; Shome, P. (2021). *Taxation History, Theory, Law and Administration*. Springer International Publishing.

2. La norma interna chilena sobre transferencias indirectas de activos

En diciembre de 2001, se hizo público que la mina de cobre chileno denominada «Disputada de Las Condes», entonces propiedad de la transnacional norteamericana Exxon Mobil Corporation, podría ser transferida a una sociedad chilena propiedad de la transnacional sudafricana Anglo American PLC. Esta noticia generó preocupación en el gobierno chileno, cuando trascendió en diversos círculos de negocios que el grupo Exxon estaba considerando la posibilidad de realizar dicha operación de manera indirecta, mediante la venta a Anglo American de su filial Exxon Minerals Chile Inc, constituida en Panamá, propietaria de la sociedad local que era dueña directa del yacimiento, con lo cual la posible ganancia de capital resultante de esta transacción no habría contribuido en modo alguno a los ingresos fiscales del Estado chileno.³ Esto habría permitido a Exxon transferir la propiedad de la Disputada de Las Condes, por un valor estimado en 1.300 millones de dólares,⁴ sin pagar impuesto alguno sobre la ganancia de capital derivada del activo situado en Chile, a diferencia de lo que habría sucedido si se llevara a cabo una venta directa de la participación en la sociedad local propietaria del yacimiento.⁵

La opinión pública chilena consideró esta potencial transacción como un claro intento de elusión fiscal internacional.⁶ Y, por su parte, el gobierno chileno señaló que no negociaría ningún tipo de acuerdo para que la empresa estadounidense pagara menos impuestos, advirtiéndole que en Chile las compañías que hacían transacciones debían pagar tributos.⁷ Estos hechos no constituyen un episodio aislado en el ámbito de los negocios transfronterizos. Antes bien, la disputa naciente entre esta empresa y el Estado de Chile se enmarca en una serie negocios transnacionales que generaron rechazo y variadas reacciones por parte de los Estados de la fuente involucrados, y cuyo episodio más conocido a nivel mundial fue la disputa entre India y el grupo Vodafone, que data del año 2007.⁸ Pero, en términos cronológicos, el caso chileno parece ser el primero que dio lugar a una inmediata reacción legislativa, en el año 2002.

3 Espinola Arteaga, J. (2017). «Tratamiento tributario de las ganancias de capital obtenidas en la enajenación indirecta de acciones de sociedades anónimas y los convenios para evitar la doble imposición celebrados por Chile con México y Perú, y entre estos dos últimos Estados» (Tesis de maestría). Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, p.32. Disponible en <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/146382>

4 Anglo American to buy copper mines in Chile from Exxon for \$1.3 billion. (2002, 3 de mayo). «The Wall Street Journal». Disponible en <https://www.wsj.com/articles/SB1020356650608450800>

5 Espinola Arteaga, 2017, p. 32

6 Espinola Arteaga, 2017, p. 32

7 Artículo de prensa. (2002, 30 de septiembre). Cooperativa. Disponible en <https://cooperativa.cl/noticias/pais/gobierno-autorizo-a-anglo-american-a-comprar-mina-disputada-de-las-condes/2002-09-30/174100.html>

8 Desai, N., Kumar, M. (2012), «The Vodafone Saga. An analysis of the Indian Supreme Court's decision», Bulletin for International De Goede, J. (2012), «Allocation of taxing rights on income from cross-border (indirect) sale of shares», Asia Pacific Tax Bulletin, 18, 3, 2012, pp. 211-220; Nagappan, M., Vasudevan, S. (2017) 'Indirect Transfer Taxation in India: From Vodafone to Cairn', 45, Intertax, Issue 10, pp. 665-676; Para Iberoamérica, Báez, A. (2019) «Transferencias indirectas de sociedades

En efecto, el gobierno chileno estimó que el único medio idóneo que podría impedir este evidente perjuicio al erario nacional consistía en una iniciativa legal que impidiese a Exxon Mobil llevar a cabo dicha venta sin pagar impuestos al Estado de Chile. Por ende, el gobierno envió al Congreso Nacional una iniciativa en la cual se propuso modificar la Ley sobre Impuesto a la Renta para incluir las ganancias de capital derivadas de este tipo de operaciones como un caso específico de renta de fuente chilena.⁹

Sin embargo, aunque la norma fue diseñada formalmente para extender el concepto de «renta de fuente chilena» a incrementos patrimoniales que, por su naturaleza, no reunían los requisitos para ser calificados como tales (v.gr. provenientes de actividades realizadas en Chile o de bienes situados en el país), la motivación real de esta norma era claramente impedir o poner atajo a conductas que se consideraban como elusivas o abusivas del ordenamiento tributario. Así lo demuestran diversos antecedentes legislativos: por un lado, el mensaje por el cual se envió dicho proyecto al Congreso Nacional, que hablaba de evitar la postergación (prácticamente) indefinida de impuestos; por otro lado, un alto personero del SII señaló durante la discusión parlamentaria que *«la norma propuesta mantiene y reafirma el principio contenido en el artículo 11° de la Ley de la Renta, de modo que se impiden triangulaciones que tienen el solo objeto de evitar pagar impuestos en Chile.»*¹⁰ Y, más tarde, la subsecretaria de Hacienda confirmaría el carácter anti elusivo de la norma ante el Senado, cuando afirmó que *«[e]n materia de elusión tributaria, simplemente se propone que los nacionales que compran [debió decir «vendan»] activos en Chile paguen el impuesto de ganancia de capital, sea que los adquieran [debió decir «vendan»] directamente o a través de paraísos tributarios.»*¹¹

El Congreso Nacional aprobó la nueva norma mediante Ley N°19.840, publicada en el Diario Oficial de 23 de noviembre de 2002, bajo el siguiente tenor: *«Asimismo, son rentas de fuente chilena las que se originen en la enajenación de acciones o derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, efectuada a una persona domiciliada, residente o constituida en el país, cuya adquisición le permita, directa o indirectamente, tener participación en la propiedad o en las utilidades de otra sociedad constituida en Chile. En todo caso, no constituirá renta la suma que se obtenga de la enajenación de las acciones o derechos sociales referidos, cuando la participación, que se adquiere directa o indirectamente de la sociedad constituida en Chile, represente un 10% o menos*

residentes y Convenios de doble imposición en Iberoamérica», en Báez, A y Castro Arango, J.M. (ed.), Problemas de Tributación Internacional en Iberoamérica, Bogotá: Universidad Externado de Colombia. Para los países en desarrollo en general: Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria (ed.), «Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: Una guía práctica» (2020).

9 Mensaje Presidencial N° 137-347, de 18 de julio de 2002. Disponible en <https://www.camara.cl/verDoc.aspx?prmID=3101&prmTIPO=INICIATIVA>; Espínola Arteaga, 2017, p.32.

10 Informe de Comisión de Hacienda, Cámara de Diputados. (2002, 16 de agosto). Informe de Comisión de Hacienda en Sesión 31. Legislatura 347. Disponible en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/5884/>

11 Discusión en Sala. (2002, 4 de septiembre). «Diario de Sesión en Sesión 26. Legislatura 347». Disponible en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/5884/>

del capital o de las utilidades o se encuentre el adquirente bajo un socio o accionista común con ella que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o menos del capital o de las utilidades.»

Como puede apreciarse, se trató de una norma de aplicación bastante restringida, pues sólo cubría la enajenación de una sociedad situada fuera de Chile por parte de su titular, residente en el extranjero (la enajenación por un residente chileno quedaba cubierta por las normas generales de tributación sobre renta de fuente mundial) y a favor de un adquirente residente en el país. Quedaban fuera del alcance de esta norma, pues, las enajenaciones que se hiciesen entre dos contribuyentes residentes fuera de Chile.

Un año más tarde entraría en vigor el Convenio Chile-España, cuya normativa sobre ganancias de capital –según explicaremos más adelante– no permitía la aplicación de dicha normativa sobre transferencias indirectas respecto de residentes en España.

Casi diez años después, en agosto de 2012, el primer gobierno de Sebastián Piñera (2010-2014) propuso un proyecto de ley para perfeccionar el sistema tributario, mediante el «mejoramiento de las reglas de fuente de renta».¹² Dicha reforma se materializó mediante la Ley N° 20.630, publicada el 27 de septiembre de 2012, que sustituyó el antiguo inciso 3° del artículo 10 por una norma que gravaba en general las enajenaciones indirectas de activos situados en Chile, bajo tres supuestos: en la medida que el valor de mercado de dichos activos fuera significativo en la valoración de la entidad enajenada (si representa 20% o más de su valor); si el activo situado en Chile era valioso por sí mismo (si su valor de mercado –en la proporción que pertenece a la sociedad extranjera enajenada– es igual o superior a aprox. USD 189 millones); o si la sociedad extranjera enajenada se situaba en una jurisdicción de nula o baja tributación. Salvo en este último caso, para ser gravada en Chile, la transferencia debía versar sobre a lo menos un 10% de la propiedad de la sociedad extranjera enajenada.

Finalmente, durante el segundo gobierno de Michelle Bachelet (2014-2018), terminó de formularse en términos generales la norma hoy vigente sobre transferencias indirectas, mediante la incorporación de un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria respecto de dicho impuesto, que afecta a «la entidad, empresa o sociedad emisora de los activos subyacentes a que se refiere el literal (i) del inciso tercero del artículo 10 (..)». Así pues, si bien el impuesto debe ser declarado y pagado en principio por el enajenante no residente en Chile y sobre base devengada, en caso de que tal obligación no sea cumplida por su deudor natural, la administración tributaria chilena podrá exigir dicho impuesto, además, a la entidad emisora de los citados activos subyacentes, en la medida que estemos frente a participaciones en la propiedad de una sociedad constituida en Chile.¹³

12 Mensaje Presidencial N° 182-360, de 2 de agosto de 2012. Disponible en <https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/37768/1/HL20630.pdf>

13 Espínola Arteaga, 2017, p.42.

3. El tratamiento de las ganancias de capital y de las transferencias indirectas en el Convenio Chile-España

Desde su apertura política y comercial a inicios de los años 1990, Chile siguió una política consistente de negociación y suscripción de Convenios para Evitar la Doble Imposición, fundada en una adhesión mayoritaria a los estándares propuestos por la OCDE en su Modelo de Convenio, con algunas desviaciones más o menos significativas, inspiradas en el Modelo de Convenio de la ONU o en la necesidad de adaptar los Convenios a la legislación interna de las partes intervinientes o a características de su política impositiva.¹⁴

En el marco de esta tendencia, se sitúa el Convenio Chile-España, firmado el 7 de julio de 2003 en Madrid, y que entró en vigor el 22 de diciembre del mismo año.

En lo relativo al tratamiento de las ganancias de capital, dicho Convenio sigue, en lo tocante a sus párrafos 1 al 3, al Modelo de Convenio de la OCDE conforme a su actualización al año 2003, con algunas omisiones o desviaciones menores.¹⁵ Luego, en el párrafo 4 se aparta de dicho modelo y combina el contenido de los párrafos 4 y 5 del Modelo de Convenio de la ONU actualizado al 2001, con otras originalidades propias de la política fiscal chilena, conforme a las cuales el Estado de la fuente se reserva el derecho a gravar las ganancias de capital que obtenga un residente del otro Estado contratante respecto de una sociedad residente en el Estado de la fuente, en el caso que: a) dichas ganancias provengan de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50 por ciento de bienes inmuebles situados en el Estado de la fuente; o b) el receptor de la ganancia (residente del otro Estado contratante) haya poseído, en cualquier momento dentro del período de doce meses precedentes a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 20 por ciento o más del capital de la sociedad residente en el Estado de la fuente.

En este caso, el Convenio Chile-España fusiona lo dispuesto en los Artículos 13(4) de ambos modelos de Convenio, en lo relativo a la enajenación indirecta de inmuebles, pero circunscribiéndolos expresamente a la enajenación de una sociedad residente en el Estado de la fuente, cuestión que el Modelo ONU dejaba abierto a la decisión de los Estados contratantes, aunque sugería –para que se lograra el objetivo de dicho apartado– que éste debería aplicarse independientemente de si la empresa era residente del Estado contratante en el que se encontraba el bien inmueble o era residente de otro Estado.¹⁶

14 Madariaga, J., & Yáñez, F. (2012). Chile. En M. Lang et al. (Eds.), «The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties» (p. 235). Cambridge University Press. Circular N° 8 de 2005, del Servicio de Impuestos Internos (Chile). Disponible en <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.pdf>

15 OECD. (2003). «Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003». OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2003-en

16 ONU. (2001). «United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries: Commentaries to Art.14(4), n.8». Disponible en <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf>

A renglón seguido, el Convenio integra en el mismo párrafo 4 lo dispuesto en el Artículo 13(5) del Modelo ONU, donde se atribuye potestad tributaria al Estado de la fuente sobre la ganancia de capital derivada de la enajenación de una participación sustancial en una sociedad residente en dicho Estado, pero dejando la determinación de lo que es una participación sustancial —expresada en un porcentaje— en manos de las negociaciones bilaterales, que en este caso fue fijada en un 20 por ciento.¹⁷

Finalmente, bajo el mismo párrafo 4 del Artículo 13 del Convenio Chile-España, se incluye la mayor particularidad de este acuerdo, consistente en atribuir potestad al Estado de la fuente para gravar cualquier otra ganancia obtenida por un residente del otro Estado Contratante por la enajenación de una participación en una sociedad residente en el Estado de la fuente, pero limitando dicho impuesto al 16 por ciento del monto de la ganancia.

En otras palabras, lo que se acuerda bajo este Artículo 13(4) del Convenio Chile-España puede dividirse en dos supuestos de asignación de potestad tributaria al Estado de la fuente. Por una parte, la atribución de potestad ilimitada para gravar las ganancias percibidas por un residente del otro Estado contratante, cuando éstas provienen de la enajenación de una participación en una sociedad residente en el Estado de la fuente, y que se derivan en un 50 por ciento o más del valor de bienes inmuebles situados en el Estado de la fuente, o cuando la participación enajenada es igual o superior al 20 por ciento de la propiedad sobre la sociedad residente en el Estado de la fuente. Y, por otra parte, un caso de atribución de potestad tributaria limitada al 16 por ciento de la ganancia de capital percibida por un residente del otro Estado contratante, y que proviene de la enajenación de una participación en una sociedad residente en el Estado de la fuente que no cumple con los requisitos de alguna de las hipótesis de atribución de potestad ilimitada.

En definitiva, la norma termina reconociendo la potestad tributaria del Estado de la fuente para gravar las ganancias de capital que procedan de la enajenación de sociedades residentes en dicho Estado, en consonancia con la amplia norma de tributación en la fuente existente en la legislación interna chilena (artículos 10 y 11 de la Ley sobre Impuesto a la Renta). No tenemos noticia de un documento oficial donde se explique el origen de esta limitación al 16 por ciento en los casos no calificados de ganancias de capital, pero nuestro entendimiento es que dicho umbral se fijó a instancias del equipo negociador chileno, que ofreció a su par español un tratamiento más favorable para los residentes en dicho país respecto de las ganancias de capital provenientes de Chile, que a la fecha de negociación del Convenio podían gravarse con una alícuota que variaba entre un 35% (régimen general) a un 17% (régimen de impuesto único). Así pues, la tributación que se ofreció a España era un punto porcentual inferior a la mínima aplicable en Chile. En la actualidad, tras sucesivas reformas al tratamiento de las ganancias de capital, la norma del Convenio ha devenido cada vez más conveniente, pues el único régimen aplicable hoy para los no residentes es el general de 35%.

17 ONU. (2001). «United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries: Commentaries to Art.14(5), n.10». Disponible en <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf>

En consonancia con el régimen tributario interno de las ganancias de capital vigente a la fecha de suscripción del Convenio Chile-España, la concesión del equipo negociador chileno fue un paso más adelante y procedió, mediante una estipulación en el Protocolo del Convenio, a otorgar a los residentes en España que obtuvieran ganancias de capital provenientes de la enajenación de una participación sustancial en una sociedad residente en Chile, y que en principio estaban sujetos a una potestad ilimitada de Chile en cuanto Estado de la fuente, el mismo tratamiento aplicable a la enajenación de participaciones no sustanciales (v.gr. limitación del impuesto al 16 por ciento) en la medida que hubieran poseído la participación societaria que se enajenara por un plazo superior a doce meses antes de la enajenación y no se hubieran dedicado habitualmente a la enajenación de acciones, circunstancia esta última que se presumía si el enajenante había poseído una participación directa igual o superior al 50 por ciento de la propiedad de la sociedad participada. Estos requisitos eran, a la fecha de suscripción del Convenio, los exigibles a un residente en Chile para acceder a un régimen de impuesto único del 17% sobre las ganancias de capital. De este modo, la concesión efectuada en el Convenio implicó otorgar a los residentes en España un tratamiento tributario que sería en cualquier caso un punto porcentual inferior al régimen aplicable en Chile a los inversionistas residentes en el país.¹⁸

Pese a que el Convenio Chile-España reconoce un amplio ámbito de aplicación a la potestad tributaria del Estado de la fuente en lo relativo a las ganancias de capital, un repaso de las hipótesis admitidas por dicho Convenio deja en evidencia que **ninguna de ellas incluye caso alguno de transferencias indirectas de activos**. En efecto, y a diferencia de lo dispuesto por los modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU, que dejan abierta la posibilidad de gravar por el Estado de la fuente la enajenación de una participación en una sociedad residente en el otro Estado contratante, en el Convenio Chile-España dicha posibilidad está expresamente excluida, pues tanto las hipótesis de transferencia de participaciones en sociedades cuyo valor deriva de inmuebles situados en el Estado de la fuente –Artículo 13(4) letra a)– como las de transferencia de participaciones en otras sociedades, sean aquéllas sustanciales –v.gr. iguales o superiores al 20 por ciento, Artículo 13(4) letra b)– o no, se refieren siempre a sociedades residentes en el Estado de la fuente.

4. **Cómo ha interpretado la administración tributaria chilena el Convenio**

Ante un panorama normativo aparentemente tan claro, donde el Convenio Chile-España excluiría totalmente la aplicación de la norma de derecho interno sobre transferencias indirectas, hubiera sido dable esperar que no existiera interacción alguna entre ambas normas, salvo para negar la aplicación de la segunda. Sin embargo, la realidad jurídica ha transitado por carriles completamente distintos. Así pues, tras la reformulación legislativa en el año 2012 del impuesto sobre transferencias indirectas (inciso 3° del artículo 10 de la Ley

18 Protocolo, X, ad. Artículo 13 del Convenio Chile - España (2003), nota 1.

sobre Impuesto a la Renta), el director nacional del SII dictó la Circular N°14 de fecha 7 de marzo de 2014 («Circular 14»), en la cual se establecieron algunas directrices destinadas a guiar la aplicación de dicha norma por parte de los funcionarios de la administración tributaria.¹⁹ En lo pertinente al Convenio Chile-España, la Circular 14 contenía un apartado especial (Capítulo II N°1, letra H) donde se refería a la aplicación de los Convenios a las rentas e impuestos relativos a las transferencias indirectas de activos situados en Chile. En ese punto, la Circular 14 afirmaba categóricamente que los Convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por Chile regulaban expresamente la situación de estas rentas, cuando el enajenante o adquirente, en su caso, fueran personas residentes del otro Estado contratante. En ese caso, a juicio de la Circular 14, la situación de tales rentas se encontraba regulada en el artículo 21 correspondiente al Modelo de Convenio de la OCDE sobre «otras rentas».²⁰ En ese momento, fue tal el revuelo y sorpresa que esta interpretación causó en la comunidad jurídica local- principalmente por el inusual entendimiento de la estructura y contenido de las normas del modelo de Convenio- que el SII debió revisar su criterio mediante la dictación de la Circular N°59 de fecha 14 de noviembre de 2014 («Circular 59»). En esta nueva Circular, el SII se desdice de lo afirmado sobre la aplicación del artículo 21 del modelo de Convenio, al precisar que los Convenios suscritos por Chile «podrían ser aplicables a las rentas e impuesto referido, en particular cuando el enajenante sea una persona residente del otro Estado contratante.»²¹ El fundamento para este aparente vuelco copernicano se encontraría en una falta de uniformidad de los Convenios suscritos por Chile en lo relativo al tratamiento de las ganancias de capital, lo cual obligaría a considerar lo que dispone cada uno de ellos en particular.²² Como se ve, el SII pasa de afirmar categóricamente que los Convenios regulaban la situación de las transferencias indirectas a sostener más tímidamente que éstos podrían ser aplicables a dicho impuesto. Asimismo, el SII pasa de sostener que esta aplicación de los Convenios tendría lugar tanto si el enajenante como el adquirente fueran residentes del otro Estado contratante, a sostener que dicha aplicación sólo tendría lugar si el enajenante es un residente del otro Estado contratante, mientras Chile ocuparía el rol de Estado de la fuente.

Sin embargo, lo más relevante de la Circular 59 vino a continuación, cuando dedicó un párrafo especial al Convenio Chile-España, como ejemplo de aplicación de la norma sobre transferencias indirectas de activos. Para este fin, la Circular 59 cita el Artículo 13(4) del Convenio, formulando una singular interpretación del mismo.

En primer lugar, la Circular 59 afirma que la letra a) del Artículo 13(4) facultaría a Chile para gravar «sin ninguna limitación» las ganancias de capital que un residente español obtuviera por la enajenación de una participación social, sin distinguir el Estado donde dicha entidad reside, sólo a condición que la ganancia se derivase directa o indirectamente en más de un 50 por ciento de

19 Servicio de Impuestos Internos. (2014a). Circular N° 14/2014. <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu14.pdf>

20 Servicio de Impuestos Internos, 2014a, II, letra H

21 Servicio de Impuestos Internos. (2014b). Circular N° 59/2014. <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu59.pdf>

22 Servicio de Impuestos Internos, 2014b, II, letra H

bienes inmuebles situados en Chile.²³ Pero lo más singular de su entendimiento es el alcance que le atribuye a expresión «directa o indirectamente», pues la Circular 59 estima que dicha expresión faculta a Chile, en cuanto Estado de la fuente, para aplicar su potestad tributaria sobre un residente del otro Estado contratante respecto de la ganancia de capital que obtenga al enajenar una entidad residente fuera de Chile – y dondequiera que aquélla resida– en la medida que posea «indirectamente» más de un 50 por ciento de la propiedad de un bien inmueble situado en Chile. La amplitud que la Circular 59 le atribuye a esta atribución de potestad tributaria queda confirmada por el ejemplo que ella misma entrega para explicar sus dichos: *«Esa situación podría darse por ejemplo, en el caso que se venda una sociedad española, dueña de una sociedad chilena, cuyo capital consiste en 55% de propiedad inmobiliaria. Dado que la ganancia por la venta de las acciones de la sociedad española se deriva en más de un 50% de bienes inmuebles situados en el país, Chile tiene derecho a gravar la ganancia total de la venta de acuerdo al Convenio.»*²⁴ Como quedó en evidencia cuando analizamos el Artículo 13(4) del Convenio Chile-España, dicha norma limita la potestad del Estado de la fuente para gravar este tipo de ganancias de capital a las enajenaciones de sociedades residentes en el mismo Estado de la fuente, mientras que lo que puede ser directo o indirecto es el vínculo entre esa sociedad y los bienes inmuebles situados en el mismo Estado de la fuente.²⁵ Por lo mismo, la interpretación que la Circular 59 hace de esta disposición del Convenio Chile-España hace caso omiso del claro tenor literal del mismo, y pretende extender su aplicación a escenarios que no fueron considerados a la hora de negociar dicho Convenio.

Lamentablemente, las digresiones de la administración tributaria chilena no terminan aquí, pues al interpretar la letra b) del Artículo 13(4) del Convenio, la Circular 59 lo describe como una situación similar a la de la letra a), donde *«la ganancia obtenida en la enajenación de acciones u otros derechos en una sociedad constituida en España, que tenga como activos subyacentes acciones emitidas por sociedades constituidas en Chile, y siempre que se verifique el monto mínimo de participación en el capital en la sociedad constituida en Chile (...)»*²⁶ Así pues, la Circular 59 interpreta esta norma del Convenio como una atribución expresa de potestad a Chile, en cuanto Estado de la fuente, para gravar la ganancia de capital obtenida en la transferencia indirecta de la participación en una sociedad residente en Chile, la cual tendría lugar mediante la interposición de una o más entidades residentes en España. Cuando analizamos el alcance de esta norma, advertimos que se trataba simplemente de una atribución de potestad tributaria al Estado de la fuente sobre la ganancia de capital derivada de la enajenación de una participación sustancial en una sociedad residente en dicho Estado. En igual sentido se pronuncian los comentarios elaborados por el Comité de Expertos de la ONU, de cuyo modelo de Convenio proviene esta disposición del Convenio Chile-España. Por lo mismo, la interpretación de la Circular 59 carece en este punto de todo sustento lógico y técnico.

23 Servicio de Impuestos Internos, 2014b, II, letra H

24 Servicio de Impuestos Internos, 2014b, II, letra H

25 Convenio Chile – España (2003), nota 1.

26 Servicio de Impuestos Internos, 2014b, II, letra H

La explicación de cómo se ha llegado a esta conclusión parece encontrarse –al igual que en el caso anterior– en el equivocado alcance que le atribuye a expresión «directa o indirectamente» que, al entender de la Circular 59, facultaría a Chile, en cuanto Estado de la fuente, para gravar la ganancia de capital obtenida por un residente del otro Estado contratante en la enajenación de una entidad residente fuera de Chile – dondequiera que aquélla residiera– en la medida que poseyera «indirectamente» más de un 20 por ciento de la propiedad de una sociedad residente en Chile. Sin embargo, dicha interpretación no tiene asidero en el tenor literal de la norma, que limita la aplicación de la misma a la enajenación de participaciones en una sociedad residente en el Estado de la fuente, mientras el carácter directo o indirecto está referido a la forma como se calcula si el enajenante alcanza una propiedad igual o superior al 20 por ciento del capital de la sociedad.²⁷ Dicho de otro modo, la norma sólo puede tener aplicación cuando se enajenan acciones o derechos en la sociedad residente en Chile y respecto de cuyas acciones se perfecciona (en términos contables, «se realiza») una ganancia de capital, esto es, cuando estamos frente a una transferencia directa. Así lo entienden, entre otros, los expertos del Fondo Monetario Internacional (FMI), del Grupo Banco Mundial (GBM), de la OCDE y de la ONU que integran la llamada «Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria» («PCT»)²⁸ que, en su guía práctica sobre tributación de las transferencias indirectas transnacionales, afirma inequívocamente: *«[s]egún este artículo, se asignan al país L las potestades tributarias sobre las ganancias percibidas por un no residente del país L procedentes de la enajenación de acciones (o derechos asimilables) de una sociedad, una sociedad colectiva o un fideicomiso residente en el país L. Sin embargo, se aplica solamente a la propiedad directa transnacional en tales entidades. Por tal motivo, si bien el artículo 13(5) puede ayudar a abordar determinados mecanismos de elusión fiscal (por ejemplo, ciertas estrategias de distribución de dividendos o cambio de residencia), no es adecuado como una disposición para garantizar la tributación basada en el país de la fuente de ganancias derivadas de las transferencias indirectas.»*²⁹

A los conocedores del Convenio Chile-España esta interpretación de su artículo 13 les causó tanto o más revuelo que aquél provocado por la Circular 14 al querer aplicar el artículo 21 sobre las transferencias indirectas transnacionales. Sin embargo, no se generó una presión semejante para que el SII volviera a modificar en ese punto lo afirmado en la Circular 59. Y, de hecho, esta opinión fue reiterada en pronunciamientos posteriores.³⁰

27 En este sentido, van den Hurk, H. (2022). Offshore indirect transfers: How to convert a legitimate but complex executable taxing right for source states into a balanced situation between source state taxing rights and tax payer rights? En «Taxes Crossing Borders (and Tax Professors Too) - Liber Amicorum Prof Dr RG Prokisch» (1st ed.). Maastricht University Press.

28 La Plataforma de Colaboración en materia Tributaria (PCT) es una iniciativa conjunta del Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), las Naciones Unidas y el Grupo del Banco Mundial para reforzar la colaboración en materia de movilización de recursos internos (DRM). El PCT, lanzado en abril de 2016, fomenta la acción colectiva para lograr sistemas fiscales más sólidos en los países en desarrollo y emergentes (fuente: <https://www.tax-platform.org>)

29 Plataforma de Colaboración en materia Tributaria (PCT). (2020). «Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: Una guía práctica». Disponible en https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_The_Taxation_of_Offshore_Indirect_Transfers_Spanish.pdf

30 Oficio N° 2735 de 24.11.2020.

5. Cómo han interpretado los tribunales de justicia chilenos el Convenio

La errada interpretación del SII sobre la interacción entre la norma interna sobre transferencias indirectas transfronterizas de activos situados en Chile y la disposición contenida en el Convenio Chile-España ha tenido oportunidad de ser examinada en sede judicial, con motivo de una reclamación interpuesta por la sociedad residente en España «Inversiones Capital Global S.A.» o «ICG» (anteriormente denominada Capital Riesgo Global SCR) en contra de una actuación del SII, mediante la cual se le pretende aplicar la norma interna sobre transferencias indirectas antes referida.³¹

5.1. La controversia

El caso data del año 2014, cuando ICG celebró vendió y transfirió a Abertis Infraestructuras S.A. («Abertis») el 100 por ciento de la propiedad en la sociedad española Infraestructuras Americanas S.L («IA»), la que a su vez mantenía una participación del 42,3 por ciento en otra sociedad española denominada Inversora Infraestructuras, S.L («INVIN»), la cual era propietaria de sendas participaciones en dos sociedades chilenas concesionarias de autopistas: i) un 50 por ciento en Autopista Central y Rutas del Pacífico S.A. («ACRP») y (ii) un 47,7 por ciento en Operadora del Pacífico S.A. («OPSA»). Tanto ICG como Abertis eran parte de un contrato de *joint-venture* para la explotación del negocio de carreteras en Chile. Esto explica la estructura de inversión a nivel de las sociedades españolas que se utilizó. En efecto, ICG mantenía su inversión a través de la titularidad del 100 por ciento de las acciones de IA, constituida con la finalidad de obtener financiación de terceros, la que a su vez mantenía un 42,3 por ciento de INVIN, en la cual participaba en consorcio con Abertis. Luego, cuando ICG decide salir del consorcio, se acordó la venta de su participación en IA a Abertis, quedando esta última empresa como única titular de INVIN, a través de la cual participa de su inversión en Chile.³²

Si bien la operación de venta de IA arrojó una pérdida para ICG conforme a las normas fiscales españolas, la misma venta generó una utilidad por la especial forma de cálculo de la base imponible de la norma chilena sobre transferencias indirectas.³³ No obstante, tanto ICG como Abertis entendían que la transferencia de IA no quedaba gravada con el impuesto chileno por aplicación de lo dispuesto en el Artículo 13 párrafo 5 del Convenio Chile-España, que –siguiendo al Artículo 13(4) del Modelo OCDE 2003 y al Artículo 13(6) del Modelo ONU 2001– otorga potestad tributaria exclusiva al Estado de la residencia del enajenante (en este caso, España) sobre las ganancias derivadas de la enajena-

31 La descripción de los hechos de la causa que sigue a continuación se basa en el contenido de sentencia de primera instancia dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago. «Inversiones Capital Global S.A. con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro», RIT N°: GR-15-00010-2017, RUC N°: 17-9-0000170-3. Disponible en <https://ojv.tta.cl/#/instituciones/fallos-ela>

32 Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, 2017

33 Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, 2017

ción de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos precedentes del mismo Artículo 13.

Sin perjuicio de lo anterior, aun cuando no fuese necesario declarar impuestos por ICG como vendedora o efectuar retenciones provisionales por Abertis como compradora, ambas partes acordaron que ICG declararía y pagaría igualmente dicho impuesto (ascendente a esa fecha a aproximadamente 12,6 millones de dólares norteamericanos), reservándose el derecho de solicitar ante el Fisco chileno la devolución del impuesto pagado, invocando la aplicación del Convenio Chile-España. La razón para actuar de este modo era la necesidad de liberar de un eventual incumplimiento a Abertis de su responsabilidad como retenedora provisional de impuestos, considerando «la escasa y confusa reglamentación administrativa frente a una normativa de reciente aplicación».³⁴

Teniendo en cuenta lo anterior, el 10 de noviembre de 2015, ICG solicitó al Servicio de Impuestos Internos la devolución de la cantidad pagada indebidamente a título de impuesto. Contrariando la expectativa de ICG, el SII denegó totalmente su solicitud devolución, pues –siguiendo la interpretación sostenida en la Circular 59– estimó que dicho caso estaba regulado en la letra b) del párrafo 4 del artículo 13 del Convenio Chile-España (y no en la norma del artículo 13 párrafo 5), con lo cual concluyó que Chile sí tenía potestad tributaria para gravar la ganancia de capital en cuestión.

En efecto, en los considerandos de la resolución denegatoria, el SII señaló expresamente que «[d]e la normativa reproducida, así como de los antecedentes con que cuenta este Servicio, más los aportados por el contribuyente, se desprende que la letra b) del artículo 13, párrafo cuarto, sería la norma aplicable al caso en comento (...) [pues de] la documentación aportada por el contribuyente se aprecia claramente que este último poseyó, dentro del periodo de doce meses precedentes a la enajenación, ya sea, en forma directa o indirecta, un 20 por ciento o más del capital de la sociedad Infraestructuras Americanas S.L.» [el subrayado es nuestro]. Así pues, este razonamiento reproduce la argumentación contenida en la Circular 59, donde se afirma que el Artículo 13(4) letra b) del Convenio Chile-España atribuye potestad tributaria ilimitada a Chile sobre «*la ganancia obtenida en la enajenación de acciones u otros derechos en una sociedad constituida en España, que tenga como activos subyacentes acciones emitidas por sociedades constituidas en Chile, y siempre que se verifique el monto mínimo de participación en el capital en la sociedad constituida en Chile (...)*»³⁵

5.2. Reclamación tributaria

Como era esperable, la resolución denegatoria fue impugnada en sede judicial por ICG mediante reclamación presentada ante el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago. Para ello, la sociedad

34 Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, 2017, I, A, UNO, 1.1

35 Servicio de Impuestos Internos, 2014b, II, letra H

española centró principalmente su alegación en el claro tenor literal del Artículo 13(4) letra b del Convenio Chile-España, conforme al cual podía concluirse que la norma interna sobre transferencias indirectas no podía aplicarse a un residente español.

La administración tributaria, en cambio, comenzó por reiterar lo sostenido en la resolución denegatoria, reproduciendo los términos de la Circular 59 ya analizada. Pero luego procedió a «profundizar» en su defensa de dicha interpretación, aseverando que la misma daba aplicación a las principales reglas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados («CVDT»), en especial al principio de buena fe (Art. 31 CVDT). Siguiendo esta línea argumentativa, la interpretación del Artículo 13(4) del Convenio Chile-España debía tener siempre como objetivo *«evitar cualquier acción elusiva o evasiva en la enajenación de acciones, [y] para ello se debe recurrir a los lineamientos indicados en el art. 1° del Convenio de la OCDE, frente a lo cual se debe interpretar de manera que se logre evitar ya sea la elusión o evasión en la enajenación de acciones o derechos que contempla este Convenio.»*³⁶ Recurriendo a esta argumentación, el SII concluye que *«[e]n este sentido la expresión ‘representativo del capital’ abarcaría no sólo las enajenaciones directas sino también indirectas.»* Así pues, blandiendo una supuesta aplicación del principio de buena fe, lo que la administración hace es dividir la expresión «derechos representativos del capital de una sociedad», sosteniendo que el predicado «representativos del capital...» no sólo haría referencia al sustantivo «derechos» sino también a «acciones».

Luego, el SII interpreta extensivamente la expresión «representativos del capital de una sociedad», como si no sólo implicase la participación directa en la propiedad de una sociedad, sino también la indirecta. Dicho razonamiento escapa completamente a la finalidad que se le ha atribuido a la expresión «derechos representativos del capital...», propio de las sociedades de personas en Chile, como complemento del principal de «acción», propio de las sociedades de capital, para incluir dentro de las disposiciones que hacen referencia a dividendos y a ganancias de capital a todas las formas societarias existentes en el país. A mayor abundamiento, interpretar la expresión «representativo» como sinónimo de propiedad indirecta sobre una sociedad situada en otra jurisdicción escapa completamente a los amplios usos que se pueden dar a la palabra «representar»: en el Diccionario de la RAE se incluyen diez alternativas y ninguna de ellas sirve para expresar un dominio indirecto sobre algo. Más bien parece que el significado que se le atribuye en este caso es su sentido natural y obvio, cual es el de «ser imagen o símbolo de algo», en este caso, de la propiedad sobre una sociedad.³⁷

A partir de esta artificiosa reinterpretación de los términos del Artículo 13(4) del Convenio Chile-España, el SII termina sosteniendo en el juicio que, en el caso de la letra b) de dicho párrafo, los requisitos para su aplicación serían los siguientes: «i. Que se produzca una ganancia de capital por la enajenación de acciones u otros derechos en una sociedad constituida en España; [pese a que el Convenio señala literalmente lo contrario]; ii. Que la sociedad española tenga

36 Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, 2017, I, A, TRES, III.

37 Diccionario de la RAE, disponible en <https://dle.rae.es/representar?m=form2>

como activos subyacentes acciones emitidas por sociedades constituidas en Chile; [requisito que desprende de la expresión «representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante», al interpretar ‘representativos’ como sinónimo de ‘indirectos’] y iii. Que se verifique al menos un 20% de participación en el capital de la sociedad chilena [único requisito que realmente figura en la norma convencional interpretada].³⁸

5.3. La sentencia de primera instancia

Después de decenas de páginas en las cuales reproduce una y otra vez los argumentos de ambas partes, el tribunal de primera instancia termina haciendo suya la insólita argumentación del SII, al declarar que «a juicio de este sentenciador se cumplen todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 13 del Convenio, Párrafo 4º letra b), pues esta norma se refiere específicamente a la enajenación de acciones y otros derechos representativos de capital, por lo que la operación puede ser gravada en Chile, sin límites, de acuerdo al convenio (...)»³⁹. Pero el razonamiento del juez no se detiene aquí, pues junto con desestimar el hecho que el Artículo 13(4) del Convenio Chile-España sólo sea aplicable a enajenaciones *directas* de participaciones en sociedades situadas en el Estado de la fuente (en este caso, Chile), se aventura a sostener que «(...) *la correcta interpretación de la norma del artículo 13 Párrafo 4 letra b) del Convenio, es precisamente regular este tipo de situaciones conocidas como ventas indirectas*». En otras palabras, lo que el tribunal de primera instancia hace es atribuir a esta norma la finalidad específica de gravar las ventas indirectas, ignorando el parecer de la doctrina y de los organismos internacionales que promueven una regulación positiva de este tipo de operaciones.

5.4. La sentencia de segunda instancia

Contra el fallo de primer grado, IGC dedujo recurso de apelación para ante la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, que se pronunció sobre el mismo mediante sentencia de 14 de abril de 2023.

Al analizar la controversia, el Tribunal de Alzada pone énfasis en el hecho que la norma interna sobre transferencias indirectas, bajo su formulación vigente, fue recién incorporada al ordenamiento jurídico mediante Ley Nº 20.630, publicada el 27 de septiembre de 2012. Al contrario, a la fecha de negociación y suscripción del Convenio Chile-España (2003), recién había sido promulgada la primera versión de la norma sobre transferencias indirectas mediante Ley Nº19.840, (Diario Oficial de 23 de noviembre de 2002), que tenía una aplicación muy restrictiva, y que en ningún caso se aplicaba a transferencias celebradas entre dos partes no residentes en Chile. Por ello, el Tribunal

38 Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, 2017, I, A, TRES, III.

39 Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, 2017, I, A, VIGESIMO

concluye que, a la fecha de entrada en vigor del Convenio Chile-España, una transferencia indirecta como la celebrada entre IGC y Abertis no se encontraba afecta a impuestos en Chile. Por igual razón, se concluye que las partes no pudieron tener la intención de atribuir potestad tributaria a Chile respecto de dicho tipo de operaciones.

Considerando lo anterior, el Tribunal de Alzada concluye que la afirmación del fallo de primer grado, en el sentido que «la correcta interpretación de la norma del artículo 13 Párrafo 4 letra b) del Convenio, es precisamente regular este tipo de situaciones conocidas como ventas indirectas» *«(...) resulta más que discutible, sino derechamente errada, puesto que si, como es claro, de haberse llevado a cabo la operación sobre que versa el reclamo a la época de celebración del Convenio, no habría pagado impuesto adicional (pues la Ley N° 19.840 no cubría su hipótesis de hecho), mal podría sostenerse que el Convenio haya pretendido que ese tipo de operación –la venta o transferencia indirecta– constituyera un hecho gravado.»*⁴⁰

A continuación, la Corte hace suya una observación aplicable a todos los Convenios suscritos por Chile, a saber: *«(...) que en todos los casos Chile ha negociado cambios al modelo de la OCDE que dejan claramente establecida la jurisdicción tributaria de Chile para gravar la venta directa de acciones de sociedades constituidas en el país y ello es precisamente lo que acontece en el tratado con el Reino de España, en el párrafo 4.»*⁴¹ Y luego ejemplifica su razonamiento sobre el Convenio Chile-España: *«Como es fácil advertir del tenor literal, el supuesto de hecho de la norma es que un residente en Chile obtenga ganancias por la enajenación de acciones de una sociedad residente en España o que un residente en España obtenga ganancias por la enajenación de acciones de una sociedad residente en Chile, pero no que las ganancias que obtenga el residente en España lo sean por la enajenación de acciones de una sociedad española y lo mismo con el residente en Chile y la sociedad chilena.»*⁴²

En el considerando siguiente, la Corte concluye que la norma interna sobre transferencias indirectas es una «norma de control» (una cláusula especial anti-elusiva, diríamos nosotros), que –como tal– debe ser interpretada de manera restrictiva, no pudiendo afectar la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, a menos que éstos expliciten su aplicación.⁴³ Para reforzar dicha conclusión, el Tribunal de Alzada cita los Convenios suscritos por Chile con Argentina (2016) y Uruguay (2019), suscritos una década después del Convenio con España y después de promulgada la actual versión de la norma interna sobre transferencias indirectas, en los cuales –a su entender– sí se habría atribuido al Estado de la fuente la potestad de gravar las transferencias indirectas.⁴⁴

40 Corte de Apelaciones de Santiago. (2021). «Causa Rol 197-2021 "Inversiones Capital Global S.A. y otros con Servicios de Impuestos Internos Dirección Regional"». Disponible en https://juris.pjud.cl/busqueda/pagina_detalle_sentencia?k=b3pnVlptYmptNkxRVUM5eEpuK1k1UT09

41 Corte de Apelaciones de Santiago, 2021, Considerando 6°

42 Corte de Apelaciones de Santiago, 2021, Considerando 6°

43 Corte de Apelaciones de Santiago, 2021, Considerando 7°

44 Corte de Apelaciones de Santiago, 2021, Considerando 7°

Como resultado de lo anterior, la Corte acogió en su totalidad la apelación deducida por ICG, revocando la sentencia de primer grado dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero, y ordenando al SII acoger la solicitud de devolución del contribuyente no residente.

6. ¿Quo vadis administración tributaria?

Ante un fallo tan concluyente como el anterior, podría esperarse una adecuación inmediata de la interpretación administrativa a lo resuelto por la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago. Sin embargo, al igual que en otros casos de reveses judiciales del SII⁴⁵, dicho organismo ha hecho oídos sordos a lo resuelto por los Tribunales Superiores de Justicia, amparado en el efecto relativo que las sentencias judiciales tienen en Chile⁴⁶, y ha continuado respondiendo a consultas de contribuyentes reiterando la cuestionable interpretación que el SII sostiene en la Circular 59 sobre el sentido y alcance del Artículo 13(4) del Convenio Chile-España. Es lo sucedido con motivo de la dictación del Oficio N° 373 de 15 de febrero de 2024. En dicha actuación administrativa, el SII ha respondido a la consulta que le formulara un contribuyente solicitando que le confirmase que el Artículo 13(4) del Convenio para evitar la doble imposición internacional entre Chile y Perú facultaba a este último país, en cuanto Estado de la fuente, para aplicar su norma interna sobre transferencias indirectas respecto de la enajenación efectuada por un residente chileno de una participación en una sociedad chilena que poseía activos subyacentes situados en Perú. A lo anterior, el SII ha respondido afirmativamente, invocando la misma Circular 59 y citando expresamente la interpretación dada sobre el Convenio Chile-España, pues *«[s]iendo el párrafo 4 del artículo 13 del convenio con Perú similar al subpárrafo b) del párrafo 4 del artículo 13 del convenio con España, las instrucciones de la Circular N°59 del 2014 son plenamente aplicables al caso (...)»*. En el caso del Convenio con Perú, no obstante, esta opinión ha coincidido con un reciente cambio de posición de la administración tributaria peruana, que tras sostener inicialmente que la norma del Convenio no permitía gravar las transferencias indirectas respecto de residentes chilenos, ahora ha «reevaluado» su opinión en el sentido contrario, recurriendo a argumentos tanto o más cuestionables que los esgrimidos por su par chilena.⁴⁷

45 Existen naturalmente casos en contrario. El más reciente es la suspensión temporal decretada por el Director Nacional del SII de las instrucciones emitidas sobre un impuesto aplicable a ciertas bebidas analcohólicas, que fueron declaradas ilegales o arbitrarias en un caso específico por la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago. Cfr. Nota de prensa del SII. (2024, 12 de julio). «Suspensión temporal de instrucciones emitidas sobre un impuesto aplicable a ciertas bebidas analcohólicas». Disponible en <https://www.sii.cl/noticias/2024/120724noti01rp.htm>

46 El Artículo 3 inciso 2° del Código Civil establece que «[l]as sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en que actualmente se pronunciaren». Lo anterior, dado que, competencialmente, «[s]ólo toca al legislador explicar o interpretar la ley de un modo generalmente obligatorio» (Artículo 3, inc. 1° y Artículo 9, inc. 2° del Código Civil). Código Civil (Chile). Disponible en <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=172986>

47 La SUNAT sostiene ahora que Perú podría gravar las transferencias indirectas en virtud del artículo 21 del Convenio con Chile. Cfr. SUNAT. (2023). Informe N.º 000117-2023-SUNAT/7T0000. Disponible en <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2023/informe-oficios/i000117-2023-7T0000.pdf>

Ante esta persistencia en sostener interpretaciones cuestionables en contra del parecer de la judicatura, sólo cabe preguntarse si un pronunciamiento del máximo tribunal de justicia (la Excma. Corte Suprema) podría marcar un cambio de rumbo en la actitud del SII. En el caso analizado en este artículo, la sentencia de segunda instancia fue impugnada por la administración tributaria, pero no se conocen detalles del procedimiento ante la Corte Suprema, pues el expediente está sometido a reserva.⁴⁸

7. Conclusiones

El análisis precedente de las controversias surgidas en torno a la interpretación de una disposición específica del Convenio Chile-España es un botón de muestra del papel que juegan estas normas en el ambiente jurídico de la fiscalidad en Hispanoamérica. Aun en el caso de una administración tributaria que goza de buen prestigio técnico en la región, el entendimiento de este tipo de normas es pobre y parcial, quedando su interpretación supeditada más a consideraciones políticas y de recaudación, que a razonamientos de carácter técnico y jurídico. Como consecuencia de lo anterior, la vigencia efectiva de estas normas es frágil y puede ser amenazada por actuaciones desprovistas de una argumentación más o menos robusta.

El mismo diagnóstico es replicable a nivel de la administración de justicia en primera instancia, donde –salvo actuaciones manifiestamente arbitrarias o ilegales– los jueces disponen aún de pocas herramientas técnicas para evaluar adecuadamente las actuaciones de la administración tributaria, y no pocas veces terminan ratificando lo obrado por dicho organismo, fundados en una especie de presunción de corrección del Fisco. Recién a nivel de tribunales superiores de justicia es posible encontrar un análisis más certero de la situación y un restablecimiento del imperio de este tipo de normas.

Lamentablemente, la actitud asumida por la administración ante este tipo de fallos adversos no suele ser el de un acatamiento humilde del administrador a la *juris dictio* del juez, sino más bien un resabio del «se obedece, pero no se cumple» de lata vigencia en el derecho indiano. Cabe preguntarse cuánto tiempo habrá que esperar para que estas normas lleguen a cumplirse efectivamente en nuestros países. Por ahora, no se divisa luz al final del túnel.

8. Fuentes

A. Medios de información

1. Anglo American to buy copper mines in Chile from Exxon for \$1.3 billion. (2002, 3 de mayo). «The Wall Street Journal». Disponible en <https://www.wsj.com/articles/SB1020356650608450800>

48 Oficina virtual del Poder Judicial chileno. Disponible en <https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl>

2. Artículo de prensa. (2002, 30 de septiembre). «Cooperativa». Disponible en <https://cooperativa.cl/noticias/pais/gobierno-autorizo-a-anglo-american-a-comprar-mina-disputada-de-las-condes/2002-09-30/174100.html>

3. Nota de prensa del SII. (2024, 12 de julio). «Suspensión temporal de instrucciones emitidas sobre un impuesto aplicable a ciertas bebidas analcohólicas». Disponible en <https://www.sii.cl/noticias/2024/120724noti01rp.htm>

4. Oficina virtual del Poder Judicial chileno. Disponible en <https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl>

B. Normas administrativas

1. Circular N° 14/2014, del Servicio de Impuestos Internos (Chile). Disponible en <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu14.pdf>

2. Circular N° 59/2014, del Servicio de Impuestos Internos (Chile). Disponible en <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu59.pdf>

3. Circular N° 8 de 2005, del Servicio de Impuestos Internos (Chile). Disponible en <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.pdf>

4. SUNAT. (2023). «Informe N.º 000117-2023-SUNAT/7T0000» (Perú). Disponible en <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2023/informe-oficios/i000117-2023-7T0000.pdf>

C. Normas de rango legal o suprallegal

1. Código Civil (Chile). Disponible en <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=172986>

2. Convenio para evitar la doble imposición internacional Chile - España (2003). Disponible en https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_espana.pdf

D. Sentencias judiciales

1. Sentencia de primera instancia dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago. «Inversiones Capital Global S.A. con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro», RIT N°: GR-15-00010-2017, RUC N°: 17-9-0000170-3. Disponible en <https://ojv.tta.cl/#/instituciones/fallos-ela>

2. Sentencia de segunda instancia dictada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago. (2021). Causa Rol 197-2021 «Inversiones Capital Global S.A. y otros con Servicios de Impuestos Internos Dirección Regional». Disponible en https://juris.pjud.cl/busqueda/pagina_detalle_sentencia?k=b3pnVlptYmptNkxRVUM5eEpuK1k1UT09

E. Discusión parlamentaria

1. Discusión en Sala. (2002, 4 de septiembre). «Diario de Sesión en Sesión 26. Legislatura 347». Disponible en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/5884/>

2. Informe de Comisión de Hacienda, Cámara de Diputados. (2002, 16 de agosto). «Informe de Comisión de Hacienda en Sesión 31. Legislatura 347». Disponible en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/5884/>

3. Mensaje Presidencial N° 137-347, de 18 de julio de 2002. Disponible en <https://www.camara.cl/verDoc.aspx?prmID=3101&prmTIPO=INICIATIVA>

4. Mensaje Presidencial N° 182-360, de 2 de agosto de 2012. Disponible en <https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/37768/1/HL20630.pdf>

D. Bibliografía

1. Báez, A. (2019) «Transferencias indirectas de sociedades residentes y Convenios de doble imposición en Iberoamérica», en Báez, A y Castro Arango, J.M. (ed.), Problemas de Tributación Internacional en Iberoamérica, Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

2. Desai, N., Kumar, M. (2012), «The Vodafone Saga. An analysis of the Indian Supreme Court's decision», Bulletin for International

3. De Goede, J. (2012), «Allocation of taxing rights on income from cross-border (indirect) sale of shares», Asia Pacific Tax Bulletin, 18, 3, 2012, pp. 211-220;

4. Espínola Arteaga, J. (2017). «Tratamiento tributario de las ganancias de capital obtenidas en la enajenación indirecta de acciones de sociedades anónimas y los convenios para evitar la doble imposición celebrados por Chile con México y Perú, y entre estos dos últimos Estados» (Tesis de maestría). Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile. Disponible en <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/146382>

5. Madariaga, J., & Yáñez, F. (2012). Chile. En M. Lang et al. (Eds.), «The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties» (p. 235). Cambridge University Press.

6. Nagappan, M., Vasudevan, S. (2017) 'Indirect Transfer Taxation in India: From Vodafone to Cairn', 45, Intertax, Issue 10, pp. 665-676;

7. Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria (ed.), «Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: Una guía práctica» (2020).

8. van den Hurk, H. (2022). Offshore indirect transfers: How to convert a legitimate but complex executable taxing right for source states into a balanced situation between source state taxing rights and taxpayer rights? En «Taxes Crossing Borders (and Tax Professors Too) - Liber Amicorum Prof Dr RG Prokisch» (1st ed.). Maastricht University Press.

E. Soft law

1. OECD. (2003). «Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003». OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2003-en

2. ONU. (2001). «United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries». Disponible en <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf>

3. Plataforma de Colaboración en materia Tributaria (PCT). (2020). «Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: Una guía práctica». Disponible en https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_The_Taxation_of_Offshore_Indirect_Transfers_Spanish.pdf

RENOVARSE O MORIR. LA REFORMA NECESARIA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

Marta Campo Gonzalo

Juez del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción

nº 1 de Medina del Campo

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-3282-0172>

Title

Renew or die. The necessary reform of the Inheritance Tax

Resumen

Desde hace unos años el Impuesto sobre Sucesiones atraviesa por una crisis existencial. A pesar de sus fuertes raíces históricas y de su amplia presencia internacional, cada vez son más las voces críticas que se alzan contra este tributo. El intenso debate político, social y mediático ha trascendido al ámbito académico, con propuestas que abogan por una reforma estatal que pase por la necesaria armonización y simplificación del impuesto, para de esta forma mejorar su percepción pública y garantizar su pervivencia en el sistema tributario español.

Palabras clave

Impuesto sobre Sucesiones, Estado, armonización, recaudación, reforma, Comunidades Autónomas.

Abstract

For some years now, the Inheritance Tax has been going through an existential crisis. Despite its strong historical roots and wide international presence, more and more critical voices are being raised against this tribute. The intense political, social and media debate has transcended the academic sphere, with proposals that advocate a state reform that involves the necessary harmonization and simplification of the tax, in order to improve their public perception and guarantee their survival in the Spanish tax system.

Keywords

Inheritance Tax, State, harmonization, tax collection, reform, Autonomous Communities.

Fecha de recepción: 3-06-2024/Fecha de aceptación: 17-06-2024

Cómo citar: Campo Gonzalo, M. (2024). Renovarse o morir. La reforma necesaria del Impuesto sobre Sucesiones. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 111-157.

SUMARIO

1. Introducción
2. Configuración del Impuesto de Sucesiones en España
 - 2.1. Breve referencia histórica
 - 2.2. Elementos definitorios
 - 2.3. Cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas
3. El impuesto sobre sucesiones en derecho comparado
4. Análisis crítico de la problemática actual
 - 4.1. Disparidad de cargas fiscales en función del territorio. Afectación del principio de igualdad. Especial referencia al cambio de residencia fiscal
 - 4.2. Tipos de gravamen excesivamente elevados.
 - 4.3. Complejidad de la normativa. Factores a los que se debe y afectación del principio de seguridad jurídica
 - 4.4. Escasa importancia recaudatoria.
 - 4.5. Devengo y capacidad económica. Especial referencia al aumento del número de renunciaciones en los últimos años
5. Futuro del impuesto: erradicación o modificación
 - 5.1. Argumentos a favor de una y otra postura
 - 5.2. Propuestas de modificación
 - 5.3. Conato de reforma: La Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal
6. Conclusiones
7. Bibliografía

En este mundo solo hay dos cosas seguras, la muerte y pagar impuestos.

BENJAMIN FRANKLIN

1. Introducción

Desde hace unos años el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se ha convertido en el impuesto más controvertido del sistema tributario. Pese a su larga tradición –su origen se remonta hasta 2.000 años atrás– y su amplia presencia internacional, en los últimos tiempos está siendo objeto de una gran ofensiva política, social y mediática que ha trascendido incluso al ámbito académico.

El uso partidista de los impuestos no es ninguna novedad, y en el contexto político en el que nos encontramos, donde todo se politiza, no debería extrañarnos la promesa de bajar impuestos o incluso de eliminarlos. Sin embargo, en el Impuesto de Sucesiones, al tratarse de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, ese uso partidista es aún mayor debido a la carrera fiscal que estas han iniciado para eliminar, de facto, la existencia de este tributo en sus respectivos territorios. En efecto, algunos legisladores autonómicos han establecido bonificaciones de hasta el 99%, lo que deja al impuesto prácticamente inoperante. Por el contrario, otros han optado por hacer un uso más moderado de sus facultades normativas y no entrar en esa espiral de competencia a la baja. El resultado: desigualdades astronómicas en las cuotas del impuesto, para un mismo hecho imponible, en función de la Comunidad Autónoma. Y mientras tanto el Estado, titular del impuesto, pasividad absoluta.

Estas desigualdades han contribuido notablemente a alimentar el sentimiento generalizado de rechazo social. El Impuesto sobre Sucesiones nunca ha sido un tributo popular para el contribuyente, tanto por lo que constituye su hecho imponible –adquisición gratuita que trae causa del fallecimiento de un ser querido–, como por el momento en que se exige –un periodo sensible para el contribuyente que tiene que compaginar el duelo de la pérdida de un familiar con las visitas al notario, al abogado o a los bancos–. Pero a todo ello se ha sumado también en los últimos años una sensación de injusticia motivada por las desigualdades territoriales, que ha dado lugar incluso al nacimiento de asociaciones que luchan por la supresión del impuesto a nivel nacional.

Los medios de comunicación se han hecho eco de esta realidad y han contribuido a alimentar el debate, fundamentalmente, a través de la exposición de casos reales extremos o «sangrantes».

Ante este panorama, la doctrina tributaria ha salido al paso para arrojar algo de luz –y sobre todo conocimientos– al debate político y social. Si bien hay autores que abogan por la erradicación del impuesto, la mayoría defiende la continuación de su existencia apoyada en argumentos de redistribución y capacidad económica. No obstante, resaltan la necesidad de acometer una reforma sustancial, no solo centrada en la necesaria armonización, sino también en

cuestiones técnicas relacionadas con la compleja y desfasada estructura del tributo.

Entendemos que la reforma es esencial para poder acallar las críticas y garantizar la pervivencia del impuesto. De ahí el título de este trabajo. «Renovarse o morir» no es solo un juego de palabras con la muerte —que es el punto de partida que saca al impuesto al terreno de juego— sino que también es el mensaje que debe calar en el legislador estatal: si no se acomete una reforma urgentemente, las Comunidades Autónomas harán desaparecer el impuesto progresivamente, de hecho, muchas ya lo han hecho. Propuestas de reforma no faltan, solo es necesario llevarlas a la práctica.

Este trabajo tiene por objeto exponer los problemas de los que adolece el Impuesto sobre Sucesiones, y las diferentes propuestas que se han formulado para corregir esa situación, al mismo tiempo que se analizan los cambios más recientes que ha sufrido esta materia, tanto por la influencia del COVID-19 como por las novedades que introduce la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

El primer capítulo se refiere a la configuración del impuesto en España, con referencia a sus orígenes históricos, a sus elementos definitorios, y a la cesión. Me hago cargo de que es un apartado un tanto insulso y aburrido, pero entiendo que es necesario para contextualizar el tema y para suministrar unas nociones básicas, de suerte que cualquier persona lega en ciencias jurídicas o económicas pueda entender mínimamente cómo funciona esta figura.

Lo mismo podríamos decir del segundo capítulo, referido a la situación del impuesto en Derecho comparado. Lo más relevante en este caso es conocer la decisión que han tomado algunos países de suprimir el impuesto y los diferentes modelos de tributación existentes, factores ambos que nos ayudarán a valorar, respectivamente, los argumentos de los partidarios de la supresión, y las alternativas teóricas al impuesto.

El tercer capítulo analiza la problemática actual que rodea a este impuesto. Empezamos con la disparidad de cargas fiscales en función del territorio por ser el problema que más alarma genera en la sociedad y del que más se aprovecha la clase política, y hacemos también referencia a la jurisprudencia constitucional sobre el principio de igualdad y al cambio de residencia fiscal dentro del mapa español. A continuación, se analiza el problema relativo a los elevados tipos de gravamen, partiendo de una tabla comparativa de la posición de España en relación con otros países de la OCDE, y finalizando con las críticas relativas al patrimonio preexistente como criterio de graduación de la deuda tributaria, a la posible vulneración del principio constitucional de no confiscatoriedad, y a la protección de la familia como principio rector de la política social y económica. En tercer lugar, se exponen de forma muy breve —la materia tampoco da para más— las exiguas cifras de recaudación obtenidas en los últimos años, con referencia a las distorsiones provocadas por la pandemia. Y finalmente se analiza la problemática relacionada con el devengo y la capacidad económica, donde se hace referencia también a la falta de liquidez y los mecanismos legales que existen para solventarlo, incluido el recurso a la renuncia de la herencia.

El cuarto capítulo mira hacia el futuro y versa sobre la erradicación o modificación del impuesto, una disyuntiva que ha dado bastante juego a la literatura tributaria más reciente. El capítulo se divide en tres apartados. El primero de ellos recoge el argumentario de los partidarios de la supresión y los partidarios del mantenimiento. El segundo, está dedicado a las propuestas de reforma, centrandó la atención fundamentalmente en las formuladas por la llamada Comisión Lagares en 2014, pero mencionando también las que formulan otros autores a título individual. Y, por último, el tercer apartado se centra en las dos últimas reformas que ha experimentado la Ley reguladora de este impuesto y que traen su origen en 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. Por un lado, la extensión de beneficios fiscales a los ciudadanos no residentes en la Unión Europea ni en el Espacio Económico Europeo, poniendo fin así a una discriminación que había sido fuertemente criticada. Y de otro lado, el cambio en el sistema de determinación de la base imponible al introducir nuevos criterios de valoración de los bienes objeto de transmisión.

El trabajo culmina con una serie de conclusiones que tratan de condensar las ideas más importantes.

2. Configuración del Impuesto de Sucesiones en España

2.1. Breve referencia histórica

Como indicábamos en la introducción, el gravamen sobre las transmisiones gratuitas es uno de los más longevos en nuestro ordenamiento jurídico. Su origen se remonta a finales del siglo XVIII, cuando la Hacienda Real necesitaba recursos para financiar las guerras contra Francia. Fue la Real Cédula de Carlos IV de 19 de septiembre de 1798 la que estableció el primer tributo sucesorio¹. Su implantación definitiva tuvo lugar con la reforma tributaria de Mon-Santillán de 1845, siendo bautizado con el peculiar nombre de «Derecho de Hipotecas» y en el que ya se atisbaban algunos rasgos que perduran en la actualidad, como el interés de proteger a la familia al eximir de pago por ejemplo los legados de ascendientes en favor de descendientes en línea recta. GARCÍA DE PABLOS² hace referencia a un breve lapso, entre 1869 y 1872, en el que el impuesto se suprimió entre parientes cercanos, comparándolo acertadamente con la situación que se da en la actualidad en algunas Comunidades Autónomas. Con el cambio de siglo, en 1900, tuvo lugar la reforma del Ministro de Hacienda, Raimundo Fernández Villaverde, en la que se dio una nueva configuración al

1 Peña Alonso, J. L. (1992), *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons, pág. 20.

2 García De Pablos, J. F. (2009), *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*, Thomson Reuters Aranzadi, pág. 24.

impuesto, denominado por aquel entonces «Impuesto de derechos reales», estableciéndose un mínimo exento para ascendientes, descendientes y cónyuge de mil pesetas, e introduciendo tipos progresivos. Cabe destacar asimismo la reforma impulsada por el Ministro de Hacienda, José Calvo Sotelo, en 1926, por la que se creó el «Impuesto sobre el Caudal Relicto», un modelo que estudiaremos más detalladamente en sucesivas páginas, y que consiste en gravar el conjunto de la herencia antes de su partición y adjudicación a los herederos. Otro hito destacable fue la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, a través de la cual se admitió el carácter directo del impuesto, se suprimió el «Impuesto sobre el Caudal Relicto», se redujo el número de tarifas, y se elevó la valoración del ajuar doméstico del 2% al 3%³. Tras la presentación y retirada de varios proyectos en los primeros años de la democracia, se aprobó la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), que 36 años después se mantiene en vigor. Dicha regulación vino a completarse con el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD) y con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

2.2. Elementos definitorios

Cada uno de los siguientes elementos merecería un trabajo exclusivo para él solo, pero aquí solo se explicarán muy brevemente, a los solos efectos de tener una mínima base para comprender las páginas posteriores. Siguiendo el orden establecido por el legislador en la LISD, nos referiremos a los siguientes elementos:

a) Concepto y caracteres.

El primer artículo de la LISD indica que se trata de un impuesto de naturaleza directa y subjetiva, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Si bien no contempla una definición completa y exhaustiva⁴, sí que nos da pistas sobre su naturaleza jurídica, su hecho imponible, y su sujeto pasivo.

En efecto se trata de un impuesto directo porque recae sobre la transmisión de riqueza y el patrimonio, que es una manifestación directa de capacidad económica.

En segundo lugar, es un impuesto de naturaleza subjetiva, puesto que la determinación de la cuota se realiza atendiendo a las circunstancias personales

3 Navarro Rubio, M. (1964), *Objetivos de la Reforma Tributaria*, Boletín de Estudios Económicos núm. 63, pág. 670.

4 Bermúdez Odriozola, L., Pérez De Ayala Becerril, L. P., Pérez De Ayala Becerril, M.: «*Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*», Lex Nova, 2001, pág.29.

del obligado tributario, como por ejemplo la edad, el grado de parentesco con el transmitente, o la afectación por una discapacidad⁵.

Por otro lado, se trata de un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), tal y como dispone la Exposición de Motivos de la LISD en su primera oración, de tal forma que, en palabras de GARCÍA DE PABLOS⁶, viene a ser un elemento de «cierre» del sistema tributario español. Uno grava los incrementos de patrimonio a título lucrativo y otro los incrementos onerosos, sin que esta complementariedad pueda confundirse con compatibilidad, dado que el artículo 4 del RISD prohíbe que un mismo incremento patrimonial tribute por ambas figuras, y en análogos términos el artículo 6.4 LIRPF dispone que no estará sujeta a dicho impuesto la renta que se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Finalmente es un impuesto progresivo, tal y como resulta no solo de las diferentes tarifas, sino de la aplicación de coeficientes multiplicadores, con lo que se consigue una mejor distribución de la carga tributaria.

b) Hecho imponible, supuestos de no sujeción y presunciones.

La LISD contempla en su artículo 3 un hecho imponible triple, a saber:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «*inter vivos*».
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Nos centraremos únicamente en el primero de ellos en atención a lo que constituye el objeto del presente trabajo. De su lectura se puede suscitar el interrogante de a qué se está refiriendo el legislador cuando habla de «otros títulos sucesorios», expresión que no recoge el Código Civil en sede de sucesiones, a diferencia de lo que sí hace con la herencia o el legado. Pues bien, el artículo 11 del RISD arroja luz sobre esta cuestión al calificar como títulos sucesorios, entre otros: la donación *mortis causa*, los contratos o pactos sucesorios, los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, y los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario.

5 Autores como Cazorla Prieto, L. Mª Y Montejo Velilla, S, en «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», Civitas, 1991, pág. 78 hacen referencia también al patrimonio preexistente del obligado, por introducir un factor de subjetivización desde el punto de vista económico.

6 García De Pablos, C, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España...*, pág. 34.

Por lo que se refiere a los supuestos de no sujeción, el artículo 3 LISD excluye expresamente a las personas jurídicas, que quedan sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Para cerrar este apartado hemos de referirnos a dos presunciones de hechos imponible que contempla el artículo 4 LISD y que constituyen una peculiaridad de esta figura impositiva que es criticada por algunos autores en los términos que veremos más adelante. Por un lado, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios. Y por otro lado, en las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin. Téngase en cuenta que en ambos casos se trata de presunciones iuris tantum, y que por tanto admiten alegaciones y prueba en contrario, antes de girar las correspondientes liquidaciones.

c) Sujeto pasivo.

Según el artículo 5 LISD estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

- a) En las adquisiciones «*mortis causa*», los causahabientes.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «*inter vivos*» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
- c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

Algunos autores⁷ han mostrado su sorpresa por el empleo del término «causahabiente», que no contempla nuestro Código Civil, valorando positivamente esta denominación en la medida que permite incluir en un mismo concepto tantos a los herederos como a los legatarios, al tiempo que evita las dificultades derivadas de las diferentes fases por las que atraviesa la herencia hasta su adquisición final.

d) Base imponible y base liquidable.

La LISD se refiere a la base imponible en el artículo 9, que se ha visto modificado recientemente a través de la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. En su redacción originaria la base imponible de las transmisiones *mortis causa* consistía en el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Esta referencia al valor real planteaba algunas dificultades que terminaban solventándose en la vía judicial en los términos que ampliaremos más adelante. Tras la

7 Bermúdez Odriozola L, Pérez De Ayala Becerril L, Pérez De Ayala Becerril M, *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, pág.183.

reforma se sustituye el «valor real» por «valor», concepto que se equipara a «valor de mercado» y que como veremos en el epígrafe correspondiente no ha conseguido el objetivo pretendido: reducir la conflictividad en el gravamen.

Por su parte, la base liquidable es el resultado de aplicar a la base imponible las reducciones establecidas en la Ley, tanto personales como objetivas del artículo 20 LISD⁸. En este sentido, se contemplan reducciones por razón de parentesco, diferenciándose cuatro grupos de parientes, y por razón de discapacidad y minusvalía. Y atendiendo a los bienes objeto de transmisión se contemplan asimismo reducciones cuando se trate de una empresa familiar, de la vivienda habitual del causante, o de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

2.3. Cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas

La Constitución de 1978 supuso el establecimiento de un nuevo sistema de distribución territorial del poder político que dio lugar al nacimiento de las Comunidades Autónomas como entes públicos territoriales dotados de personalidad jurídica propia y potestad legislativa plena en el ámbito de sus respectivas competencias.

En este sentido, el artículo 2 LISD dispone que el impuesto se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales. Y añade que la cesión del ISD a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

Por tanto, el ISD se configura como un impuesto estatal, regulado en una ley estatal, la Ley 29/1987, pero cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común a través de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. No están incluidos en este régimen, según el mencionado artículo 2 LISD, los territorios forales de Navarra y País Vasco, los cuales, en atención a la protección constitucional de sus derechos históricos, están sujetos a un régimen especial en virtud del cual perciben directamente ingresos derivados de sus propios impuestos, por lo que no recaudan impuestos cedidos, ni pueden establecer recargos sobre impuestos no cedidos⁹.

Centrando nuestra atención en las Comunidades de régimen común, cabe destacar el aumento progresivo de competencias que han ido adquiriendo, pasando de la mera cesión de la recaudación, a la potestad normativa en materia de reducciones, tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota, tal y como establece el artículo 48.1

8 García De Pablos, C, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España...*, pág. 38.

9 Portillo Navarro, M. J (2019). *La situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Especial referencia a la transmisión de la empresa familiar*, Tecnos, pág. 85.

de la Ley 22/2009. En el ejercicio de dichas competencias, todas las Comunidades de régimen común, o bien han mejorado las reducciones previstas en la LISD, o bien han creado otras propias. Asimismo, algunas han establecido bonificaciones en la cuota del impuesto, lo que implica su supresión de facto, o bien regulan unos coeficientes multiplicadores de la cuota íntegra que reducen considerablemente la tributación¹⁰. El uso más o menos intenso que ha hecho el legislador autonómico de estas facultades ha dado lugar a una normativa muy dispar en virtud de la cual una misma herencia puede suponer el pago de un ISD cien veces mayor en función de donde resida el causante, siendo este agravio comparativo uno de los argumentos que comparten tanto los partidarios de la supresión del impuesto como los partidarios de su reforma.

3. El impuesto sobre sucesiones en derecho comparado

El ISD no es un impuesto exclusivo del sistema tributario español, sino que está presente en la mayoría de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), y de la Unión Europea (en adelante, UE). No obstante, como indican BARBERÁN LAHUERTA y TRUEBA CORTÉS¹¹, lejos de ser considerado una figura presente en todos los sistemas fiscales, la experiencia internacional es reflejo de la controversia que rodea a este impuesto, pasando de países donde se ha suprimido, a otros que lo mantienen y lo potencian. Algunos de los países que han optado por la supresión son Portugal, Suecia, Noruega¹² y Austria. El caso de Italia es particular, ya que en 2001 se dejó sin efecto, pero más tarde se recuperó con tipos muy reducidos y reducciones muy amplias. Otras economías de la UE que no contemplan este impuesto son Chipre, Estonia, Eslovaquia, Letonia, Malta y Rumanía. BARBERÁN LAHUERTA y TRUEBA CORTÉS¹³ hacen referencia también a los países emergentes, donde no existen gravámenes sucesorios por entender que desalientan la creación de riqueza y que representan un lastre para su expansión económica. En consecuencia, el ISD no existe en China, India o Rusia, y otros como Brasil lo contemplan con tipos muy bajos.

En aquellos países que aún lo conservan, se pueden distinguir los siguientes modelos de tributación.

a) Impuesto sobre el caudal relicto.

En este caso el objeto de gravamen es el conjunto de bienes y derechos que deja el causante tras su fallecimiento, antes de proceder a su reparto entre los diferentes herederos y legatarios. Entre sus ventajas cabe destacar la facilidad en su administración —ya que solo es necesario realizar una valoración—, con el

10 D'Ocón Espejo, A. (2014), *Diferencias territoriales en el ISD. Propuestas de reforma*, La Ley Digital, pág. 3.

11 Barberán Lahuerta, M. Á, Y Trueba Cortés, C. (2018) *La propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comisión Lagares: una aplicación al caso de la Comunidad Autónoma de Aragón*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, pág. 27.

12 Puig Sagi-Vela, en «Impuesto de sucesiones: ¿un infierno o una bendición?», pág. 363, pone de relieve el curioso dato de que, países escandinavos como Suecia y Noruega, caracterizados por un amplio Estado del Bienestar, no tengan impuestos de este tipo.

13 Barberán Lahuerta y Trueba Cortés, *La propuesta de reforma...*, pág. 27.

consiguiente ahorro en costes, y su capacidad recaudatoria. Mientras que su principal desventaja es que, al tratarse de un impuesto impersonal, no tiene en cuenta las particularidades ni la capacidad económica de los herederos, siendo por tanto un modelo poco equitativo en ese sentido. El ejemplo paradigmático de este modelo es el Reino Unido, donde recibe el nombre de *Inheritance Tax* y se caracteriza por aplicar un único tipo de gravamen del 40% para las transmisiones *mortis causa* superiores a 325.000 libras¹⁴.

b) Impuesto sobre la porción hereditaria.

Se trata de un impuesto personal que grava la cuota o porción que corresponde a cada heredero, cuyas circunstancias personales y patrimoniales sí que son tomadas en consideración. Así, se suelen establecer exenciones o reducciones atendiendo al grado de parentesco, edad, grado de discapacidad, y en el caso de España se prevé una mayor tributación para aquellos contribuyentes que cuenten con mayor patrimonio preexistente. Este modelo de tributación es el más extendido en el ámbito de la Unión Europea, exigiéndose en Alemania, Bélgica, España, Francia, Grecia, Italia o Polonia¹⁵.

c) Impuesto sobre las adquisiciones de capital.

En este caso constituye el objeto de gravamen la participación correspondiente a cada heredero o legatario, con la peculiaridad de que para determinar el tipo impositivo se toma en consideración los bienes que ese mismo heredero o legatario ha recibido a lo largo de su vida del mismo transmitente. Irlanda es uno de los países que lo contempla, bajo el nombre de *Capital Acquisitions Tax*.

De todos los modelos analizados pueden extraerse las siguientes características comunes:

El establecimiento de mínimos exentos o amplias reducciones para los parientes más próximos que integran el núcleo familiar, con la excepción de Hungría y Lituania, que gravan desde la primera unidad monetaria¹⁶.

La equiparación de donaciones y sucesiones, para evitar la elusión del impuesto mediante la transmisión en vida de los bienes. No obstante, de nuevo hay excepciones, como es el caso de Dinamarca, Francia, Luxemburgo y Bélgica, donde sí que se hace diferencia entre ambas figuras¹⁷.

Finalmente, el establecimiento de escalas impositivas relativamente estrechas para los parientes cercanos, y más amplias cuando se trata de extraños, a excepción de Irlanda y Reino Unido que contemplan un tipo fijo.

14 García De Pablos, C, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España...*, pág. 74.

15 Barberán Lahuerta y Trueba Cortés en «La propuesta de reforma...», pág. 29, distinguen a su vez dos submodalidades: las «adquisiciones acumuladas» a lo largo de la vida, que grava todas las transmisiones gratuitas recibidas por el perceptor a lo largo de toda su vida, y las adquisiciones a secas, que gravan cada transmisión aisladamente o por periodos de tiempo.

16 Barberán Lahuerta y Trueba Cortés, *La propuesta de reforma...*, pág. 31.

17 García De Pablos, C, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España...*, pág. 78.

4. Análisis crítico de la problemática actual

Ya hemos indicado en la introducción que el ISD no atraviesa por su mejor momento. A las críticas tradicionales relacionadas con su compatibilidad con los principios constitucionales, se han sumado más recientemente otras de carácter técnico que inciden en la complejidad de su estructura. Veamos cuáles son esos problemas.

4.1. Disparidad de cargas fiscales en función del territorio. Afectación del principio de igualdad. Especial referencia al cambio de residencia fiscal

El ISD es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, las cuales gozan de amplias facultades normativas desde la entrada en vigor de la Ley 22/2009. En ejercicio de dichas facultades, todos los legisladores autonómicos han establecido su propia normativa, si bien no todos lo han hecho con el mismo alcance, lo que ha generado grandes desigualdades que indignan, como es lógico, a los contribuyentes de las Comunidades con mayor carga tributaria en este sentido.

Para hacernos una idea de las diferencias entre Comunidades Autónomas podemos acudir a los datos del Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2023¹⁸, que de forma muy sistemática establece la siguiente clasificación.

1. Para sucesores del Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años), se distinguen dos corrientes:

- Comunidades donde solo pagan importes simbólicos: Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Madrid y Murcia, así como los territorios forales.
- Y un segundo grupo de territorios donde solo pagan si superan ciertos límites. Es el caso de La Rioja, con un límite de 400.000 € y de Aragón, donde los menores de edad tienen una reducción del 100%, aunque con un máximo de 3.000.000 €. Cataluña regula una bonificación del 99% al 20% e inversamente proporcional a la base imponible, mientras que en la Comunidad Valenciana la bonificación es del 75%, y en Castilla-La Mancha del 100% al 80 % para la base liquidable que exceda de 300.000 €.

2. En el caso de los sucesores del grupo II (cónyuge, descendientes, ascendientes y adoptados de 21 o más años) se distinguen también dos tendencias.

- Por un lado, están las Comunidades que, prácticamente, liberan de tributación a este grupo, como es el caso de Andalucía, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Madrid y Región de Murcia.

¹⁸ «Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2023», Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) del Consejo General de Economistas, pág. 43 y 44.

- Y por otro lado, están Comunidades como La Rioja, que deja casi sin tributación a los contribuyentes con bases menores de 400.000 €, y Aragón, que hace lo propio con los contribuyentes con bases menores a 500.000 €. En Asturias no se gravan estas herencias cuando la base imponible no supera 300.000 € y se aplica una tarifa del 21,25% al 36,50 %. En Galicia la tarifa para estos familiares, además de una reducción de 1.000.000 €, tiene tipos del 5% al 18 %, muy por debajo de la estatal que llega hasta el 34%. Canarias y Cataluña aplican bonificaciones decrecientes según crece la cuota o base. En la Comunidad Valenciana la bonificación es del 50%. En Baleares la tarifa es del 1% al 20%, aplicándose el primer tipo hasta bases de 700.000 €. Y Castilla-La Mancha tiene bonificaciones del 100% al 80% para la base liquidable que exceda de 300.000€.

3. Finalmente, y por lo que se refiere a los sucesores de los grupos III (colaterales de 2º y 3º grado, ascendientes descendientes por afinidad) y IV (colaterales de 4º grado, grados más distantes y extraños), en Canarias se regula una bonificación del 99,9% cuando la cuota es menor de 55.000 €, y el exceso se bonifica de forma decreciente a medida que aumenta la cuota, igual que sucede con el grupo II. En Madrid se regula una bonificación del 25% para hermanos, tíos y sobrinos del causante por consanguinidad. En Galicia la reducción por la adquisición de explotaciones agrarias se aplica hasta el 4º grado.

Estas diferencias impositivas constituyen el argumento principal de los detractores del impuesto, al menos desde el sector político y social, que vienen reclamando desde hace tiempo una armonización fiscal a la baja. Mientras tanto el Estado mantiene una actitud pasiva y no asume ninguna responsabilidad para evitar la desnaturalización del ISD, que recordemos es de su titularidad, lo que puede contravenir sus obligaciones derivadas de los principios constitucionales de organización territorial, unidad, solidaridad e igualdad, así como lealtad constitucional, y los límites derivados de la necesaria coordinación de la Hacienda general con las correspondientes Comunidades Autónomas¹⁹. Esta desidia ha sido también reseñada en el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica²⁰, donde se censura la falta de atención por parte del Estado a la actualización de su normativa, en la que se mantienen las tarifas y los tramos de la base liquidable establecidos en 1987, cuando la renta per cápita se ha multiplicado prácticamente por tres desde entonces.

Desde el punto de vista constitucional, la dispersión normativa también ha planteado dudas sobre su compatibilización con el principio de igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional que recoge el artículo 139.1 de la Constitución (en adelante, CE). Dado que es la propia ley estatal la que permite a las Comunidades Autónomas regular este impuesto, no deberían sorprendernos esas diferencias. Ahora bien, el problema, señala LASARTE ÁLVAREZ²¹, no está en esas diferencias, sino en el

19 García De Pablos, C, *El Impuesto sobre Sucesiones...*, pág. 19.

20 Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica, 2017, pág. 57.

21 Lasarte Álvarez, F. J (2018), *Reflexión sobre el Impuesto de Sucesiones*, Bit Plus nº224, pág.13.

grado de las mismas que puede admitirse y soportarse en un Estado Autonomico. El Tribunal Constitucional, en Sentencia n.º 186/1993, de 7 de junio (ECLI:ES:TC:1993:186), ya señaló que el principio de igualdad «no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún que tengan que ejercerlas de una determinada manera o con un contenido o resultados prácticamente idénticos o semejantes. Por consiguiente, si como consecuencia del ejercicio de esas competencias surgen desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no por ello automáticamente resultarán infringidos, entre otros, los artículos 14, 139.1 o 149.1.1 de la Constitución, ya que dichos preceptos constitucionales no exigen un tratamiento uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo el territorio del Estado». En esta misma línea, la Sentencia n.º 76/1986, de 9 de junio (ECLI:ES:TC:1986:76) indicaba que las normas estatales y autonómicas «emanan de poderes legislativos distintos, sin que las divergencias eventuales en los criterios del legislador estatal y el legislador autonómico, en el ámbito de sus respectivas competencias, puedan dar base a una pretensión de igualdad».

En definitiva, la interpretación del Tribunal Constitucional es que la igualdad que propugna nuestra Carta Magna no equivale a uniformidad, lo que ha sido criticado por autores como LASARTE ÁLVAREZ²² por entender que no es un límite válido por no precisar hasta dónde puede llegar esa falta de uniformidad. De manera que, a falta de un criterio objetivo, al final es el propio Tribunal Constitucional el que deberá ir examinando caso por caso si la disparidad normativa existente es o no admisible en nuestro sistema constitucional. Así lo ha hecho más recientemente en Sentencia n.º 60/2015, de 18 de marzo (ECLI:ES:TC:2015:60), en la que se declara inconstitucional el art. 12 bis a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, que restringía el otorgamiento de una bonificación del 99% de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los parientes de los Grupos I y II que residían en dicha Comunidad. El Tribunal se refiere únicamente al supuesto en el que dos contribuyentes que aplican una misma norma autonómica no puedan ser discriminados en función de su residencia, pero sin entrar a valorar los agravios comparativos que se producen por las diferentes legislaciones autonómicas²³. Otro ejemplo lo encontramos en la Sentencia n.º 52/2018, de 10 de mayo (ECLI:ES:TC:2018:52), que de nuevo declara la inconstitucionalidad de una disposición autonómica, en este caso el artículo 9 a) de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, que condicionaba la bonificación en la cuota del 95% para las transmisiones lucrativas *inter vivos* en favor del cónyuge, ascendientes y descendientes a que el donatario tuviera su residencia habitual en Castilla-La Mancha.

El panorama tan dispar que acabamos de exponer puede provocar –y provoca– el fenómeno de «votar con los pies». Este concepto fue acuñado por el economista y

22 Lasarte Álvarez, F.J., *Reflexión sobre el Impuesto de Sucesiones*, pág. 13.

23 Calvo Vérguez, J.: (2016) , *El futuro del ISD y el condicionamiento de los beneficios fiscales del impuesto a la residencia en una comunidad tras la STC de 18 de marzo de 2015*», Diario la Ley n.º 8866, pág. 2.

geógrafo de la Universidad de Washington Charles Tiebout²⁴, y se refiere a la posibilidad que tienen los ciudadanos de expresar sus preferencias sobre ingresos y gastos, desplazándose allí donde sistema fiscal sea más beneficioso. Votar con los pies es lícito y sano para la democracia, siempre que sea veraz, y su negación parecería una pervivencia del esclavismo o del feudalismo, que adscribía a las personas a la tierra del dueño o señor²⁵. En efecto, el derecho a la libre elección de residencia no solo es un derecho fundamental proclamado en el artículo 19 de nuestra Constitución, sino que además es una de las libertades comunitarias recogida en el artículo 21 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el artículo 45.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En el caso del ISD, votar con los pies se traduciría en el cambio de residencia del causante hacia aquellas Comunidades Autónomas donde la tributación es simbólica, o incluso, cuestión más compleja, a otros países. No obstante, hay que tener en cuenta que ese cambio implica una serie de gastos y de molestias personales y familiares²⁶, lo que hace que muchas personas, que además ya tienen una edad avanzada cuando se plantean esta cuestión, decidan finalmente permanecer en su lugar de residencia habitual. De tal forma que al final solo las grandes fortunas tomarán la decisión de trasladarse a Comunidades Autónomas cuya carga fiscal suponga para los herederos una compensación mucho mayor que los perjuicios o trastornos que el cambio de residencia pueda causar al transmitente en sus últimos años de vida.

En cuanto al criterio que se sigue para determinar la residencia fiscal, nuestro ordenamiento contempla dos normas contradictorias, sobre las que la jurisprudencia no ha tenido, por lo que parece, ocasión de pronunciarse. Por un lado, la ley estatal 29/1987, en su artículo 6, se remite a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que en su artículo 72 considera que el contribuyente tiene su residencia en una Comunidad Autónoma cuando permanezca en su territorio un mayor número de días del periodo impositivo, o, si no es posible determinarlo, allí donde tenga su principal centro de intereses. Mientras que la Ley 22/2009 dispone que en el caso del ISD, se considera que un contribuyente tiene su residencia en una Comunidad Autónoma cuando permanezca en su territorio un mayor número de días dentro de los cinco años inmediatamente anteriores (artículo 28). En mi opinión esta antinomia podría resolverse entendiendo que la Ley 22/2009 deroga tácitamente lo dispuesto en la Ley 29/1987 conforme al principio *lex posterior derogat priori*. En cualquier caso, la regla de los cinco años ha sido criticada por algunos autores que lo consideran un obstáculo para el cambio de residencia, y lo comparan con el tratamiento que dispensa el legislador al traslado a paraísos fiscales, donde también exige un periodo de espera de cinco años para que el cambio de residencia surta efectos²⁷. Además, el mismo artículo 28 añade que no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos, lo que claramente entra en colisión con el derecho a la libre elección de residencia reconocido en los Tratados comunitarios

24 Verdeguer Puig, E, *Votar con los pies*, Diario El Mundo, 2018, última consulta 15 de mayo de 2023 <https://www.elmundo.es/comunidad-valenciana/2018/06/19/5b27d63d22601dbc1d8b45e2.html>

25 Lasarte Álvarez, *Reflexión sobre el Impuesto de Sucesiones*, pág. 15.

26 Lasarte Álvarez, *Reflexiones sobre el Impuesto de Sucesiones*, pág. 15.

27 Lasarte Álvarez, *Reflexiones sobre el Impuesto de Sucesiones*, pág. 16.

y en la Constitución, colisión que, en este caso, debería resolverse en favor de estos últimos conforme al principio de jerarquía normativa.

4.2. Tipos de gravamen excesivamente elevados.

España es uno de los países con los tipos impositivos más altos. En este sentido la tabla elaborada por Tax Foundation sobre la competitividad impositiva de los países de la OCDE sitúa a España en el puesto n.º 34 de 38²⁸.

2022 International Tax Competitiveness Index Rankings

Country	Overall Rank	Overall Score	Corporate Tax Rank	Individual Taxes Rank	Consumption Taxes Rank	Property Taxes Rank	Cross-Border Tax Rules Rank
 Estonia	1	100.0	2	1	14	1	14
 Latvia	2	89.9	1	4	26	5	9
 New Zealand	3	89.7	32	7	1	2	21
 Switzerland	4	82.9	11	9	4	36	2
 Czech Republic	5	81.9	6	5	25	6	11
 Luxembourg	6	80.6	26	14	6	14	5
 Hungary	7	77.9	5	6	38	18	3
 Lithuania	8	76.9	3	11	31	7	24
 Turkey	9	76.6	20	8	13	23	8
 Israel	10	76.0	17	30	10	10	10
 Australia	11	75.5	29	20	9	4	23
 Sweden	12	74.2	8	18	22	8	12
 Slovak Republic	13	74.1	21	3	29	3	34
 Netherlands	14	71.3	25	22	16	22	4
 Germany	15	70.2	30	26	15	11	6
 Canada	16	69.3	27	31	8	25	16
 Norway	17	69.0	15	23	23	16	13
 Austria	18	68.6	23	32	17	15	7
 Costa Rica	19	67.5	36	33	7	12	17
 Finland	20	67.4	9	28	21	20	22
 Japan	21	67.3	33	16	5	27	26
 United States	22	66.8	22	21	3	29	35
 Slovenia	23	66.1	7	12	32	26	20
 Belgium	24	65.1	14	13	24	31	19
 Korea	25	64.1	34	27	2	33	33
 United Kingdom	26	62.9	10	24	34	34	1
 Chile	27	61.9	13	34	11	13	38
 Poland	28	59.3	12	10	35	32	29
 Greece	29	59.2	19	17	30	30	25
 Mexico	30	58.4	28	29	12	9	37
 Iceland	31	57.9	16	19	28	28	31
 Colombia	32	57.8	38	2	18	24	36
 Denmark	33	57.3	18	36	20	19	30
 Spain	34	56.9	31	25	19	37	18
 Ireland	35	55.6	4	37	36	17	32
 Portugal	36	51.4	37	35	27	21	28
 Italy	37	49.1	24	15	37	38	27
 France	38	45.3	35	38	33	35	15

Tabla elaborada por Tax Foundation.

28 Bunn, D., *International Tax Competitiveness Index 2022*, Tax Foundation, https://files.taxfoundation.org/20221013150933/International-Tax-Competitiveness-Index-2022.pdf?_gl=1*1e0e3b2*_ga*MTgzMzc0NjQ3MS4xNjg1Nzg2NjQz*_ga_FP7KWDV08V*MTY4NjY3ODA0NS40LjAuMTY4NjY3ODA0NS42MC4wLjA.

Actualmente, en la regulación estatal, los tipos oscilan entre el 7,65% y el 34%. El problema radica en que para determinar la cuota hay que aplicar a dichos tipos los llamados coeficientes multiplicadores –parentesco y patrimonio preexistente–, de manera que la tarifa puede llegar a alcanzar el 81,6% cuando por ejemplo se trate de un heredero perteneciente al Grupo IV (34%) y con un patrimonio preexiste superior a cuatro millones de euros (2,4). Todo ello ha generado multitud de críticas que podríamos subsumir en tres: el patrimonio preexistente como criterio de graduación de la deuda tributaria, la posible vulneración del principio constitucional de no confiscatoriedad, y la protección de la familia como principio rector de la política social y económica.

En cuanto al criterio del patrimonio preexistente, se trata de un concepto aislado del ordenamiento jurídico tributario español que no existe en el Derecho foral ni comparado²⁹. En palabras de CHECA GONZÁLEZ³⁰, esta innovación legislativa ha resultado ser una medida técnicamente deficiente y rechazable por no existir la debida coordinación entre la institución y los fines que persigue: la redistribución de la riqueza. Considera acertadamente este autor que lo que debe redistribuir el impuesto es solo la riqueza gravada por el mismo, pero no la que queda extramuros de su hecho imponible. Y critica la falta de coherencia del legislador tributario por considerar únicamente este criterio en relación con el ISD, sin extrapolarlo a otras figuras impositivas como el IRPF. En esta misma línea PÉREZ - FADÓN³¹ considera que se trata de una figura ajena al impuesto, conocido como el recargo al hijo pródigo, pero que sería mejor llamarlo el recargo al hijo «hormiguita», ya que se grava a quien más patrimonio propio tiene antes de las adquisiciones gravadas por el ISD. Todas estas críticas están tan extendidas, que, como veremos más adelante, casi todas las propuestas de reforma pasan por suprimir los coeficientes multiplicadores.

Por lo que se refiere al posible alcance confiscatorio del tributo, hemos de recordar que el principio de no confiscatoriedad está previsto en el artículo 31 de la Constitución y constituye un límite al principio de progresividad. En este sentido, nuestro Tribunal Constitucional, en Sentencia n.º 150/1990, de 4 de octubre (ECLI:ES:TC:1990:150), estableció que un tributo no puede, so pretexto del deber de contribuir y mediante la aplicación de diversas figuras tributarias, llegar a privar al contribuyente de sus rentas y propiedades. Atendiendo a esto último, algunos autores³² niegan, con mejor criterio, el carácter confiscatorio del tributo al entender que la deuda se puede satisfacer con los mismos bienes adquiridos, sin tener que recurrir a una riqueza acumulada anteriormente, y menos en relación con un supuesto aislado, como es el supuesto particular de que se trate de un pariente del Grupo IV con un patrimonio preexistente superior a cuatro millones de euros. Por el contrario, otros³³ consideran que una carga fiscal que puede llegar al 81,6% tiene ya ese alcance confiscatorio y se apoyan

29 García De Pablos, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...*, pág. 123.

30 Checa González, C (1996), *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons, pág. 76.

31 Pérez - Fadón Martínez, J. J., (2017), *Modificaciones imprescindibles del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Carta Tributaria. Revista de opinión n.º26, pág. 8.

32 García De Pablos, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...*, pág. 146.

33 Lasarte Álvarez, *Reflexión sobre el Impuesto de Sucesiones*, pág. 19.

para ello en la tesis del Tribunal Constitucional alemán de que es un mal socio el Estado que se lleva más del 50% de la renta.

Finalmente, por lo que se refiere a la protección de la familia, es evidente que el legislador tiene en cuenta este principio, pues los coeficientes multiplicadores varían en función del parentesco. La cuestión es si ese reconocimiento es suficiente para entender cumplido el mandato constitucional del artículo 39 de la Constitución. Está claro que la regulación estatal se queda atrás en este objetivo, lo que extraña si se tiene en cuenta nuestra cultura mediterránea, nuestro Derecho civil garantista y la evolución internacional³⁴. Por el contrario, en algunas Comunidades Autónomas sí que se están consiguiendo avances en este sentido, principalmente a través de amplias reducciones y bonificaciones que limitan la cuota a una cantidad insignificante. El objetivo tampoco debe ser que los herederos no paguen impuestos, pero sí evitar que esas cuantías sean excesivas, pues su bienestar económico es uno de los motores que tiene en vida el causante para trabajar y ahorrar. Y el legislador estatal no debería dar la espalda a este fenómeno. Precisamente ahora que en el panorama político se ha puesto el foco en la familia, y que se está tramitando el Proyecto de Ley 121/151 de Familias, quizás sea un buen momento para estudiar este tema e introducir exenciones para los familiares más directos. CUESTA CABOT³⁵ va un paso más allá y defiende la aplicación en España de un «patrimonio familiar» a efectos de dejar de gravar las transmisiones lucrativas que tengan lugar en su seno. Según este autor, resulta paradójico que se acepte a efectos fiscales el funcionamiento del grupo de sociedades mercantiles, permitiendo su consolidación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Sociedades, y en cambio, no se trate de la misma manera al grupo familiar en el ámbito del IRPF y el ISD, cuando se trata de una realidad económica y social indiscutible y cuya necesaria protección está expresamente recogida en la Constitución.

4.3. Complejidad de la normativa. Factores a los que se debe y afectación del principio de seguridad jurídica

Entre la doctrina tributaria, es pacífica la idea de que la regulación del ISD es sumamente extensa y compleja, debido fundamentalmente a la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas, las cuales han establecido sus propias normas y han introducido nuevas reducciones y bonificaciones. También se ha señalado³⁶ como factor determinante de esa dificultad, la antigüedad de la norma básica, la Ley 29/1987. Sin embargo, entendemos que este argumento no es acertado toda vez que hay muchas normas en nuestro ordenamiento jurídico que datan incluso de años más atrás en el tiempo y no por ello deben ser sustituidas por otras nuevas, siempre y cuando sean claras y sencillas y respondan con eficacia a los problemas de la sociedad. Y quizás ese sea el problema de la regulación de 1987, que nunca ha sido sencilla y clara, ni siquiera en la época en que se aprobó.

34 Barberán Lahuerta y Trueba Cortés, *La propuesta de reforma...*, pág. 32.

35 Cuesta Cabot, G (2021), *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la reforma necesaria*, Carta Tributaria n°77, págs. 3 y 4.

36 Entre otros, Pérez-Fadón Martínez, *Modificaciones imprescindibles...*, pág. 4.

De hecho, como indica CHECA GONZÁLEZ³⁷, el propio legislador es consciente de esa complejidad, y por ello frente a la criticable tónica general de nuestro sistema tributario de la extensión obligatoria del sistema de declaración-autoliquidación a la práctica generalidad de los impuestos que lo integran, en el ISD este método solo se ha implantado con carácter opcional, tal y como indican los artículos 34.2 de su Ley reguladora y el artículo 86 de su Reglamento de desarrollo, lo que es acorde con la extendida idea de que la naturaleza de la declaración-autoliquidación se avienen muy mal con aquellos tributos cuyas características técnico-jurídicas son singular y especialmente complejas y difíciles de aprehender. Este autor extiende igualmente esta dificultad de comprensión a los funcionarios de las Comunidades Autónomas encargados de gestionar y recaudar el impuesto, que, según él, distan de contar con la misma experiencia práctica que los funcionarios del Ministerio de Economía y Hacienda que antes se ocupaban de estos menesteres. Sin embargo, en la actualidad esta extensión a los funcionarios no parece del todo afortunada, ya que en los casi 30 años que han transcurrido desde que se realizaran estas afirmaciones, la Administración autonómica está plenamente profesionalizada.

Entre las posibles fuentes de problemas que determinan ese nivel de complejidad, podríamos incluir los siguientes.

En primer lugar, la conjugación del Derecho fiscal con el Derecho civil, en particular, en lo que a nosotros nos interesa, con el Derecho sucesorio. De hecho, es famosa la expresión, de autor desconocido, de que el antiguo Impuesto de Derechos Reales era el Derecho civil puesto en números. Precisamente por ello, en su elaboración y estudio han tenido y tienen una intensa participación profesionales del ámbito civilista como Abogados del Estado, Registradores de la Propiedad, y Notarios, tal y como hemos podido comprobar de primera mano al buscar bibliografía para el presente estudio. Pues bien, esta combinación de disciplinas hace que para un ciudadano medio resulte complicado entender artículos de la ley que hablan de conceptos como sustituciones, reservas, pactos sucesorios o fideicomisos.

Por otro lado, el abuso de presunciones. Ya hemos indicado que el artículo 4 LISD recoge presunciones de hecho imponible, pero es que además el artículo 11 LISD presume que forman parte del caudal hereditario una serie de bienes, como por ejemplo los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, o los bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Como indica CUESTA CABOT³⁸, todas estas presunciones trasladan la carga de la prueba del fraude al contribuyente en situaciones en las que la obtención de tal prueba puede ser sumamente complicada. Además, la Administración ya dispone de herramientas suficientes para la persecución del

37 Checa González, *La supresión del Impuesto...*, pág. 127.

38 Cuesta Cabot, *El Impuesto sobre Sucesiones...*, pág. 13.

fraude en la Ley General Tributaria, siendo innecesarias estas presunciones, que sitúan al contribuyente en una posición muy complicada, dada la dificultad que puede entrañar la prueba. En este sentido, entendemos que la carga de la prueba sobre la existencia del fraude debería corresponder siempre a la Administración, en virtud del principio general de buena fe y del principio de disponibilidad y facilidad probatoria que rige en el proceso civil y que debemos entender también aplicable al ámbito tributario de acuerdo con la remisión que hace el artículo 106 de la Ley General Tributaria, según el cual, «en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa».

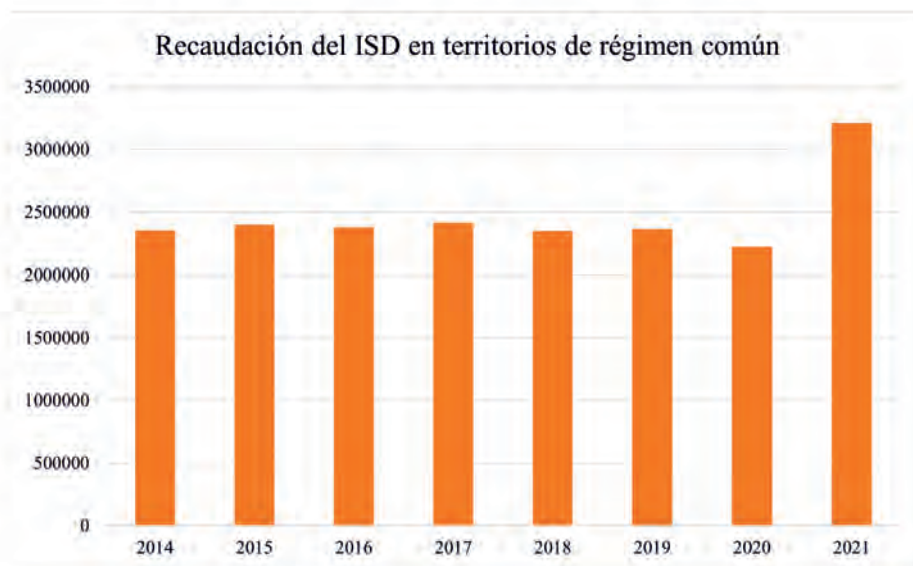
En tercer lugar, hasta la reforma operada por la Ley 11/2021, también era fuente de conflictos la determinación del valor real de los bienes y derechos, necesaria para calcular la base imponible. La indefinición de ese concepto planteaba dudas en cuanto a su significado, pudiendo identificarse con el valor neto contable, el valor de mercado, el valor catastral o el valor efectivo. Pues bien, la citada reforma trata de zanjar este debate eliminando la palabra «real» e identificando el valor de los bienes y derechos con su valor de mercado. No obstante, como se estudiará en el apartado correspondiente, la reforma fracasa en este objetivo.

Todos estos factores, entre los que también cabe incluir la curiosa existencia de coeficientes multiplicadores de los que ya se habló en el apartado anterior, han suscitado la duda de su compatibilidad con el principio de seguridad jurídica. El Tribunal Constitucional, en Sentencia n.º 159/1990, de 4 de octubre (ECLI:ES:TC:1990:150) ya señaló que «resulta inexcusable el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómica, por alumbrar una normativa tributaria abaricable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida, puesto que una legislación confusa, oscura o incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia». La compleja estructura del ISD y su dispersión normativa, nos conducen a afirmar que el legislador ha fracasado en ese esfuerzo que le pedía el Tribunal Constitucional, haciendo imprescindible el asesoramiento externo de los contribuyentes, que encarece y complica el correcto cumplimiento tributario de este impuesto³⁹.

4.4. Escasa importancia recaudatoria.

Otro de los problemas que presenta actualmente el ISD es la exigua recaudación que proporciona a las arcas públicas, lo que constituye uno de los principales argumentos a los que se aferran los partidarios de su erradicación.

39 Barberán Lahuerta M. Á, y Trueba Cortés, M^a. C. (2018), *El Impuesto sobre Sucesiones a debate: una reflexión sobre las propuestas del Comité de Expertos*, Cuadernos de Información Económica n.º 265,, pág. 57.



*Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública*⁴⁰

Como se puede apreciar en este gráfico, la recaudación media en los últimos años no llega siquiera a los dos millones y medio de euros, lo que representa apenas un 0,3% del PIB. Llama poderosamente la atención el aumento de la recaudación en el año 2021, casi un millón de euros más, lo que implica una subida del 44,5%. Entre los motivos se encuentran el incremento del número de fallecidos por el COVID-19, y la moratoria de las autoliquidaciones de 2020⁴¹, circunstancias por tanto coyunturales que no se van a repetir en los datos de 2022 que aún desconocemos. Dejando de lado este engañoso dato, la realidad es que los datos de recaudación son muy escasos, apenas representan, insistimos, un 0,3% del PIB, lo que contrasta con sus orígenes más remotos en los que, dada su finalidad, la financiación bélica, la recaudación sería más significativa.

Si lo comparamos con la media europea, observamos que la tónica general es obtener una recaudación similar o incluso inferior, de hecho, solo en cuatro países europeos se recauda más porcentaje de PIB que en España: Bélgica (0,7% del PIB), Francia (0,5%), Bulgaria y Países Bajos (0,3% en ambos)⁴². Sin embargo, la

40 Cuadros resumen de la Recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos cedidos y gestionados por las Comunidades Autónomas de régimen común, así como los concertados, convenidos y propios de las Comunidades Forales. <https://www.hacienda.gob.es/esES/CDI/Paginas/Impuestos/RecaudacionDefinitivaTributosCedidos.aspx>

41 Efectivamente, durante la pandemia las Comunidades Autónomas modificaron su normativa para facilitar el pago del tributo ante el panorama excepcional de confinamiento y aumento de la cifra de fallecidos. Las medidas introducidas consistieron, según el territorio, en ampliar el plazo de presentación (como fue el caso de Andalucía o Castilla y León, entre otros), o en suspender el plazo de presentación hasta la finalización del Estado de alarma (tal fue el caso de Asturias, Cataluña y Navarra).

42 Arza, J. (2018) , *Debate social sobre el Impuesto de sucesiones y donaciones*, Escritura pública, pág.50.

escasa recaudación de los países europeos se debe a la aplicación residual del impuesto y a sus bajas tarifas, lo que no sucede en España, al menos, en algunas de sus Comunidades Autónomas.

Todos estos datos ponen de manifiesto que la hipotética supresión de este impuesto no causaría un perjuicio económico relevante a las Comunidades. Sin embargo, los perjuicios económicos que ocasiona a los contribuyentes son muy altos, sobre todo en aquellas Comunidades donde la cuota puede llegar a ser asfixiante, provocando en ocasiones su endeudamiento de por vida, tal y como veremos en el siguiente apartado.

4.5. Devengo y capacidad económica. Especial referencia al aumento del número de renunciaciones en los últimos años

El artículo 24 LISD dispone que en las adquisiciones *mortis causa* el impuesto se devengará el día de fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. La determinación de la fecha del devengo es sumamente relevante, pues de ella depende la capacidad del sujeto pasivo, la legislación aplicable⁴³, y el inicio del plazo para la presentación de la declaración, que es de 6 meses. Efectivamente, el artículo 67 RISD establece un plazo de 6 meses, a contar desde el día de fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento, para presentar los documentos o declaraciones. En cambio, el hecho imponible se realiza por la adquisición de bienes y derechos, tal y como ya vimos recogía el artículo 3 LISD, adquisición que según el Derecho de sucesiones tiene lugar en el momento de la aceptación. En efecto, la adquisición de la herencia puede seguir dos sistemas, como son el sistema germánico, en el que la adquisición se produce por el mero hecho de la muerte del causante, sin necesidad de aceptación, y sin perjuicio del derecho a repudiarla; y el sistema romano, en el que la adquisición se produce por la mera aceptación del heredero, y que es el sistema acogido por nuestro ordenamiento jurídico.

Por tanto, puede ocurrir y ocurre que el ISD sea exigible antes de que los bienes y derechos que integran la herencia hayan pasado a ser titularidad del heredero mediante su aceptación. De manera que en estos casos se estaría gravando un hecho que no revela ninguna capacidad económica, pues la adquisición aún no se ha producido y puede que nunca llegue a producirse si es que el heredero finalmente renuncia a la herencia. El Tribunal Constitucional ya se pronunció sobre esta cuestión en Sentencia n.º 37/1987, de 26 de marzo (ECLI:ES:TC:1987:37), a propósito del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, indicando que el principio de capacidad económica permite gravar una renta meramente potencial. Por su parte, el Tribunal Supremo distingue entre adqui-

43 El Tribunal Supremo, mediante Auto n.º 3326/2023, de 15 de marzo, (ECLI:ES:TS:2023:3326*), ha admitido a trámite un recurso de casación, el recurso n.º 5126/2022, a fin de 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; así como cuál es la legislación aplicable en el cálculo de la bonificación de la cuota tributaria.

sición tributaria, que se entiende realizada en el momento del fallecimiento, y adquisición civil, que se produce con la aceptación. En este sentido, nuestro Alto Tribunal opta por la tesis germánica de aceptación de la herencia, aunque solo a efectos fiscales, partiendo del «temor de que la inactividad del heredero en relación con la herencia –no aceptándola– pueda provocar dificultades a la Administración para proceder a la exacción del ISD» (STS n.º 5122/2003, de 17 de julio, ECLI:ES:TS:2003:5122).

Para los supuestos en que se promueva un litigio, el propio RISD prevé en su artículo 69 la posibilidad de suspender los plazos de presentación de documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial. Y si tales documentos y declaraciones ya se hubieren presentado, la Administración suspenderá el plazo de liquidación. Finalmente, si la controversia se promueve después de haberse practicado la liquidación, podrá acordarse el aplazamiento del pago. En definitiva, la normativa prevé mecanismos suficientes para impedir que un no-heredero sea gravado finalmente⁴⁴.

El problema del devengo está por tanto más que resuelto por la jurisprudencia. Desde el punto de vista técnico, el debate quedaría totalmente zanjado mediante la reforma del artículo 24 LISD, considerando que el devengo se produce el día de la aceptación de la herencia, cuyos efectos, según el artículo 989 del Código Civil, «se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda». Sin embargo, autores como GARCÍA DE PABLOS⁴⁵ se oponen a ello por dos cuestiones de índole práctica. En primer lugar, porque ello llevaría consigo la permanencia de la interinidad mientras el heredero mantenga su derecho a aceptar o repudiar la herencia y no prescriba tal derecho. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 2226/2004, de 31 de marzo (ECLI:ES:TS:2004:2226), advierte de que «si se retrasara el pago del Impuesto, se producirían problemas de prescripción del tributo por posibles enajenaciones del fiduciario no declaradas a la Hacienda Pública e, incluso, en su caso, graves fraudes fiscales», y además añade que ello «podría implicar que el cumplimiento de una obligación tributaria nacida con motivo de la muerte del causante se devengare según el interés y elección del fiduciario y/o de los herederos –que podrían situar dicha obligación a merced, incluso, de la prescripción del Impuesto– con el consiguiente perjuicio del crédito tributario surgido de la sucesión *mortis causa*». En segundo lugar, el diferimiento del devengo al momento de la aceptación iría en contra del derecho de la Hacienda Pública a percibir un ingreso en virtud de una capacidad económica manifestada en el momento del fallecimiento, no en el momento de la aceptación.

Dejando de lado todos estos problemas teóricos que presenta el devengo por su incompatibilidad con los principios básicos del Derecho civil y que ya han sido solucionados por nuestra jurisprudencia a través de la citada interpretación, la realidad demuestra que el devengo ocasiona a los contribuyentes otros problemas, en este caso, de orden práctico. Y es que el contribuyente debe pagar el impuesto antes de haber adquirido la herencia, lo que puede suponer un grave problema cuando no dispone de fondos suficientes para hacer frente al pago.

44 García De Pablos, *El Impuesto sobre Sucesiones...*, pág. 120.

45 García De Pablos, *El Impuesto sobre Sucesiones...*, pág. 120.

Es cierto que el RISD permite pagar el tributo con cargo a la herencia futura. En efecto, el artículo 80.3 RISD dispone que «la oficina gestora que hubiese practicado las liquidaciones podrá autorizar, a solicitud de los interesados, deducida dentro de los ocho días siguientes al de su notificación, a las Entidades financieras para enajenar valores depositados en las mismas a nombre del causante y, con cargo a su importe, o al saldo a favor de aquél en cuentas de cualquier tipo, librar los correspondientes talones a nombre del Tesoro Público por el exacto importe de las citadas liquidaciones». Este artículo sigue en vigor, aunque según el Banco de España⁴⁶, en la actualidad ha desaparecido la necesidad de que la Administración Tributaria autorice, con carácter previo, la disposición, de forma que los contribuyentes deberán dirigirse directamente a las entidades, y estas procederán a expedir, a cargo de los bienes del causante, un cheque a nombre de la Agencia Tributaria, con el exclusivo fin del pago del impuesto sobre sucesiones. En estos casos, para poder recibir la herencia, el contribuyente deberá presentar a la entidad bancaria el justificante de pago del impuesto, ya que según el artículo 8.1 a) LISD, en las transmisiones *mortis causa* de depósitos, garantías o cuentas corrientes, los intermediarios financieros y las demás entidades o personas que hubieren entregado el metálico y valores depositados o devuelto las garantías constituidas responderán subsidiariamente del pago del tributo.

Ahora bien, ¿qué sucede cuando la herencia se compone no de dinero en cuentas corrientes sino de bienes inmuebles? La Ley contempla la posibilidad de solicitar el aplazamiento y fraccionamiento del pago de las liquidaciones. En este sentido, el artículo 38 LISD dispone que «los órganos competentes para la gestión y liquidación del Impuesto podrán acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas». La solicitud debe formularse antes de expirar el plazo reglamentario de pago, y si finalmente se concede el aplazamiento el contribuyente deberá abonar el interés de demora correspondiente. En cuanto al fraccionamiento, el artículo 38 LISD prevé como máximo cinco anualidades, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine y exigiendo los mismos supuestos y condiciones que para el aplazamiento. La expresión, «fácil realización» es criticada por algunos autores⁴⁷ por la discrecionalidad que implica, señalando que hubieran sido más acertadas las expresiones «realizables en el acto» o «realizables en el acto o a corto plazo», que son las que emplean respectivamente la Ley de Enjuiciamiento Civil y el Reglamento General de Recaudación. Así pues, tratándose de bienes inmuebles, los cuales no son realizables en el acto ni tampoco a corto plazo, el heredero puede pedir un aplazamiento y un fraccionamiento.

Sin embargo, en ocasiones estas facilidades no son suficientes, viéndose obligados a malvender dichos bienes o a solicitar préstamos cuyo pago no pueden afrontar. Problemas que se ven agravados por la valoración que la Administración da a los inmuebles, una valoración que es incluso superior a la de un

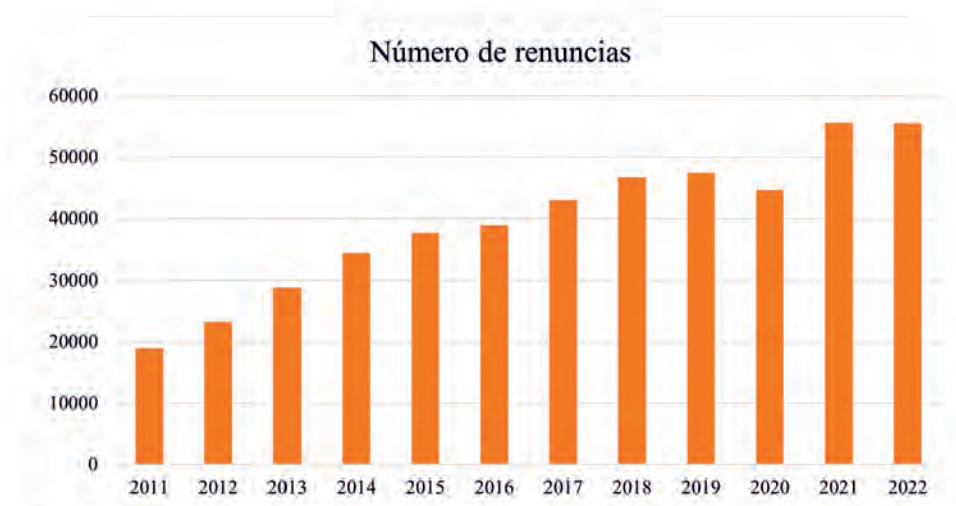
46 Memoria de reclamaciones 2020, Banco de España, pág. 2. <https://cliente.bancario.bde.es/f/webcb/RCL/ProductosServiciosBancarios/Herencias/Memoria2020Impuestosobresucesiones.pdf>

47 Bermúdez Odriozola, Pérez De Ayala Becerril, Pérez De Ayala Becerril, *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, pág.709.

mercado «tocado» tras la última crisis. Razones todas ellas por las que autores como GONZÁLEZ PINO⁴⁸ consideran que los jueces y magistrados que entienden de estos asuntos deberían dictar sentencias estimatorias de los recursos contencioso-administrativos que los ciudadanos formulan contra tales «trepelías fiscales».

El informe «Economía y Política económica para una Andalucía Próspera»⁴⁹, elaborado en 2018, es decir, antes de la reforma que introdujo una bonificación del 99% para los parientes de los Grupos I y II, recoge una serie de experiencias reales. Por ejemplo, la de F.L., una mujer de Coria del Río, pensionista, y con una hija adolescente, a la que su marido les dejó tres fincas rústicas, y la vivienda familiar donde tienen una tienda de desavío. Como no han podido pagar ni vender, la deuda ha ido aumentando con los intereses de demora y las multas, de manera que los 174.192 euros de cuota inicial se convirtieron siete años después en más de 500.000 euros. O por ejemplo, el caso de R.A, que heredó de su tía una vivienda por la que tenía que pagar, en concepto de ISD, 43.365 euros. Como no tenía recursos solicitó un préstamo hipotecario con el que consiguió pagar el impuesto. Sin embargo, la vivienda se encuentra ahora hipotecada y embargada por no haber podido hacer frente a los intereses de demora.

Esta situación ha provocado que muchos herederos se vean obligados a renunciar a la herencia para así no tener que pagar el ISD. En efecto, la renuncia impide la adquisición de bienes y derechos, y, por tanto, al no existir hecho imponible, no tributará.



Elaboración propia a partir de las estadísticas del Consejo General del Notariado.

48 González Pino, A. (2019), *La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto de Sucesiones*, Quincena fiscal, n.º 22, pág. 83.

49 Rodríguez Asensio, D y Valverde, J. C. (2018), *Economía y Política económica para una Andalucía Próspera*, El club de los viernes, pág. 27 - 43.

El gráfico muestra cómo el número de actos de renuncia pura y simple ha ido aumentando en los últimos años, pasando de los 18.933 en el año 2011, a los 55.508 en 2022. Es decir, la cifra se ha disparado un 193%. Entre los motivos de ese aumento se encuentran fundamentalmente las deudas, dado que en virtud del principio de sucesión universal la herencia comprende tanto el activo como el pasivo del causante. En este sentido, la crisis financiera de 2008 trajo consigo un incremento de deudas y pérdida de poder adquisitivo cuyos efectos aún perduran en muchas familias. Por ello, no estamos de acuerdo con PUIG-SAGI VELA⁵⁰ cuando afirma que, al fallecer las personas a edad avanzada, suelen tener un patrimonio libre de deudas, por lo que las renunciaciones a la herencia vienen motivadas en su mayor parte por el coste del impuesto. Asimismo, cabe poner de relieve que el elevado número de renunciaciones registrado en los dos últimos años, 55.508 en 2022 y 55.576 en 2021, encuentra su explicación en el exceso de mortalidad provocado por el COVID-19. Al aumentar el número de fallecimientos lo lógico es que aumente también el número de renunciaciones y de aceptaciones.

En cuanto al pago del impuesto como motivo determinante de la renuncia, son varios los notarios que afirman que cada vez son más las personas que acuden a sus despachos angustiadas por carecer de liquidez suficiente para afrontar el pago del tributo. Así, la Notaria RAMOS MEDINA⁵¹ señala que la solución no es otra que renunciar a la herencia, un paso que jurídicamente no entraña mucha dificultad, pero que para muchas personas no es una decisión fácil. Una casa, un huerto... no son solo bienes materiales, sino que también son reflejo del esfuerzo y del trabajo de nuestros padres o abuelos, y llevan consigo recuerdos de momentos disfrutados con ellos. El patrimonio, por muy pequeño que sea, siempre recoge cierto sentimiento, cierto orgullo familiar. Por todo ello, añade, las autoridades deberían permitir la dación en pago, ya que ello no supondría un especial perjuicio para la Administración que siempre podrá venderlos, con menos premura que los contribuyentes, o darles otros usos, como por ejemplo alquilarlo para cubrir necesidades de vivienda.

En definitiva, podemos concluir que el pago del ISD es uno de los alicientes para repudiar una herencia, especialmente cuando se trata de Comunidades Autónomas donde la tarifa es excesivamente alta. Pero no por ello hay que negar otras de las razones evidentes por las que el llamado a la herencia decide renunciarla: la existencia de deudas pendientes. Y sin olvidarnos de que los datos de los dos últimos años están distorsionados a causa de la pandemia, por lo que hemos de valorarlos con suma prudencia.

Para cerrar este capítulo cabe mencionar que, hasta hace muy poco, uno de los principales problemas que planteaba el ISD era el relativo a la discriminación de los no residentes en España, los cuales no podían beneficiarse de las reducciones previstas en la legislación autonómica, situación esta que ya se ha visto corregida a través de un largo proceso que comenzó en 2014 con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) y que ha

50 Puig Sagi-Vela, *Impuesto de Sucesiones: ¿un infierno o una bendición?*, pág. 374.

51 Ramos Medina, I. (2018), *No puedo pagar el Impuesto de Sucesiones. ¿Qué solución hay?*, Escritura pública, pág. 47.

culminado con la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal en los términos que veremos en el último de los apartados.

5. Futuro del impuesto: erradicación o modificación

5.1. Argumentos a favor de una y otra postura

La problemática expuesta en las páginas anteriores ha generado un intenso debate académico en cuanto al futuro del Impuesto de Sucesiones. Para unos, la solución pasa por hacer desaparecer este tributo de nuestro sistema fiscal, al igual que han hecho ya algunos países de nuestro entorno, apoyándose, entre otros argumentos, en que su erradicación no tendría apenas repercusión en las arcas públicas. Otros en cambio, abogan por una reforma de su estructura, para hacerlo más sencillo, y, especialmente, para homogeneizar la cuota en todo el territorio nacional y de esta forma poner fin al agravio comparativo que viene existiendo entre algunas Comunidades Autónomas.

5.1.1. Partidarios de la erradicación. Especial referencia a la alternativa del Impuesto sobre la renta extensiva

Los partidarios de la eliminación del ISD consideran, en síntesis, que se trata de un impuesto injusto, ineficaz, y que daña la competitividad y el bienestar de aquellas Comunidades Autónomas que deciden mantenerlo⁵². En ocasiones, defienden posturas un tanto radicales que resucitan la conocida opinión de Canga Argüelles, el gran hacendista y ministro de Hacienda de la primera mitad del siglo XIX, de que el Estado que exige su pago está interesado en la muerte de todos sus ciudadanos⁵³. Veamos cuáles son sus argumentos.

a) La doble imposición a la que somete a las familias tiene difícil encaje en nuestro sistema constitucional.

Señala CUESTA CABOT⁵⁴ que la tributación de transmisiones lucrativas dentro de un grupo familiar conduce a una doble, triple, o mayor tributación de rentas que ya han tributado en el IRPF en el momento de su obtención, y que vuelven a hacerlo cuando posteriormente se transmiten *mortis causa* dentro de ese grupo. Añade que, el hecho de que la Constitución no prohíba la doble imposición no significa que esta doble imposición sea legítima, pues el artículo 31 CE prohíbe la confiscatoriedad de los tributos, el artículo 33 CE reconoce el derecho a la herencia, y el artículo 35 de la Constitución reconoce explícitamente la unidad económica familiar, pues el español que tiene el derecho a una remuneración suficiente, no lo es para atender sus propias necesidades, sino también las de su familia. Además, los artículos 39 y 50 de la Constitución imponen a los

52 Puig Sagi-Vela, *Impuesto de Sucesiones: ¿un infierno o una bendición?*, pág. 378.

53 Lasarte Álvarez, *Reflexión sobre el Impuesto de Sucesiones*, pág. 21.

54 Cuesta Cabot, *El Impuesto sobre Sucesiones...*, pág. 3 y 4.

poderes públicos ciertos deberes de protección en relación con la familia y nuestros mayores.

En cuanto a la objeción de que no siempre se da una doble o triple imposición, porque no siempre tributan las rentas que obtiene el grupo familiar, por ejemplo, por fraude o supuestos de no sujeción en el IRPF, defiende lo siguiente. Si la no imposición se debe al fraude, el problema es el fraude. Y si se debe a una exención o un supuesto de no sujeción en el IRPF, es porque así lo ha querido el legislador, y lo que habría que cuestionarse es el sentido de esa exención o supuesto de no sujeción como instrumento de política fiscal.

b) Proporciona una exigua recaudación y es escasamente redistributivo.

Anteriormente ya hemos hecho referencia a los datos de recaudación del ISD en España, por lo que no insistiremos más en ello. Baste con decir que un sector de la doctrina se basa en ello para defender la supresión del impuesto afirmando que ello no causaría un perjuicio económico a las Comunidades Autónomas. No obstante, advierte CHECA GONZÁLEZ⁵⁵, para subvenir a las necesidades de estas y para retribuir las de las cantidades dejadas de obtener por la supresión de este tributo, habría que articular un mecanismo de compensación en favor de las mismas y a cargo del Estado, que cumpliera análogas funciones a lo ordenado en el artículo 9 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que dispone lo siguiente: «Las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan; dichas fórmulas tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades Locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales».

Precisamente estas cifras son las que impiden que nos encontremos ante un impuesto redistributivo. Considera CHECA GONZÁLEZ⁵⁶ que, si bien hipotéticamente puede que el ISD fuera redistributivo, no lo es en la realidad, por la imposibilidad material de que con tan magras y entecas cifras como las que se recauda se pueda racionalmente alcanzar tal objetivo. En esta misma línea, GARCÍA DE PABLOS⁵⁷ se pregunta qué es lo que se redistribuye en un impuesto que genera tan pocos rendimientos, pues la no tributación de una parte importante de volumen total de herencias y donaciones, —antes por las reformas relativas a la tributación de empresas y negocios familiares y, en los últimos años por los beneficios tributarios a favor de los familiares—, supone una merma notable de la capacidad redistributiva que se le presume al ISD.

Por su parte, CUESTA CABOT⁵⁸ indica que, en una economía libre, la riqueza se está distribuyendo y redistribuyendo continuamente, como consecuencia del trabajo, el consumo y las transacciones. Y, además, existe una redistribución de la riqueza, libre y voluntaria, fruto de la acción asistencial y filantrópica de los ciudadanos, fundaciones, u organizaciones religiosas. En consecuencia, cuando

55 Checa González, *La supresión del Impuesto...* pág. 135.

56 Checa González, *La supresión del Impuesto...*, pág. 132.

57 García De Pablos, *El Impuesto sobre Sucesiones...*, pág. 152.

58 Cuesta Cabot, *El Impuesto sobre Sucesiones...*, pág. 5 y 6.

se dice que un impuesto, como el ISD, puede servir para redistribuir la riqueza, se está haciendo referencia a una redistribución basada en los criterios del poder político, por lo que no puede ser examinada desde el punto de vista jurídico. No obstante, hace las siguientes apreciaciones. En primer lugar, que el ISD detrae riqueza es innegable, pero sería necesario reflexionar sobre a quién se la detrae. Afirma que las familias asalariadas son las que soportan, en mayor medida, el ISD, ya que los empresarios y grandes patrimonios se suelen beneficiar de la reducción del 95% para las transmisiones de empresas o de sociedades. Por lo que, según este autor, cabría plantearse, en virtud del principio de justicia tributaria y del principio de capacidad económica, la extensión de esta reducción a las transmisiones lucrativas dentro de una misma unidad familiar. En segundo lugar, propone reflexionar sobre el destino de la riqueza detraída, pues no puede darse por sentado que cuando se sube el ISD, se mejora la distribución de la riqueza.

Enlazando con esto último, PUIG SAGI-VELA⁵⁹ califica de «demagógica mentira» la afirmación de que el ISD sirve para financiar la Sanidad y la Educación. Se basa para ello en las escasas cifras de recaudación, y en la paradoja de que la Educación y la Sanidad de mayor calidad en España existe en aquellas Comunidades Autónomas que bonifican este tributo al 99%.

c) No da cumplimiento a la «función social» de la herencia.

El derecho a la herencia no es un derecho absoluto, sino que viene delimitado por la función social, conforme a lo dispuesto en el artículo 33 de la Constitución que dispone que «La función social de estos derechos (la propiedad privada y la herencia) delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes». La cuestión es qué debemos entender por «función social». Para CUESTA CABOT⁶⁰ la función social no es otra que proteger a la familia, lo que resulta incompatible con un gravamen que puede detraer más del 40% del patrimonio familiar. Además, se opone a los que ven en la función social un hipotético derecho sucesorio que correspondería al Estado, y lo compara con los derechos sucesorios que los señores feudales tenían sobre sus vasallos durante la Edad Media.

d) Tiene un efecto potencialmente pernicioso para la economía y la riqueza nacional.

BARBERÁN LAHUERTA y TRUEBA CORTÉS⁶¹ señalan que el ISD disminuye claramente los incentivos al trabajo, al ahorro y a la inversión. Como es sabido, las transferencias intergeneracionales son un factor importante en la voluntad del ahorro, por lo que, si la exigencia tributaria por este impuesto es muy elevada, cualquier sujeto optará por el consumo, desanimando la opción de ahorrar con el fin de transmitírselo a sus hijos.

Estos mismos argumentos comparte CUESTA CABOT⁶², quien critica a los que tildan estos postulados de liberales o neoliberales. Considera que, como regla general, la ciencia económica demuestra que bajar los impuestos contri-

59 Puig Sagi-Vela, *El Impuesto de Sucesiones: ¿un infierno o una bendición?*, pág. 374.

60 Cuesta Cabot, *El Impuesto sobre Sucesiones*, pág. 7.

61 Barberán Lahuerta y Trueba Cortés, *La propuesta de reforma...*, pág. 9.

62 Cuesta Cabot, *El Impuesto sobre Sucesiones*, pág. 5.

buye normalmente al crecimiento, e incluso en ocasiones, al incremento de la recaudación. Y que, en todo caso, detrás de la pretensión de que se acepte en el ámbito del ISD la realidad de la familia, no hay un planteamiento ideológico liberal, sino humano y social.

e) Técnicamente, no existe razón alguna para su pervivencia.

El principal defensor de esta tesis es CHECA GONZÁLEZ, que señala que, en su caso, el ISD debería configurarse como una tasa de escasa cuantía, que representase la contraprestación del servicio prestado por los entes públicos al crear y mantener el marco jurídico que garantiza la pacífica transmisión de los bienes por título de herencia o donación. Asimismo, pone de manifiesto las anomalías que provoca en el IRPF, que es la figura por la que deberían tributar, de forma natural y lógica, los incrementos de patrimonio ocasionados por una transmisión gratuita. En efecto, considera que la renta es el índice más adecuado para medir la capacidad económica de una persona, por lo que un sistema tributario avanzado debe descansar sobre un impuesto personal sobre la renta.

Una vez expuestos los argumentos de este sector doctrinal cabe preguntarnos cómo tributarían las transmisiones patrimoniales gratuitas si no existiera el ISD. ¿Lo harían por medio de otra figura impositiva? ¿O directamente no serían objeto de tributación alguna? A estos efectos se han formulado por la literatura hacendística varias alternativas teóricas a la existencia del ISD, y de entre todas ellas nos vamos a centrar en la alternativa del Impuesto sobre la renta extensiva sobre la que ya hemos avanzado algunos aspectos a propósito del último argumento defendido por CHECA GONZÁLEZ.

Esta teoría parte básicamente de la premisa de que las transmisiones gratuitas de bienes, ya sean *inter vivos* o *mortis causa*, suponen un incremento patrimonial para el adquirente, y por tanto podrían gravarse como una ganancia de capital más en la imposición sobre la renta. De tal forma que herencias, legados y donaciones formarían parte del concepto de renta y quedarían gravados en el momento en el que se percibiesen. Ello supondría una importante simplificación del sistema fiscal y un mayor ajuste de la tributación individual a la verdadera capacidad fiscal⁶³. El principal precursor de esta propuesta en España es CHECA GONZÁLEZ, quien como ya hemos indicado, considera que las percepciones gratuitas deben tributar por el IRPF por ser la renta el índice más idóneo para medir la capacidad económica de una persona.

5.1.2. Partidarios de la modificación

La mayor parte de la doctrina tributaria apuesta por mantener el ISD, básicamente porque el incremento patrimonial que se produce en el patrimonio de los herederos como consecuencia de la sucesión es una muestra evidente de capacidad económica que, como tal, debe ser gravada. Ahora bien, la problemática expuesta anteriormente pone de manifiesto ciertas deficiencias que convendría corregir para conseguir un impuesto más homogéneo y actualizado. De manera que, si bien defienden la pervivencia del ISD, proponen una serie de

63 Barberán Lahuerta y Trueba Cortés, *La propuesta de reforma...* pág. 19.

modificaciones que serán examinadas unas páginas más adelante. En este epígrafe nos centraremos únicamente en los argumentos que esgrimen para defender su mantenimiento.

a) La herencia es una manifestación de capacidad económica que debe ser gravada.

De acuerdo con el artículo 2.2.c) de la Ley General Tributaria, «impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente». En este sentido, el ISD se exige porque los herederos reciben bienes y derechos del causante y, en consecuencia, obtienen un incremento patrimonial a título lucrativo que debe someterse a tributación porque es una clara manifestación de capacidad económica. Como apunta LASARTE ÁLVAREZ⁶⁴, cada generación se enriquece con la herencia que le deja la generación anterior. Y el Estado, que ampara y regula la sucesión, debe tener en cuenta la existencia de esas adquisiciones lucrativas a la hora de buscar financiación de los gastos públicos.

Desde un punto de vista de equidad o justicia distributiva, a priori nada distinguiría la capacidad de pago de quien obtiene 300.000 euros tras una noche de espléndida suerte en un casino, de quien lo obtiene fruto de una herencia. ¿Por qué debemos creer que en el primer caso «lo justo» es tributar y en el segundo caso es un robo?⁶⁵

Finalmente, BARBERÁN LAHUERTA y TRUEBA CORTÉS⁶⁶ entienden que la posesión de riqueza confiere a su titular seguridad, menor necesidad de ahorrar, independencia, acceso a mayores oportunidades, así como influencia en las relaciones interpersonales e incluso poder social. Razones todas ellas por las que el patrimonio debe ser considerado un objeto de imposición, y por ende, también debe serlo su transmisión, máxime cuando tradicionalmente se ha estimado que las transmisiones gratuitas son el principal factor determinante de las grandes concentraciones de riqueza.

b) Es un impuesto eficiente según la teoría de la imposición óptima.

Desde el punto de vista de la imposición óptima, el ISD es un impuesto eficiente pese a las críticas que se pueden formular de contrario sobre la penalización del esfuerzo y el ahorro. En particular, SUÁREZ PANDIELLO⁶⁷ señala que la evidencia empírica corrobora la existencia de complementariedad entre la acumulación de patrimonio y el ocio, lo que vendría a indicar que su gravamen vendría a actuar como elemento compensador de la distorsión sobre el esfuerzo laboral. Además, considera que la tributación de las transmisiones *mortis causa* es la forma más eficiente de gravar la riqueza, en la medida en que es la vía más neutra para evitar arbitrajes o planificación fiscal.

64 Lasarte Álvarez, *Reflexión sobre el Impuesto de Sucesiones*, pág. 21.

65 Suárez Pandiello, J. (2019), *Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones*, Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez, Ediciones Universidad de Oviedo, pág. 317.

66 Barberán Lahuerta y Trueba Cortés, *La propuesta de reforma...*, pág. 11 y 12.

67 Suárez Pandiello, *Sobre el Impuesto de Sucesiones...*, pág. 315.

En igual sentido se pronuncian BARBERÁN LAHUERTA y TRUEBA CORTÉS⁶⁸, que entienden que el ISD no se puede analizar de manera aislada, sino de forma conjunta con otras formas de tributación, y muy especialmente, con la tributación del trabajo y del ahorro. El ISD complementa a otros y evita tanto la elusión en otros impuestos, como el reparto aleatorio del patrimonio familiar entre sus miembros para escapar así de la progresividad de otros tributos.

c) Es un instrumento de redistribución de la riqueza.

Así lo prevé la propia Exposición de Motivos de la LISD cuando dispone que el Impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público. Este objetivo sirve de argumento a la doctrina para defender su pervivencia, siempre y cuando se respeten los principios tributarios de capacidad, igualdad y progresividad sin efectos confiscatorios, así como el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

Una perspectiva general del sistema tributario desde los intereses reales de la sociedad ha llevado a un numeroso grupo de millonarios de Estados Unidos –entre ellos, Gates, Soros, Buffet o Rockefeller– a dirigir en los últimos años varios escritos al Presidente y al Congreso pidiendo que no se les bajara los impuestos, puesto que ello provocaría más desigualdad, aumento de la deuda, recorte de inversiones y de prestaciones sociales. Y en este contexto, han defendido la existencia del gravamen de las herencias –*estate tax*–⁶⁹. Asimismo, este mismo año más de doscientos multimillonarios han solicitado a los principales líderes mundiales reunidos en el Foro Económico de Davos pagar más impuestos.

d) No existe una doble imposición.

No es cierto que el ISD someta al contribuyente a una doble imposición. Los que defienden lo contrario parece que se basan en que el ISD no tiene en cuenta el conjunto de impuestos que antes de la propia herencia han recaído sobre los mismos bienes y derechos que la integran. Esa duplicidad impositiva no se referiría tanto a la coincidencia en el hecho imponible, como al hecho de recaer sobre el mismo objeto material⁷⁰. Sin embargo, la doble imposición existe cuando dos impuestos gravan una misma manifestación de capacidad económica, no cuando coincidan determinados aspectos materiales. Debemos considerar, por tanto, que existe doble imposición no cuando varios hechos imponibles recaen sobre un mismo objeto de gravamen, sino sobre una misma capacidad económica⁷¹.

Igualmente, desde el punto de vista del sujeto pasivo, la anterior crítica no se sostiene, puesto que quien paga el tributo no es el causante, sino el heredero, que no ha pagado previamente nada por los bienes adquiridos. La lógica del impuesto consiste en gravar la capacidad económica personal del contribuyente, y ciertamente esta ha aumentado en la medida en que su patrimonio neto

68 Barberán Lahuerta y Trueba Cortés, *La propuesta de reforma...*, pág. 15.

69 Lasarte Álvarez, *Reflexión sobre el Impuesto de Sucesiones*, pág. 22.

70 Pérez De Ayala Becerril, R. (1996), *El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 240, pág. 394.

71 García De Pablos, *El Impuesto sobre Sucesiones...*, pág. 150.

es mayor tras recibir la herencia de lo que lo era previamente, y sin que nada importen, a estos efectos, los tributos que en su día hubiera debido pagar el causante⁷².

e) Es fuente de información y cumple una función de cierre del sistema fiscal.

Desde el punto de vista de la lógica del sistema tributario, el ISD proporciona información sobre la titularidad de determinadas fuentes de renta y sobre la valoración de los bienes que van a transmitirse, al mismo tiempo que permite la comprobación de otros impuestos y la tributación de determinados activos que no generan renta o que no se han materializado durante la vida del causante⁷³. En este sentido se habla del efecto revisor del ISD o del impuesto sobre la renta diferido, ya que aprovecha el fallecimiento del causante para gravar todas aquellas rentas que por distintos motivos escaparon de tributación en su momento.

5.2. Propuestas de modificación

Como venimos afirmando, la mayor parte de la doctrina tributaria defiende la permanencia del ISD en el sistema impositivo español. No obstante, reconocen que su configuración no es la más adecuada, y por ello proponen una serie de medidas para corregir las deficiencias de las que adolece tanto en su regulación como en su plasmación práctica. A continuación analizaremos las propuestas formuladas por la Comisión Lagares y por otros autores.

5.2.1. Propuesta de reforma de la Comisión Lagares y efectos prácticos

En el año 2013 el Gobierno acordó la constitución de una Comisión de expertos con objeto de realizar un análisis del sistema tributario español a fin de formular propuestas para su reforma. La Comisión estaba presidida por el catedrático Manuel Lagares, de ahí su nombre, e integrada por ocho vocales, todos ellos catedráticos y doctores. El informe, que consta de 444 páginas, fue presentado en febrero de 2014, y en él se recogen 125 propuestas de reforma y 270 modificaciones impositivas⁷⁴.

Por lo que se refiere al ISD, la Comisión considera, a grandes rasgos, que es necesario reformar y simplificar el tributo mediante el establecimiento de tipos fijos bajos y bases ampliadas al eliminar reducciones y deducciones. Asimismo, propone su homogeneización en todas las Comunidades Autónomas, evitando la situación actual de discriminación, y critica la complicada estructura de sus tarifas, y el trato desigual para los no residentes. Pasamos ahora a analizar las seis propuestas concretas que formulan para el ISD y las consecuencias que tendría su aplicación práctica.

⁷² Suárez Pandiello, *Sobre el Impuesto de Sucesiones*, pág. 317.

⁷³ Barberán Huerta y Trueba Cortés, *La propuesta de reforma...*, pág. 13.

⁷⁴ Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2014, (fecha de consulta: 25 de mayo de 2023) https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx

En primer lugar, la supresión de una serie de reducciones:

- Las reducciones por parentesco, que serían sustituidas por el establecimiento de tipos impositivos específicos y decrecientes en función de la mayor proximidad del parentesco.
- La reducción por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida.
- La reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida, con excepción del cónyuge supérstite.
- La reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico artístico.
- Las reducciones sobre la base imponible aplicadas a las adquisiciones *inter vivos*, con excepción de las aplicadas a personas con discapacidad.

En segundo lugar, el mantenimiento de las siguientes reducciones:

- Un régimen especial de reducciones para las personas con discapacidad.
- La reducción por adquisición sucesiva de bienes, para evitar un exceso de gravamen.
- La reducción por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades que sean calificadas de «empresa familiar», para garantizar la continuidad del negocio. A estos efectos, se entenderá como empresa familiar aquella en la que más del 50% de la propiedad esté en manos de familiares de primer y segundo grado del causante. El valor de esa reducción no debería superar entre el 50% y el 70% de la base liquidable, calculada previo descuento del mínimo de exención.

En tercer lugar, proponen la fijación por el Gobierno de un único mínimo exento para todo el territorio de régimen común y cuya cuantía quizá debiera situarse en el entorno de unos 20.000 o 25.000 €.

En cuarto lugar, deberían establecerse solo tres grupos de grados de parentesco definidos de la siguiente forma:

- Grupo A, integrado por: Cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes.
- Grupo B, integrado por: Parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado.
- Grupo C, integrado por: Cualquier otra persona no incluida en los grupos anteriores.

En quinto lugar, tanto en transmisiones *mortis causa* como *inter vivos*, la tarifa se aplicaría sobre la base liquidable, es decir, una vez deducida de la imponible el mínimo de exención igual para todos, y estaría constituida por solo

tres tipos impositivos aplicables en función del grado de parentesco y sin relación a la cuantía ni al patrimonio preexistente de los herederos, del siguiente modo:

- Grupo A: tipo reducido.
- Grupo B: tipo medio.
- Grupo C: tipo más elevado.

Finalmente, a título meramente orientativo, considera que los tipos deben responder a criterios de moderación, teniendo cuenta que se gravan patrimonio y no rentas ni rendimiento:

- El tipo reducido podría situarse en las proximidades del 4 - 5%.
- El tipo medio debería ser superior al reducido y cifrarse en el entorno del 7 - 8%.
- El tipo más elevado superaría en todo caso al medio y podría establecerse entre el 10 y el 11%.

Todas estas propuestas han sido, en términos generales, acogidas favorablemente por la doctrina tributaria. No obstante, su aplicación práctica afectaría al cumplimiento de los principios tributarios en los términos que pasamos a analizar tomando como referencia las simulaciones elaboradas por BARBERÁN LAHUERTA y TRUEBA CORTÉS⁷⁵.

En primer lugar, y por lo que respecta al principio de simplicidad, ya hemos expuesto las críticas que se formulan en torno a la complejidad y extensión de la actual normativa, en particular se ha hecho referencia al abuso de presunciones, al uso de coeficientes multiplicadores y al uso de terminología propia del Derecho civil, entre otros. La Comisión, consciente de ello, apuesta por la simplificación al eliminar reducciones, la tarifa progresiva y los coeficientes multiplicadores, y al establecer límites mínimos y máximos a las capacidades normativas de las Comunidades Autónomas. Por lo que podemos afirmar que la propuesta reduce la complejidad de la liquidación del tributo mediante una simplificación de sus elementos tributarios y una limitación de la capacidad normativa territorial.

Desde el punto de vista de la recaudación teórica, los resultados de las simulaciones realizadas ponen de relieve una disminución generalizada de la recaudación, salvo en aquellas Comunidades Autónomas donde el tratamiento fiscal de los Grupos I y II es muy favorable, como es el caso de la Comunidad de Madrid, donde la recaudación aumentaría.

En cuanto a la redistribución y progresividad, la propuesta supone una reducción de ambos objetivos, especialmente si se compara con la Ley 29/1987, que se caracteriza por una progresividad muy alta y un uso limitado de las reducciones personales.

75 Barberán Lahuerta y Trueba Cortés, *El Impuesto sobre Sucesiones a debate...*, pág. 57-62.

A modo de conclusión, los grandes beneficiados con la propuesta son los Grupos III y IV, ya que incrementarían la reducción personal, reducirían el tipo de gravamen y desaparecerían los coeficientes multiplicadores. En el caso de los parientes más cercanos, los resultados no son tan homogéneos, incluso en algunas Comunidades Autónomas podrían salir perjudicados al eliminarse las bonificaciones e introducir un mínimo exento de entre 20.000 y 25.000 euros. Pero en términos generales, todos los contribuyentes saldrían ganando en caso de llevarse a cabo estas propuestas, lo que evidencia la intención de la Comisión de realizar una rebaja generalizada que permita tanto la supervivencia del tributo como la mejor aceptación social del mismo.

5.2.2. Libro blanco sobre la reforma tributaria de 2022

El Comité de expertos parte de la necesidad de mantener este tributo, dado que grava una manifestación directa de capacidad económica. No obstante, también formulan propuestas concretas tendentes a su simplificación, actualización y reforzamiento de la equidad.

Así, comenzando por las reducciones, el Comité propone mantener la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades, sin perjuicio de evaluar periódicamente la efectividad de este beneficio fiscal, y de llevar a cabo un control riguroso para vitar conductas fraudulentas. En relación con la reducción por transmisión de vivienda habitual, proponen mantener dicha reducción, pero elevando el porcentaje de reducción desde el 95 al 100%, condicionada a que siguiera ocupada por quien ya habitaba previamente en ella con el causante. Finalmente, propone la supresión de la reducción por cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros de vida.

En relación con el ajuar doméstico, el Comité propone su supresión tomando como base la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los elementos o bienes que deben entenderse incluidos a la hora de valorar el ajuar doméstico, y argumentando que en la mayoría de las ocasiones tienen un escaso valor.

Por otro lado, en aras de la simplificación del tributo, el Comité propone la eliminación de las reducciones por parentesco, cuya cuantía, por otra parte, ha quedado completamente obsoleta. En relación con el establecimiento del mínimo exento, teniendo en cuenta el impacto de este componente en la recaudación efectiva del impuesto, proponen una horquilla entre 120.000 y 250.000 euros para los Grupos I y II y entre 20.000 y 50.000 euros para los Grupos III y IV.

Para solucionar el problema de la falta de liquidez que hemos expuesto anteriormente, el Comité propone que se aborden fórmulas de flexibilización general del régimen de aplazamientos y fraccionamientos cuando no hay bienes de fácil realización en la propia regulación del impuesto; en particular, que se estudie la posible ampliación de los plazos de los fraccionamientos y la flexibilización del importe de los plazos, de manera que estos puedan ser de menor importe los primeros años, con el fin de dar tiempo a los herederos a transmitir algunos bienes, facilitándoles así el cumplimiento de los plazos.

Finalmente, abogan por la supresión de los coeficientes multiplicadores, en la línea que ya se apuntó en el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica y tal como han propuesto en el trámite de consulta pública, por ejemplo, las CCAA de Andalucía, Cataluña y Murcia.

5.2.3. Otras propuestas

Como alternativas a las propuestas formuladas por la Comisión de expertos, podemos mencionar brevemente las siguientes:

Diferimiento de las transmisiones gratuitas dentro de la unidad familiar, e integración en el IRPF cuando se trate de extraños⁷⁶. En este caso lo que se pretende es que las bonificaciones en el ISD se acompañen de un régimen de diferimiento, de tal forma que la tributación de las donaciones quede diferida hasta que el patrimonio salga del grupo familiar. Se trata en definitiva de no gravar las transmisiones gratuitas que tienen lugar dentro de la misma unidad familiar, con independencia de la naturaleza del activo transmitido. Eliminado el ISD en las transmisiones familiares, no tendría sentido conservarlo para gravar las adquisiciones lucrativas obtenidas de extraños, las cuales podrían ser integradas en el IRPF, donde los tipos aplicables a las ganancias patrimoniales son más razonables que los previstos para el ISD, los cuales recordemos pueden alcanzar hasta el 81,6%.

Unificación del tratamiento de las adquisiciones *inter vivos* y *mortis causa*⁷⁷. El legislador establece para las transmisiones *inter vivos* condiciones más onerosas que las previstas para las transmisiones *mortis causa*, por lo que se propone suprimir esas penalizaciones y establecer un mínimo exento para los regalos de costumbre fijando un límite anual por beneficiario.

Eliminación de todas las reducciones, incluidas las relativas a personas con discapacidad, empresas familiares y vivienda habitual del causante. El principal defensor de esta medida es PÉREZ-FADÓN⁷⁸, quien califica de ilógico el mantenimiento de reducciones para las personas con discapacidad, ya que en materia tributaria los conceptos de minusvalía y capacidad económica no tienen por qué ser intercambiables, pues ni se dan en la misma persona por el hecho de ser discapacitada, ni nada impide que una persona con discapacidad tenga un gran patrimonio. Defiende el establecimiento, en su caso, de reducciones combinadas para personas con discapacidad y baja capacidad económica, pero que, a partir de determinadas bases imponibles, pese a tales minusvalías, no tuvieran mayores beneficios que las personas sin discapacidad.

76 Cuesta Cabot, *El Impuesto sobre Sucesiones...*, pág. 9.

77 Propuesta para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España, Fundación Impuestos y Competitividad, 2015, pág. 60.

78 Pérez-Fadón Martínez, *Modificaciones imprescindibles...*, pág. 6

Flexibilización de los mecanismos de aplazamiento y fraccionamiento⁷⁹. Simplificar y facilitar el pago del impuesto mediante la eliminación de la obligación de prestar garantías es también una de las medidas propuestas para permitir el acceso a la herencia de aquellos contribuyentes que cuentan con problemas de liquidez.

Habilitación de un recurso especial para volver a estudiar los casos sangrantes en vía administrativa⁸⁰. La revisión alcanzaría a los tributos ya devengados, sin que el carácter retroactivo de esta medida atentara contra ningún principio constitucional, pues lo que se prohíbe es la *reformatio in peius*.

Establecimiento, por parte del Estado, de directrices generales aplicables a todo el territorio nacional⁸¹. No tiene sentido, por ejemplo, las diferencias tributarias entre mayores y menores de edad, o entre mayores y menores de 21 años, cuando la capacidad económica de una persona de 20 años y la de una persona de 22 es muy similar. Tampoco tienen ningún sentido las diferencias que se producen en las diferentes autonomías para el cónyuge viudo.

5.3. Conato de reforma: La Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal contiene modificaciones de varias normas de nuestro ordenamiento jurídico con una doble finalidad, tal y como explica su Preámbulo. Por un lado, para incorporar a nuestro Derecho interno la normativa de la UE en materia de prácticas de elusión fiscal. En este sentido, la Ley es una 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. Y por otro lado, para introducir cambios en la regulación dirigidos a asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario.

En lo que a nosotros nos interesa, la Ley modifica la LISD en dos puntos relevantes. De un lado, pone fin a la discriminación de los ciudadanos extracomunitarios, quienes a partir de ahora podrán beneficiarse de las ventajas fiscales establecidas por las Comunidades Autónomas, al mismo tiempo que se permite a los bienes situados en terceros países acceder a los beneficios fiscales estatales y autonómicos. De otro lado, y como ya hemos ido avanzando desde el comienzo de este trabajo, se modifica el sistema de determinación de la base imponible del tributo al sustituir la referencia al «valor real» por «valor», que se identifica con el valor de mercado. Veamos en qué consiste dicha reforma.

79 Pérez-Fadón Martínez, *Modificaciones imprescindibles...*, pág. 10.

80 González Pino, *La vulneración de los principios...*, pág. 86.

81 Portillo Navarro, *La situación actual...*, pág. 214.

5.3.1. Aplicación de beneficios fiscales a ciudadanos extracomunitarios

Para entender la modificación introducida hemos de remontarnos a la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (ECLI:EU:C:2014:2130) en el Asunto C-127/12 – Comisión Europea contra Reino de España, en la que se dictaminó que la normativa española resultaba contraria al principio de libre circulación de capitales previsto en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por dispensar un trato distinto a los no residentes. En efecto, en los hechos imponderables en los que participaban personas no residentes o inmuebles de otros Estados miembros, se debía aplicar necesariamente la normativa estatal, produciéndose una discriminación frente a los casos de ámbito interno en los que se podía invocar una normativa autónoma más ventajosa⁸².

En consecuencia, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modificó la LISD en el sentido de incorporar una Disposición adicional segunda que acomodaba la normativa a lo dispuesto en la referida sentencia. Sin embargo, la reforma limitaba su ámbito de aplicación a los residentes de Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, excluyendo a los residentes en países terceros, lo que lesionaba de nuevo el Derecho de la Unión. Así lo concluyeron la Dirección General de Tributos en diversas contestaciones a consultas vinculantes⁸³, y el Tribunal Supremo en varias sentencias en las que ha reconocido la aplicación de dicha libertad fundamental a residentes en terceros países, tanto a los efectos de declarar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, como de avalar la anulación de una liquidación firme⁸⁴. Destacan, entre otras, la Sentencia n.º 488/2018, de 19 de febrero (ECLI:ES:TS:2018:488), la Sentencia n.º 1098/2018, de 22 de marzo (ECLI:ES:TS:2018:1098), y la Sentencia n.º 4018/2020, de 19 de noviembre (ECLI:ES:TS:2020:4018). En esta última en particular, el TS viene a decir que la libertad de circulación de capitales se aplica, en relación con el ISD, a los ciudadanos no residentes en la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo, por lo que dicha libertad prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones y donaciones, en particular sobre bienes situados en España, en función de la residencia de los causantes o de los sujetos pasivos. Es decir, la no aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma donde están situados los bienes inmuebles, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembros de la Unión o del Espacio Económico Europeo, infringe las libertades comunitarias⁸⁵.

82 Moral Calvo, J. M. (2021), *Modificaciones en la normativa del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, La Ley Digital 11311/2021, pág. 11.

83 MORAL CALVO, en *Modificaciones en la normativa...*, pág. 12, cita por ejemplo la V0505-21, de 5 de marzo (donación de participaciones sociales de entidad española), la V0958-21, de 19 de abril (seguro de vida), la V0282-20, de 7 de febrero (donación de inmuebles en España), la V1256-19, de 3 de junio (herencia de productos financieros), la V1517-19, de 24 de junio (herencia de inmuebles y cuentas bancarias), o la V3193-18, de 14 de diciembre (herencia de participaciones sociales de entidades extranjeras).

84 Cámara Barroso, M. C. (2022), *Los sucesores residentes en terceros países pueden solicitar la nulidad de pleno derecho de sus liquidaciones firmes. Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo 1413/2022 de 6 de abril de 2022*, Revista Nueva Fiscalidad n.º2, pág. 303.

85 García De Pablos, J. F. (2021), *La reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Revista Quincena Fiscal n.º 15/2021, pág. 3.

Pues bien, para poner fin a esa discriminación, la Ley 11/2021, en su artículo 4.6, modifica la disposición adicional segunda de la LISD. El cambio no implica ninguna alteración en los puntos de conexión que determinan la normativa aplicable para los no residentes. La única novedad estriba únicamente en extender su ámbito de aplicación a todos los no residentes, cualquiera que sea su residencia fiscal extranjera, frente a la situación anterior donde únicamente se aplicaba a residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo⁸⁶.

5.3.2. Determinación de la base imponible

Otra de las novedades de la Ley 11/2021 es la modificación del artículo 9 LISD, relativo a la base imponible del tributo. En el caso de las transmisiones *mortis causa*, el referido artículo establece que constituye la base imponible del impuesto el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente. Hasta la reforma, se entendía como valor neto, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Sin embargo, la reforma sustituye «valor real» por «valor», concepto que, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas especiales, se equipara a valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible. Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

Por otra parte, en el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, con dos excepciones. La primera, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible. Y la segunda, cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En ese caso, cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

La finalidad de la reforma es poner fin a la conflictividad que generaba la determinación del valor real. Así lo reconoce el propio legislador en el Preámbulo cuando dice que «la determinación del valor real ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción. A este respecto, el Tribunal Supremo ha manifestado que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y ha establecido como doctrina

86 Moral Calvo, *Modificaciones en la normativa...*, pág. n°12.

jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado». En este sentido podemos citar por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 4224/2012, de 18 de junio (ECLI:ES:TS:2012:4224). Por lo que se refiere a los bienes inmuebles, la intención es asimismo objetivizar su valor mediante el valor de referencia que señale el Catastro, evitando así la litigiosidad en la vía económico-administrativa o judicial.

Sin embargo, como señala GARCÍA DE PABLOS⁸⁷, la reforma fracasa en su objetivo, dado que, respecto de los bienes muebles y derechos, el contribuyente ha de declarar el valor de mercado, manteniéndose la indeterminación de dicho concepto. Y respecto de los bienes inmuebles dicho contribuyente ha de declarar el valor de referencia que haya determinado el Catastro, que podrá ser comprobado por la Administración, en cuyo caso el contribuyente podrá impugnar la liquidación y solicitar la rectificación. Además, la conflictividad no termina aquí, pues según el mismo autor, se extenderá a la resolución de la Dirección General del Catastro que apruebe los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble, dado que esta resolución será recurrible en vía económico-administrativa o potestativamente en recurso de reposición, con carácter previo al anuncio informativo donde se indiquen los valores de referencia de cada inmueble.

Por otra parte, MORAL CALVO⁸⁸ pone de relieve otros problemas que puede acarrear la reforma en relación con el fraude, que curiosamente es lo que pretende combatir la Ley 11/2021. Y es que la nueva regulación permite al contribuyente fijar la base imponible del ISD por un importe superior a su valor de referencia, sin subordinarlo a que el mismo deba, al menos, no ser superior al de mercado. En tal caso, la elevación de la base imponible no tiene mucha repercusión económica, y en cambio tiene una gran ventaja en otro impuesto, el IRPF, ya que, a efectos de una futura transmisión, el valor de adquisición a computar para la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial es precisamente el valor declarado a efectos del ISD. Ello ha dado pie a comportamientos fraudulentos consistentes en elevar artificialmente el valor declarado en el ISD de los inmuebles recibidos en herencia o legado, con el fin de conseguir unos valores de adquisición elevados de cara a una futura venta.

6. Conclusiones

Primera.- La situación por la que atraviesa el ISD es harto complicada. De ser un tributo de fuertes raíces históricas al servicio de los fines político-sociales y ampliamente respaldado por la literatura hacendística, ha pasado a convertirse, en apenas unos años, en una figura periclitada que necesita urgentemente ser actualizada y simplificada para de esta forma mejorar su percepción pública y garantizar su supervivencia en el sistema tributario español.

87 García De Pablos, *La reforma del Impuesto*, pág. 15.

88 Moral Calvo, *Modificaciones en la normativa*, pág. 2.

Segunda.- La cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas ha supuesto un antes y un después en la aceptación social del ISD en España. El ventajoso tratamiento fiscal que el sistema de Concierto o Convenio proporciona a los contribuyentes de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra puede llegar a ser comprensible en virtud del reconocimiento que hace la propia Constitución del respeto a sus derechos históricos. Sin embargo, fuera de ese contexto, no hay explicación posible para que un mismo hecho imponible, en función de la Comunidad de régimen común en la que nos encontremos, genere una cuota simbólica o por el contrario una cuota inasumible. En términos generales se distinguen dos grupos de Comunidades. Un grupo, gobernado por partidos de centro-derecha, que apuestan por incluir más bonificaciones y reducciones hasta el punto de vaciar de contenido el impuesto. Y otro grupo, gobernado por partidos de izquierda que defienden mantenerlo como está. Ante esta situación, el Estado como titular del impuesto, debería tomar las riendas e impulsar una armonización, o al menos, establecer límites a las potestades normativas de las Comunidades Autónomas. De lo contrario, el legislador autonómico conseguirá extinguir paulatinamente el impuesto, a medida que el mapa de Comunidades vaya cambiando de color político.

Tercera. - Esta armonización no solo es necesaria en aras de acabar con los agravios comparativos entre Comunidades, sino también para ajustar nuestros elevados tipos a la media de la OCDE, eliminando de paso el coeficiente relativo al patrimonio preexistente, un coeficiente tan absurdo como inédito. En este sentido, entendemos que la responsabilidad no compete únicamente al Estado, sino también a la Unión Europea, que bien podría impulsar una armonización fiscal para los países de la Zona Euro.

Cuarto. - La pandemia del COVID-19 ha tenido consecuencias en todos los ámbitos, y muy especialmente en el Impuesto sobre Sucesiones, cuyo impacto podríamos resumir en tres puntos. En primer lugar, la concesión de moratorias por parte de las Comunidades para facilitar de esta manera el pago del tributo en un contexto de aumento de la mortalidad, confinamiento, y crisis económica. Así, algunas Comunidades optaron por ampliar el plazo de presentación, y otras por suspender el plazo hasta la finalización del estado de alarma. En segundo lugar, dichas moratorias, unidas al elevado número de fallecimientos, ha dado lugar a un aumento muy significativo de la recaudación obtenida en el año 2021, que implica una subida de 44,5 puntos respecto al año anterior. Finalmente, el exceso de mortalidad provocado por la pandemia se ha visto reflejado igualmente en el aumento del número de renunciaciones, que tanto en 2021 como en 2022 alcanzaron máximos históricos, llegando a superar los 55.000 actos.

Quinta. - Pese a ese incremento de recaudación que reflejan los datos de 2021 a los que acabamos de hacer referencia, lo cierto es que la recaudación es muy escasa en comparación con otros impuestos. No obstante, y a pesar de haber tratado este tema en el capítulo dedicado a la problemática actual, no hemos de verlo como un problema que requiera urgentemente una solución. Los datos de recaudación no solo se asemejan a la media de los países europeos, sino que además son del todo puntos lógicos si tenemos en cuenta la ocasionalidad del hecho imponible y las bonificaciones y reducciones establecidas por algunas

Comunidades Autónomas. Actualmente la carga fiscal del ISD es bastante elevada, sobre todo en algunas Comunidades, y recae sobre pocas espaldas, por lo que aumentar los tipos para de esta forma aumentar la recaudación sería especialmente perjudicial para el contribuyente, y además iría en contra del espíritu de las propuestas de reforma que aspiran a convertir el ISD en un impuesto anecdótico mediante la armonización a la baja.

Sexta. – El ISD cuenta con varios detractores en el ámbito académico que abogan por su eliminación, o, en su caso, por su inclusión en el IRPF. Sin embargo, la inmensa mayoría defiende su mantenimiento en atención a criterios de redistribución y capacidad económica, además de por su trayectoria histórica y su presencia en países desarrollados de nuestro entorno. Entienden necesario mantener el impuesto, pero dándole una configuración distinta para hacerlo más simple y homogéneo.

Séptima. – Entre todas las propuestas de reforma, destaca especialmente la elaborada por la Comisión Lagares en 2014, y que casi diez años más tarde, inexplicablemente, no se ha llevado a la práctica, ni siquiera parcialmente. De cara al objetivo de simplificación, sería conveniente establecer una nueva clasificación de los grupos de parentesco, eliminando la absurda diferencia entre descendientes mayores y menores de 21 años, y blindando en un mismo grupo a la familia nuclear. Asimismo, resulta necesario, aunque solo sea por motivos de sentido común, establecer un mínimo exento en la horquilla que fija el Informe, 20.000 – 25.000 euros, o incluso algo superior.

Octava. – La reforma operada por la Ley 11/2021 intenta lavar la imagen del ISD al reconocer expresamente la aplicación de normas autonómicas a contribuyentes residentes fuera de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo, algo que ya venía reconociendo y aplicando la jurisprudencia, por lo que dicho reconocimiento, si bien era necesario y lo valoramos positivamente, no tendrá demasiadas consecuencias prácticas. Por lo que se refiere al objetivo de facilitar y concretar el sistema de valoración de los bienes para acabar con la litigiosidad en este sentido, ya hemos indicado los problemas que puede acarrear la nueva regulación en relación con la litigiosidad y el fraude. Sin embargo, hay que valorar positivamente el esfuerzo del legislador por resolver uno de los principales problemas que venía reseñando la doctrina tributaria en relación con el ISD: la concreción del valor real. Ahora solo falta que esa buena voluntad se emplee de nuevo para solventar otros de los problemas de los que adolece el ISD y a los que hemos hecho referencia en páginas anteriores. Propuestas no le faltan.

7. Bibliografía

Libros

Bermúdez Odriozola, L, Pérez De Ayala Becerril, L, Pérez De Ayala Becerril, M. (2001), *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Editorial Lex Nova.

Cazorla Prieto, LM, y Montejo Velilla, S. (1991), *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Civitas.

Checa González, C. (1996), *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons. Idelco.

García de Pablos, JF. (2010), *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*, Thomson Reuters. Aranzadi.

Peña Alonso, JL. (1992), *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons.

Portillo Navarro, MJ. (2018), *La situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España: Especial referencia a la transmisión de la empresa familiar*, Tecnos.

Puig Sagi-Vela, C. (2020), *Impuesto de sucesiones: ¿un infierno o una bendición?*, Derecho de sucesiones. J.M. Bosch Editor, pág. 355-381.

Revistas

Arza, J. (2018), «Debate social sobre el impuesto de sucesiones y donaciones». *Escritura pública*, Nº 111, pág. 46-51.

Barberán Lahuerta, MA, y Trueba Cortés, C. (2018), «La propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comisión Lagares: una aplicación al caso de la Comunidad Autónoma de Aragón». *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, Nº 2, pág. 1-117.

Barberán Lahuerta, MA y Trueba Cortés, C. (2018), «El impuesto sobre sucesiones a debate: una reflexión sobre las propuestas del Comité de Expertos». *Cuadernos de Información económica*, Nº 265, pág. 53-64.

Calvo Vérguez, J. (2016), «El futuro del ISD y el condicionamiento de los beneficios fiscales del impuesto a la residencia en una comunidad tras la STC de 18 de marzo de 2015». *Diario la Ley*, - Nº 8866.

Cámara Barroso, MC. (2022), «Los sucesores residentes en terceros países pueden solicitar la nulidad de pleno derecho de sus liquidaciones firmes: Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo 1413/2022 de 6 de abril de 2022 (rec. núm. 2575/2020)». *Nueva fiscalidad*, Nº. 2, pág. 299-312.

Cuesta Cabot, G. (2021), «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: La reforma necesaria». *Carta Tributaria Revista de opinión*. Nº. 77-78, pág. 8-19.

D'Ocón Espejo, A. (2014), «Diferencias territoriales en el ISD. Propuestas de reforma». *Tribuna Fiscal*. Nº 274.

García De Pablos, JF. (2016), «La normativa autonómica sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. N.º 10.

García De Pablos, JF. (2021), «La reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal». *Quincena fiscal*. N.º 15-16, pág. 21-45.

González Pino, A. (2019), «La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto de Sucesiones». *Quincena fiscal*, N.º 22,, pág. 81-88.

Lasarte Álvarez, FJ. (2018), «Reflexión sobre el impuesto de sucesiones». *Bit Plus*, N.º 224, pág.12-24.

Moral Calvo, JM. (2021), «Modificaciones en la normativa del Impuesto de Sucesiones y Donaciones». *La Ley Digital* 11311/2021.

Navarro Rubio, M. (1964), «Objetivos de la Reforma Tributaria». *Boletín de Estudios Económicos*, N.º 63.

Pérez - Fadón Martínez, JJ. (2017), «Modificaciones imprescindibles del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, N.º.26.

Ramos Medina, I. (2018), «No puedo pagar el Impuesto de Sucesiones. ¿Qué soluciones hay?». *Escritura pública*, N.º 111, pág.47.

Rodríguez Asensio, D y Valverde, J. C. (2018) «Economía y Política económica para una Andalucía Próspera». *El club de los viernes*.

Suárez Pandiello, J. (2019), «Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones». *Amici, amico. Ediciones de la Universidad de Oviedo*, pág. 313-328.

Verdeguer Puig, E. (2018), «Votar con los pies», *Diario El Mundo*.

Informes

Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español. Ministerio de Hacienda y Función Pública. 2014.

Propuesta para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España, Fundación Impuestos y Competitividad, 2015.

Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica. Ministerio de Hacienda y Función Pública. 2017.

Memoria de reclamaciones 2020. Banco de España. 2020.

International Tax Competitiveness Index 2022. Tax Foundation. 2022

Libro blanco sobre la reforma tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública. 2022

Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2023. Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) del Consejo General de Economistas. 2023.

Jurisprudencia citada (por orden de aparición)

Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 186/1993, de 7 de junio (ECLI:ES:TC:1993:186)

Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 76/1986, de 9 de junio (ECLI:ES:TC:1986:76)

Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 60/2015, de 18 de marzo (ECLI:ES:TC:2015:60)

Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 52/2018, de 10 de mayo (ECLI:ES:TC:2018:52)

Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 150/1990, de 4 de octubre (ECLI:ES:TC:1990:150),

Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 37/1987, de 26 de marzo (ECLI:ES:TC:1987:37)

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 5122/2003, de 17 de julio (ECLI:ES:TS:2003:5122)

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 2226/2004, de 31 de marzo (ECLI:ES:TS:2004:2226)

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (ECLI:EU:C:2014:2130)

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 488/2018, de 19 de febrero (ECLI:ES:TS:2018:488)

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 1098/2018, de 22 de marzo (ECLI:ES:TS:2018:1098)

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 4018/2020, de 19 de noviembre (ECLI:ES:TS:2020:4018)

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 4224/2012, de 18 de junio (ECLI:ES:TS:2012:4224)

LA CONSTITUCIÓN GRATUITA DEL USUFRUCTO DE INMUEBLES EN UN CONTEXTO FAMILIAR

Pablo Llopis Mengual

*Asociado en el departamento fiscal
dePRICEWATERHOUSECOOPERS TAX & LEGAL,
S.L.
(España)*

Title

The free constitution of the usufruct of real estate in a family context

Resumen

El presente trabajo pretende analizar si, con el objetivo de evitar la progresividad del IRPF y, así, disminuir la carga impositiva familiar total, es económicamente aconsejable que el contribuyente que obtiene numerosas rentas constituya a favor de su hijo el usufructo temporal *inter vivos* a título gratuito sobre bienes inmuebles en arrendamiento.

Para ello, desde el punto de vista tributario, debe tenerse en consideración la situación familiar a los efectos de valorar si es recomendable o no dicha operación. En particular, se debe valorar la posible pérdida del mínimo por descendientes, así como si el inmueble será objeto de transmisión en un futuro.

Asimismo, además de comparar la constitución de este derecho real con la donación de la propiedad del inmueble, es necesario el estudio del impacto de las diferentes figuras impositivas, tanto en el ascendiente donante como en el descendiente donatario, en el momento de constitución del usufructo temporal y en la extinción del mismo, instante en el cual se consolida la plena propiedad y se vuelve a la situación inicial.

Palabras clave

Constitución de usufructo *inter vivos*, gratuito, planificación tributaria familiar.

Abstract

The purpose of this paper is to analyse whether, with the objective of avoiding the progressivity of the Personal Income Tax (IRPF) and reducing

the total family tax burden, it is economically advisable for a taxpayer who earns a large amount of income to constitute in favor of his child a temporary free usufruct of real estate.

From the tax perspective, the family situation must be taken into consideration in order to assess whether this operation is advisable or not. In particular, the possible loss of the tax deduction for descendants should be evaluated, as well as whether the property will be transferred in the future.

Additionally, besides comparing the constitution of this real right with the donation of the property of the real estate, it is necessary to study the impact of the different tax figures, both on the donating ascendant and the receiving descendant, at the moment of the constitution of the temporary usufruct and its extinction, moment in which the full ownership is consolidated, returning to the initial situation.

Keywords

Constitution of free usufruct, family tax planning.

Fecha de recepción: 18-05-2024 / Fecha de aceptación: 14-06-2024

Como citar: Llopis Mengual, P. (2024). La constitución gratuita del usufructo de inmuebles en un contexto familiar. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 159-191.

SUMARIO

1. Introducción y supuesto de hecho
2. Consideraciones previas
 - 2.1. Posible pérdida del mínimo por descendientes
 - 2.2. Requisitos de las exenciones de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual
3. Donación del usufructo temporal
 - 3.1. Repercusiones tributarias en el donante ascendiente
 - 3.2. Repercusiones tributarias en el donatario descendiente
4. Extinción del usufructo temporal y consolidación del dominio
 - 4.1. Repercusiones tributarias en el donante ascendiente
 - 4.2. Repercusiones tributarias en el donatario descendiente
5. Reflexiones finales
6. Bibliografía
7. Lista de abreviaturas

1. Introducción y supuesto de hecho

Según el INE, el porcentaje total nacional de los hogares que residían en 2022 en régimen de alquiler a precio de mercado fue del 15,1%, frente al 11% en 2008¹. Con vistas a futuro, dada la subida de los tipos de interés para frenar la inflación y la mayor prudencia en la concesión de crédito hipotecario con el valor del colateral en los últimos años, no parece que el mercado de alquiler vaya a experimentar un decrecimiento. Además, tras la pandemia, se puede observar cómo el insuficiente crecimiento de la oferta es incapaz de absorber el fuerte crecimiento de la demanda, lo cual explica la recuperación del mercado de alquiler con un crecimiento de los precios de oferta nominales entre el 7% y el 7,5%².

Este mercado en España se encuentra mayoritariamente en manos de pequeños propietarios, quienes ostentan uno o varios inmuebles en alquiler. Como es sabido, la renta que perciben de estos arrendamientos origina el hecho imponible en el IRPF en concepto de rendimientos del capital inmobiliario, los cuales, además, se incluyen en la renta general del impuesto en virtud del artículo 45 de la LIRPF. Si bien es cierto que el Comité de personas expertas del libro blanco sobre la reforma tributaria recomienda que los rendimientos de capital inmobiliario y las rentas inmobiliarias imputadas se integren en la base del ahorro³, lo cierto es que, en el momento de escribir estas líneas, no parece que vaya a implantarse esta medida.

Esta renta general, al completarse con otras rentas como los rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas, imputaciones de rentas, ciertos rendimientos del capital mobiliario y ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, hace que los contribuyentes, en ocasiones, tengan que soportar una fiscalidad elevada en función de los ingresos que generan⁴. Y ello es debido al principio de progresividad del impuesto, sobre todo en la base liquidable general. Principio que se encuentra tipificado no solo en el artículo 1 de la LIRPF, sino también en la CE, en su artículo 31. Ahora bien, dicho precepto también establece que el sistema tributario, si bien debe estar inspirado en los principios de igualdad y progresividad, en ningún caso podrá tener alcance confiscatorio. Sin embargo, en la

1 Consultado en la página web del INE: <https://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=9996>

2 BANCO DE ESPAÑA. *Informe anual 2022*, págs. 136-137.

3 De hecho, así ocurre actualmente en los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya para las rentas derivadas del alquiler de viviendas. Esta recomendación se basa, según el Comité, en razones de equidad y eficiencia, pues contribuiría a corregir la distorsión que se introduce en las inversiones reales frente a las financieras y, por ende, reduciría la diferencia entre sus respectivos tipos marginales efectivos. Ahora bien, esta medida podría venir acompañada, según los autores del libro blanco, de la supresión de la reducción en los rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de vivienda. Vid. AA. VV. *Libro Blanco sobre la Reforma del Sistema Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022, págs. 145-146.

4 Vid. ÁTICO JURÍDICO. «Donar a un hijo el usufructo de un piso puede ahorrarme impuestos», 2021.

Comunidad Valenciana, por ejemplo, a partir de los 300.000 euros de base liquidable, el tipo aplicable total es del 54%⁵.

En este contexto, no es extraño que los propietarios de inmuebles arrendados⁶ se planteen donar algún inmueble a sus hijos para que sean ellos quienes puedan disfrutar de los ingresos por los arrendamientos. Ello, con el objetivo de minimizar la progresividad del impuesto, ya que, de manera habitual, son los padres quienes obtienen mayores rentas que sus hijos, por lo que, mediante esta operación, la imposición total familiar podría verse reducida.

En estos casos, en lugar de proceder a donar directamente el inmueble, puede ser interesante la constitución de un usufructo temporal⁷ a favor de los descendientes. En los próximos epígrafes abordaremos las razones por las cuales esta constitución de usufructo puede resultar, en algunos supuestos, más acertada que la donación de la propiedad del inmueble, pero podemos ya anticipar que estas razones se basan principalmente en, además de una potencial mejor planificación futura del patrimonio, en una menor tributación *a priori* en IRPF, IIVTNU e ISD. Cabe puntualizar, desde un principio, que esta operación consiste en constituir un usufructo de manera gratuita *inter vivos*, es decir, en llevar a cabo un desmembramiento del pleno dominio en nuda propiedad y usufructo. El propietario, por tanto, crea *ex novo* el derecho de usufructo que no existía con anterioridad, por lo que este no se transmite, sino que se constituye. El donante pasará de ser propietario a nudo propietario. El hijo donatario, por su parte, se convertirá en usufructuario.

Una vez expuesto el supuesto de hecho, procederemos en las próximas líneas a valorar el contexto familiar previo para analizar si es conveniente o no llevar a cabo esta operación. Posteriormente, estudiaremos la tributación de las diferentes figuras impositivas tanto en el ascendiente donante como en el descendiente donatario. Consideramos de interés el presente trabajo en el sentido de su potencial aplicación práctica en el ámbito del asesoramiento tributario en el patrimonio familiar. Además, aunque es cierto que la figura del usufructo se ha abordado anteriormente por diversos autores, nos resulta procedente tratar la posible conveniencia de esta operativa, pues las constantes modificaciones legislativas, doctrinales y jurisprudenciales hacen necesaria la actualización del estudio de esta materia.

5 Y ello atendiendo a la escala general y autonómica del impuesto conforme a los artículos 63 de la LIRPF y 2 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

6 Sobre todo, en aquellos inmuebles que no cumplan con los requisitos de las reducciones tipificadas en el artículo 23.2 de la LIRPF.

7 A pesar de que también cabría la opción de constituir un usufructo vitalicio, hemos decidido centrarnos en el usufructo temporal por su mayor simplificación y aplicación práctica, ya que lo habitual es que los ascendientes fallezcan antes que sus hijos, por lo que el usufructo vitalicio puede dificultar la planificación de la sucesión del patrimonio familiar.

2. Consideraciones previas

2.1. Posible pérdida del mínimo por descendientes

Uno de los primeros aspectos a tener en cuenta en la operación descrita en el apartado anterior es la posible pérdida del mínimo por descendientes⁸ regulado en el artículo 58 de la LIRPF. En concreto, dicho artículo establece unas determinadas cuantías⁹ que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas familiares del contribuyente, no se someten a tributación en el IRPF. Repasando los requisitos necesarios para optar a este mínimo, el descendiente ha de ser menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, debe convivir con el contribuyente y no puede obtener rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

Por lo tanto, en el supuesto en el que el ascendiente estuviese obteniendo rentas por alquiler por importe superior a 8.000 euros, debe tener en cuenta que, el hecho de constituir el usufructo a favor de su hijo menor de veinticinco años para que sea este el que cobre dichas rentas, originará la pérdida de la aplicación del mínimo por descendiente.

Es más, otro requisito necesario para la aplicación de este mínimo, en virtud del artículo 61 de la LIRPF, es que el descendiente que genera el derecho al mínimo no presente declaración de IRPF con rentas superiores a 1.800 euros. La interpretación que debe efectuarse respecto al concepto de rentas para cumplir estos requisitos, tanto en el artículo 58 como en el 61, según la doctrina del TEAC¹⁰, es en el sentido de aplicar la suma aritmética de las rentas positivas y negativas del período impositivo, sin tener en consideración, a estos efectos, las reglas de integración y compensación de rentas. Además, a estos efectos, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos, pero sin aplicación de las reducciones por obtención de rentas irregulares, salvo en el caso de los rendimientos del trabajo, en los que sí se tendrán en consideración las reducciones del artículo 18, al ser previas a la deducción por gastos, pero sin tener en consideración la reducción prevista en el artículo 20 de la LIRPF.

Es decir, en cuanto a lo que nos interesa, el cómputo de los rendimientos de capital inmobiliario debe llevarse a cabo sumando los rendimientos íntegros del capital inmobiliario procedentes del arrendamiento y, posteriormente, deducir, conforme al artículo 23.1 de la LIRPF, los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos y las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste. No obstante, a los efectos del cálculo de las rentas anuales del descendiente, no deben tenerse en cuenta las reduccio-

8 A estos efectos, se asimilan a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

9 En las Comunidades Autónomas de Andalucía, Islas Baleares, Galicia, Madrid y Comunidad Valenciana, estas cuantías se han visto incrementadas, a efectos del cálculo del gravamen autonómico, en amparo de lo establecido en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

10 Vid. Resolución del TEAC, en unificación de criterio, de 27 de junio de 2013.

nes del artículo 23.2 de la LIRPF, pues en el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario no se incluyen dichas reducciones.

Además, es muy probable que el descendiente y usufructuario que obtenga las rentas por arrendamiento tenga obligación de declarar en IRPF, ya que, según el párrafo segundo del artículo 96.2 c) de la Ley que regula el impuesto, *«en ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.»* Por consiguiente, si los rendimientos de capital inmobiliario íntegros anuales son superiores a 1.000 euros, el descendiente tendrá la obligación de presentar IRPF. A su vez, si estos rendimientos de capital inmobiliario, una vez descontados los gastos deducibles, son superiores a 1.800 euros, el ascendiente no podrá aplicar el mínimo por descendientes¹¹.

Como se puede observar, esta contingencia no debe pasar desapercibida. Como es habitual, ha de atenderse a cada caso en concreto, pero, de perder el derecho de aplicar el mínimo por descendientes, puede que la operación de constitución de usufructo no resulte tan eficaz económicamente o que incluso ya no disminuya la carga impositiva familiar total, sino que suceda justo el efecto contrario. Por ello, deberá analizarse cada situación en particular, pero puede concluirse que la operación objeto del presente trabajo puede resultar más atractiva en aquellas situaciones previas donde, independientemente de la constitución del usufructo, el ascendiente donante no tuviese derecho al mínimo por descendientes, bien porque el descendiente tuviera veinticinco o más años, o bien porque ya estuviera percibiendo rentas superiores a 8.000 euros (o 1.800 euros con obligación de declarar).

2.2. Requisitos de las exenciones de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual

Otro *dealbreaker* a tener muy en cuenta es la potencial venta en un futuro del inmueble objeto del usufructo. Como es sabido, la transmisión de un inmueble, de manera onerosa o lucrativa, origina en el transmitente una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición. Esta ganancia o pérdida patrimonial, al derivar de una transmisión, viene determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, según dispone el artículo 34.1 a) de la LIRPF.

Además, recientemente se ha publicado una nota informativa del TC¹² donde se confirma que el pleno de dicho tribunal ha resuelto que el principio de capacidad económica no impone al legislador la obligación de tener en cuenta la

11 En ese sentido, *vid.* la consulta vinculante de la DGT número V0364-23, de 21 de febrero.

12 Nota informativa del TC nº 48/2023, de 7 de junio de 2023.

inflación para calcular las ganancias inmobiliarias en el IRPF¹³. De esta manera, se desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, sobre el apartado 21 del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica, entre otras normas, la LIRPF¹⁴.

Al margen de entrar a valorar si coincidimos con los motivos de fondo que sustentan esta resolución o con los votos particulares¹⁵ de los magistrados D. Ricardo Enríquez Sancho y D. Enrique Arnaldo Alcubilla, lo cierto es que la transmisión del inmueble puede generar una elevada ganancia patrimonial, sobre todo en inmuebles con fecha de adquisición de hace muchos años¹⁶.

Es en este contexto donde adquieren pues gran importancia los requisitos necesarios para poder aplicar las exenciones en relación con la ganancia patrimonial afluída por la transmisión. Sin perjuicio de la exención tipificada en el artículo 38.3 de la LIRPF relativa a las ganancias de contribuyentes mayores de 65 años reinvertidas en rentas vitalicias, las exenciones que hemos de planificar con tiempo son, por un lado, la exención puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia¹⁷ y, por otro, la exención por reinversión de la vivienda habitual, ambas reguladas en los artículos 33.4 b) y 38.1 de la LIRPF, respectivamente.

13 En el País Vasco, al contrario que en Navarra y el territorio común, sí se sigue aplicando el ajuste por inflación, tanto para los inmuebles como para el resto de los elementos patrimoniales. Además, esta decisión de no tener en cuenta la inflación va al margen de las tendencias actuales de los países de la OCDE y de nuestro entorno como Alemania, Francia, Italia, Luxemburgo o Portugal.

14 La Sentencia del TC concluye que *«del principio de capacidad económica no cabe inferir una obligación para el legislador de prever, siempre y en todo caso, la actualización del valor de adquisición de los inmuebles, singularizando las ganancias inmobiliarias mediante un específico ajuste a la inflación que no se aplica a ningún otro elemento del IRPF, ni en otros tributos que gravan también los incrementos patrimoniales, como la plusvalía municipal o el impuesto sobre sociedades. Se trata de una legítima opción de la que se podrá discrepar desde un punto de vista de oportunidad política o legislativa, pero que no supone un caso de inconstitucionalidad por omisión»*.

15 Los votos particulares consideran, de manera resumida, que la reforma operada por la Ley 24/2014 en el cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF ha provocado que la mera diferencia entre el valor de un bien en el momento de adquisición y en de la transmisión revele una capacidad económica susceptible de imposición que, al hacer caso omiso de la inflación, se puedan generar ganancias puramente monetarias que bien pueden no haberse producido realmente o bien pueden haberlo hecho pero por una cuantía inferior a la nominalmente manifestada. Por tanto, los contribuyentes están tributando por una manifestación de riqueza total o parcialmente inexistente, lo cual contradice al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la CE.

16 No obstante, recuérdese que, en virtud de la disposición transitoria novena de la LIRPF, existen beneficios fiscales en las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. Asimismo, cumpliéndose los requisitos expuestos en la disposición adicional trigésima séptima de la LIRPF, estarán exentas en un 50 por ciento las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012.

17 Atendiendo al artículo 26 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, la dependencia severa se produce *«cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria dos o tres veces al día, pero no quiere el apoyo permanente de un cuidador o tiene necesidades de apoyo extenso para su autonomía personal.»* La gran dependencia, por su parte, es *«cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria varias veces al día y, por su pérdida total de autonomía física, mental, intelectual o sensorial, necesita el apoyo indispensable y continuo de otra persona o tiene necesidades de apoyo generalizado para su autonomía personal.»*

A los efectos de ambas exenciones, debemos prestar especial atención al concepto de vivienda habitual que, en desarrollo de la disposición adicional vigésimo tercera de la LIRPF, viene recogido en el artículo 41 bis del RIRPF, el cual dispone en su primer apartado que, *«a los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto (instrumentos de cobertura sobre tipos de interés, transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años y transmisión y reinversión en vivienda habitual, respectivamente) se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.*

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.»

Además, el párrafo quinto del artículo 41.2 bis del RIRPF establece que, *«cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el apartado anterior se computará desde esta última fecha.»*

Finalmente, según el último apartado de este mismo artículo, *«a los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, 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.»* De esta manera, se permite que el contribuyente pueda dejar de residir efectivamente en dicha vivienda disponiendo de un plazo adicional para su transmisión sin la pérdida de la correspondiente exención.

Una vez expuesta la legislación aplicable, el 15 de enero de 2018, el TS dictó un Auto, con nº de recurso 3392/2017, donde se cuestionaba el cumplimiento de los requisitos en la exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual por parte de contribuyentes mayores de 65 años. Más en particular, la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en: *«Determinar si, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para considerar exenta la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda, basta con que ésta haya constituido su residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años o es necesario también que el transmitente haya tenido el pleno dominio de la misma durante idéntico periodo de tiempo»¹⁸.*

18 Esta duda interpretativa no es reciente. Ya el TEAC, en relación con los requisitos para la deducción por inversión en vivienda habitual, el 27 de marzo de 1998, dictó un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio donde interpretaba que es requisito imprescindible ostentar la plena propiedad del inmueble.

En ese sentido, la Sentencia objeto de este recurso de casación, en concreto la Sentencia del TSJ de Galicia de 26 de abril de 2017, nº de recurso 15386/2016, resuelve, en línea con el TEAR de Galicia, que el beneficio fiscal de la exención está directamente ligado a la titularidad del pleno dominio del inmueble en cuestión. El TSJ de Cataluña, por el contrario, concluye, en su Sentencia de 11 de julio de 2013, nº de recurso 567/2010, que, para que resulte aplicable la exención es necesario que la vivienda transmitida sea la habitual del contribuyente en relación con la residencia u ocupación, pero no en cuanto a su titularidad, pues de la legislación aplicable no se desprende que la condición de tal residencia vaya vinculada a la plena propiedad.

Pues bien, el TS, en su Sentencia de 20 de diciembre de 2018, nº recurso 3392/2017, zanja la cuestión y fija la siguiente doctrina sobre la cuestión de interés casacional: *«En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual, regulada en el art. 31.4.b del TRLIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados, y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma.»*

El Alto Tribunal basa su resolución en que los requisitos de la exención están estrechamente relacionados con el objeto sobre el que se proyecta el derecho transmitido, esto es, la propiedad de la vivienda habitual, por lo que intentar extender la exención a derechos no contemplados en la misma colisiona con el carácter excepcional de la analogía en la aplicación de los beneficios fiscales consagrado en el artículo 14 de la LGT: *«No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.»*

Por ello, en el fundamento de derecho tercero se concluye que, dado que la exención se produce por la transmisión de la titularidad del dominio sobre la vivienda habitual, esta titularidad jurídica debe haberse producido durante el periodo de tiempo exigido por la norma para la aplicación de la exención, que es el de tres años.

De la misma manera, respecto a la segunda exención mencionada, esto es, en caso de reinversión de la vivienda habitual, el TS admitió un auto, de 10 de junio de 2020, nº de recurso 7219/2020, donde la cuestión en la que se entiende que existe interés casacional es *«aclarar si la nuda propiedad es título suficiente para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual cumpliéndose el requisito de la residencia durante más de tres años.»*

En este caso, el contribuyente vivía con sus padres en una vivienda propiedad de éstos desde 1996. En 2002, tras el fallecimiento de la madre, la recurrente pasa a ser la nuda propietaria de la vivienda y el padre a tener el usufructo de la misma. El 26 de diciembre de 2007, tras fallecer el padre usufructuario, el contribuyente consolida la plena propiedad. Posteriormente, el 15 de julio de 2009, la recurrente transmite de manera onerosa la vivienda y, con la ganancia, cancela el préstamo para adquirir su nueva vivienda habitual. En ese periodo de 2009, el contribuyente declara en el IRPF la ganancia patrimonial exenta por

reinversión. No obstante, en 2014, la agencia tributaria practica propuesta de liquidación provisional consignando la ganancia patrimonial del ejercicio 2009 como no exenta al considerar que no se cumplen los requisitos necesarios para la aplicación de la misma.

La pretensión de la contribuyente, por su parte, es que se le reconozca el derecho a la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida con base en que la vivienda había sido su residencia habitual durante más de tres años y porque, en el momento de la transmisión, era plena propietaria. No obstante, no ostentó dicha condición durante la totalidad de los tres últimos años de la transmisión, pues parte de ese tiempo fue solo nudo propietaria. De esta manera, la liquidación confirmatoria de la propuesta fue recurrida mediante reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, pero este desestimó la reclamación. Subsiguientemente, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Cataluña, que también fue desestimado, en síntesis, por considerar que *«el recurrente no es titular de la propiedad de la vivienda en la que reside habitualmente, sino de la nuda propiedad de aquella, que es cosa por completo distinta a la adquisición que daba derecho a la deducción. Y si bien no resulta discutido que en ella tiene su domicilio habitual, ello será por tolerancia, liberalidad o cualquier otro negocio con la usufructuaria, que no son supuestos que otorguen derecho a la deducción.»*

No obstante, la argumentación jurídica de la recurrente contaba con la Sentencia del mismo TSJ de Cataluña de 11 de abril de 2012, número de recurso 1035/2008¹⁹, la cual sí había reconocido a los entonces demandantes el derecho a la exención del incremento patrimonial puesto de manifiesto con ocasión de la venta de la vivienda habitual, y ello aunque sobre la misma solo ostentaran la nuda propiedad. En esta resolución, el TSJ catalán²⁰ menciona la Sentencia del TS de 30 de mayo de 1998, donde se enlaza la noción jurídico-económica de inversión en vivienda con el derecho constitucionalmente reconocido a disfrutar de una vivienda digna consagrado en el artículo 47 de la CE, lo cual impide que *«puedan profesarse interpretaciones que sin una clara y manifiesta habilitación legal, restrinjan hasta desdibujarlo, un beneficio fiscal que coadyuva de modo directo al cumplimiento de la mencionada finalidad.»*

En cuanto al criterio de la DGT respecto a esta cuestión, podemos citar, a título de ejemplo, la consulta vinculante número V0746-17, de 23 de marzo,

19 Se argumenta en el fundamento jurídico sexto de dicha Sentencia que *«una interpretación literal no permite excluir la adquisición de la propiedad que se encuentra gravada, aunque lo sea con un derecho real de disfrute, cuando se cumple el requisito de la residencia por parte del adquirente de la propiedad gravada o la nuda propiedad, como es el caso, puesto que es el nudo propietario quien adquiere la cosa. Tampoco una interpretación teleológica nos lleva a distinta conclusión, máxime en supuestos como el presente, en que la usufructuaria de la vivienda, la madre de la recurrente, convive con su descendiente y el esposo de ésta, pues si el incentivo tiene que ver con el derecho al acceso a una vivienda digna, a la protección de la familia y al fomento a la adquisición de vivienda habitual, éste se cumple, ya que, desaparecido el gravamen, la propiedad quedará plena y libre.»*

20 Además, uno de los magistrados de esta Sentencia del TSJ de Cataluña que formaba parte de la Sala y firmó la Sentencia sin voto particular alguno fue D. Dmitry Teodoro Berberoff Ayuda, magistrado ponente de la posterior Sentencia del TS que fija el criterio con interés casacional en cuestión. Vid. PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. «La titularidad plena en la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF. Análisis de la STS de 12 de diciembre de 2022, rec. n.º 7219/2020, en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 483, pág. 120.

donde se interpreta lo siguiente: «En este caso, en el escrito de consulta, se especifica que el consultante ha renunciado al usufructo de la vivienda objeto de consulta a favor de los hijos, y, por tanto, no ostenta el pleno dominio de su vivienda habitual.

Por tanto, la ganancia patrimonial obtenida por el consultante, por la donación de la nuda propiedad de la vivienda objeto de consulta, a favor de sus ocho hijos, no estará exenta del Impuesto en virtud del artículo 33.4.b) de la LIRPF, así como tampoco estaría exenta del Impuesto en virtud del artículo 38 de la LIRPF, la ganancia patrimonial obtenida en el caso de que el consultante llevara a cabo la venta de dicha vivienda, y reinvirtiera total o parcialmente el importe obtenido con dicha venta, en otra vivienda habitual, y ello con independencia de que se cumplieran en su caso el resto de los requisitos exigidos en la norma.»

Es decir, la Subdirección General de IRPF considera que, en la medida en que el pleno dominio de la vivienda se encuentre desmembrado entre nudo propietario y usufructuario, a ninguno de ellos le resultará de aplicación las exenciones previstas con ocasión de la transmisión de la misma, aún en el caso de que se trate de la vivienda habitual²¹. Cuestión diferente sería si el contribuyente ostentara la plena propiedad de su vivienda habitual y decidiera transmitir dicho pleno dominio o la nuda propiedad, en cuyo caso, a la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión, de cumplirse el resto de requisitos, sí le sería de aplicación las exenciones correspondientes²².

Finalmente, el TS, en coherencia con su jurisprudencia anterior²³, desestima el recurso de casación y fija como criterio interpretativo en el fundamento de derecho cuarto de su Sentencia de 12 de diciembre de 2022, nº de recurso 7219/2020, que *«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, regulada en el art. 38 de la LIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido su residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos.»*

A nuestro juicio, en cambio, debería haberse estimado el recurso del contribuyente. Esta exención en particular, regulada en el artículo 38.1 de la LIRPF, encomienda al reglamento definir las condiciones que debe tener dicha vivienda a los efectos de la exención. Sin embargo, a pesar de la jurisprudencia del TS, lo cierto es que el RIRPF, en sus artículos 41 y 41 bis, no explicita en ningún

21 En el mismo sentido, *vid.* consultas vinculantes número V0845-06, de 4 de mayo, V1278-06, de 30 de junio y V0079-17, de 19 de enero.

22 Por lo tanto, se encontraría exenta, de cumplirse con el resto de los requisitos, la operación común en la práctica donde un contribuyente mayor de 65 años y pleno propietario de su vivienda habitual decide transmitir la nuda propiedad y reservarse el usufructo. *Vid.* consultas vinculantes número V2423-07, de 14 de noviembre, V1256-08, de 16 de junio y V0010-20, de 9 de enero.

23 Si bien la jurisprudencia que se sentó en la Sentencia del TS de 2018 no es plenamente aplicable al caso al abordarse una exención diferente, lo cierto es que en ambos supuestos se está resolviendo sobre el concepto de vivienda habitual a efectos de la exención en el IRPF de la ganancia generada por su transmisión.

precepto que el contribuyente que pretenda reinvertir la ganancia patrimonial obtenida por la venta de su vivienda habitual y, de esta manera, aplicar la exención correspondiente, haya debido ostentar el pleno dominio del inmueble durante el plazo continuado de tres años. Lo mismo sucede con la exención relativa a la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia, pues de la legislación aplicable no se desprende que la condición de habitualidad vaya vinculada a la plena propiedad. En el caso concreto, queda acreditado que la vivienda sí fue la residencia habitual de la contribuyente durante más de tres años. Además, en el momento de la transmisión, el recurrente era titular del pleno dominio, aunque no lo había sido durante tres años.

Por ello y, coincidiendo con PUEBLA AGRAMUNT²⁴, otra interpretación del TS era posible. En 1998, este Tribunal interpretó los preceptos en relación con uno de los principios rectores de la política social y económica reconocido en la CE, el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. En ese sentido, en virtud del artículo 47 de la CE, *«todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho»*. Por lo tanto, cabía la opción, en favor de este principio, de interpretar las normas sobre estas exenciones a favor del contribuyente. Interpretación no solo en la literalidad de la normativa, sino también en la finalidad de esta.

Volviendo a la operación objeto del presente trabajo, es decir, la constitución del usufructo temporal gratuito, cabe adelantar que no se produce ninguna ganancia o pérdida patrimonial en dicha constitución, sino que se genera un rendimiento del capital inmobiliario que, en ningún caso, podrá ser inferior al señalado en el artículo 85 de la LIRPF relativo a la imputación de rentas inmobiliarias, si el cesionario fuese el cónyuge o un pariente, incluidos los afines hasta el tercer grado inclusive, del cedente. Por ende, dado que no aflora ninguna ganancia patrimonial, carece de sentido analizar si cabe la aplicación de cualquiera de las exenciones analizadas. Ahora bien, antes de tomar la decisión de constituir el usufructo, el propietario debe valorar si desea transmitir la vivienda en el largo plazo, y ello debido a que, si una vez constituido el usufructo, decide residir en esta vivienda durante tres años con el objetivo de aplicar la exención de la ganancia patrimonial, bien por ser mayor de 65 años, bien por reinvertir en una nueva vivienda habitual, ha de saber que dichas exenciones no serán de aplicación, puesto que, atendiendo a la jurisprudencia del TS, la nuda propiedad no es título suficiente a tales efectos.

Por consiguiente, si una vez constituido el usufructo temporal, se decide transmitir la vivienda, la única exención aplicable sería la tipificada en el artículo 38.3 de la LIRPF en relación con la reinversión de la ganancia patrimonial en rentas vitalicias²⁵ por parte de contribuyentes mayores de 65 años en las condiciones que determina el artículo 42 del RIRPF. La otra alternativa sería,

24 PUEBLA AGRAMUNT, N. ob. cit., pág. 123.

25 Para la aplicación de esta exención, no es requisito necesario que el elemento patrimonial transmitido sea la vivienda habitual. Vid. consulta vinculante de la DGT número V1550-21, de 24 de mayo.

bien renunciar al usufructo²⁶, bien esperar a que finalice el plazo temporal establecido y, una vez extinguido este derecho real, residir en la vivienda habitual como pleno propietario durante tres años con el fin de, posteriormente, aplicar la exención por contribuyentes mayores de 65 años o por reinversión en una nueva vivienda habitual.

En definitiva, si el propietario del inmueble tiene intención de transmitirlo en unos años, planteándose residir en este bien habitualmente para disfrutar de las exenciones aplicables, no es recomendable constituir el usufructo. Por el contrario, si se pretende mantener el inmueble en el patrimonio familiar en el largo plazo, podría plantearse la operación. Finalmente, cabría analizar también si realmente la transmisión originaría una ganancia patrimonial o una pérdida, así como si el contribuyente estaría realmente dispuesto a residir habitualmente en la vivienda, pues se podría dar el caso de que el sujeto pasivo ostenta el inmueble con el exclusivo objeto de arrendarlo y no de residir en él.

Una vez planteadas estas consideraciones previas, procedamos pues a analizar cuál sería el tratamiento tributario de las diferentes figuras impositivas de la operación en cuestión: la constitución gratuita *inter vivos* del derecho de usufructo temporal del ascendiente a favor de su hijo. Para ello, será necesario el análisis de la carga impositiva tanto del ascendiente donante como del descendiente donatario. Además, habrá de diferenciar dos aspectos temporales: por un lado, el momento de la constitución del usufructo temporal y, por otro, una vez transcurrido el plazo temporal por el cual se constituyó este derecho, la extinción del usufructo y la consolidación del pleno dominio en el nudo propietario.

26 Conforme al artículo 513 4.º del CC, el usufructo se puede extinguir por la renuncia del usufructuario. No obstante, esta renuncia gratuita del usufructo temporal a favor del nudo propietario constituye un hecho imponible en el ISD por el concepto de adquisición de bienes por un negocio jurídico gratuito e *inter vivos*, siendo sujeto pasivo el nudo propietario en calidad de beneficiario de la adquisición a título lucrativo. *Vid.* consulta vinculante de la DGT número V1527-10, de 8 de julio.

Por otro lado, cabe destacar que existen razones para argumentar que la extinción del usufructo por renuncia que provoca la consolidación del dominio en el nudo propietario no constituye hecho imponible del IIVTNU, al no encontrarse recogido dentro de los supuestos previstos en el artículo 104 del TRLRHL. Lo anterior se basa en la Sentencia del TS de 16 de enero de 1999, nº de recurso 3067/1998, la cual concluye que la extinción del usufructo no es ni transmisión de la propiedad ni transmisión de ningún derecho real. Posteriormente se estudiará esta cuestión más en detalle.

Finalmente, respecto al IRPF, la renuncia del derecho de usufructo genera una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto por una alteración en su composición, de acuerdo con la definición contenida en el artículo 33.1 de la LIRPF. El importe de la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión. En el caso concreto, al valor de adquisición, al tratarse de una constitución gratuita del usufructo, le serán de aplicación las reglas del ISD, de acuerdo con el artículo 36 de la LIRPF. Además, dado que la renuncia se efectúa también gratuitamente o sin contraprestación, el valor de transmisión será asimismo el resultante de la aplicación de dichas reglas. Por último, se deberá tener en cuenta lo regulado en el artículo 37.1.k) de la LIRPF, el cual dispone que «*cuando el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles efectúe su transmisión, o cuando se produzca su extinción, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el importe real a que se refiere el artículo 35.1.a) de esta ley se minorará de forma proporcional al tiempo durante el cual el titular no hubiese percibido rendimientos del capital inmobiliario.*» Es decir, la LIRPF obliga a minorar el valor de adquisición de forma proporcional al tiempo en el que no se obtuvieron rendimientos de capital inmobiliario. *Vid.* Consulta vinculante de la DGT número V1009-20, de 28 de abril.

3. Donación del usufructo temporal

3.1. Repercusiones tributarias en el donante ascendiente

3.1.1. IRPF

En virtud del artículo 467 del CC, *«el usufructo da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa.»* Este derecho real, conforme al artículo 468 de este mismo texto legal, puede constituirse por la ley, por la voluntad de los particulares manifestada en actos entre vivos o en última voluntad, y por prescripción. Además, el artículo 469 establece que el usufructo puede constituirse a favor de una o varias personas, simultánea o sucesivamente, y en todo caso desde o hasta cierto día, puramente o bajo condición.

Pues bien, centrándonos en la constitución del usufructo temporal sobre un inmueble en favor del hijo del pleno propietario, cabe citar el artículo 22 de la LIRPF, el cual dispone lo siguiente: *«1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.*

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.»

Por lo tanto, conforme a la normativa expuesta, la constitución del usufructo temporal de manera gratuita a su hijo comporta para el donante la obtención de rendimientos del capital inmobiliario.

El artículo 6.5 de la LIRPF, por su parte, establece que *«se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.»* Además, según el apartado 1 del artículo 40 de esta misma Ley, *«la valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.»*

Sin embargo, dado que se trata de la obtención de rendimientos de capital inmobiliario donde el adquirente del derecho real es un familiar de primer grado, debemos acudir al artículo 24 de la LIRPF, el cual dispone que, en estos casos, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de la LIRPF.

Por ello, la constitución del derecho de usufructo temporal sobre un inmueble genera un rendimiento de capital inmobiliario que deberá valorarse a precio normal de mercado, sin que este rendimiento pueda resultar inferior a lo seña-

lado en el artículo relativo a la imputación de rentas inmobiliarias²⁷. Ahora bien, la acreditación de gratuidad determina la no aplicación de la presunción del artículo 6.5 antes citado, por lo que la tributación de la operación en IRPF queda limitada a la imputación de rentas inmobiliarias conforme al artículo 85 de la LIRPF.

Dicha acreditación de gratuidad no comportará problema alguno, pues en la cesión gratuita del usufructo es necesario el otorgamiento de escritura pública. En ese sentido, atendiendo a las Sentencias del TS de 31 de julio de 1999 y de 3 de marzo de 1995, cuya doctrina se cita más recientemente en la Sentencia de 11 de noviembre de 2010, la cesión gratuita del usufructo es equiparable a una donación. Por ello, se concluye que, para que sea válida constitución del usufructo gratuito sobre el inmueble, ha de hacerse en escritura pública conforme al artículo 633 del CC²⁸.

Por tanto, la constitución del usufructo genera una imputación de rentas inmobiliarias en sede del donante que impide que se aflore una ganancia o pérdida patrimonial. Esta es una de las principales razones por las cuales podría ser recomendable, en lugar de donar el inmueble, constituir un usufructo, ya que mediante la donación se podría generar una ganancia patrimonial en IRPF tan elevada que haría replantearse la operación²⁹.

Para concluir, el ascendiente donante dejará de tributar por los rendimientos de capital inmobiliario obtenidos por el arrendamiento del inmueble, ya que éstos serán percibidos por el usufructuario, quien normalmente obtendrá menores rentas totales y su tipo de gravamen será inferior. No obstante, además de los costes notariales asociados a la constitución del usufructo, cabe insistir en que el contribuyente que pasa a ser nudo propietario deberá tributar por la imputación de rentas inmobiliarias conforme al artículo 85 de la LIRPF.

3.1.2. IP e ITSGF

Este aspecto impositivo dependerá de la Comunidad Autónoma en la cual residan los contribuyentes. Ahora bien, lo cierto es que, de constituirse el usufructo, el ascendiente donante se desprenderá de parte de su patrimonio, por lo que su base imponible tanto en el IP como en el nuevo ITSGF será inferior.

En concreto, el contribuyente ascendiente, que habitualmente ostenta mayor patrimonio que su descendiente a quien le ha constituido el usufructo, pasa de pleno propietario a nudo propietario. El valor de este derecho de nuda propie-

27 Vid. consultas vinculantes de la DGT número V2203-21, de 31 de julio y V2577-13, de 1 de agosto, entre otras. Además, a los efectos de una transmisión del inmueble una vez extinguido el usufructo, el propietario no deberá disminuir el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones durante la vigencia del usufructo (artículo 40 del RIRPF), ya que el rendimiento de capital inmobiliario procedente del arrendamiento es obtenido por el usufructuario.

28 Vid. ELIZALDE REDÍN, Germán. «Cesión gratuita del usufructo sobre bien inmueble: donación. STS (Sala de los Civil) de 22 abril, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 3, 2013.

29 Por ello, numerosos contribuyentes que no cumplen con los requisitos necesarios para que la ganancia patrimonial se declare exenta, deciden posponer la transmisión del inmueble a sus hijos vía herencia, pues el artículo 33.3.b) de la LIRPF estima que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

dad, tanto en el IP como en el ITSGF, se computa por la diferencia entre el valor total del bien y el valor del usufructo que sobre el mismo se ha constituido. Más concretamente, según el artículo 20 de la LIP, tanto el usufructo como la nuda propiedad se valoran con arreglo a los criterios señalados en la LITP, donde se toma como referencia el valor asignado al bien inmueble conforme al artículo 10 de la LIP. Los valores serán los mismos para el ITSGF, ya que, atendiendo al artículo 3.Ocho.3 de la LITSGF, para la determinación de la base imponible de este impuesto son aplicables las reglas contenidas en la LIP.

En conclusión, la constitución del usufructo puede resultar incluso beneficioso en cuanto a la tributación de estos dos impuestos se refiere, pues en el nudo propietario, quien normalmente es el que pudiera tributar por estos impuestos, la constitución del usufructo supone una disminución del valor del bien y, por tanto, de su base imponible. En cambio, para el titular del derecho real, este derecho supone la existencia de un activo más que se debe valorar, pero es posible que, atendiendo al patrimonio neto total de este contribuyente, no esté obligado a presentar la declaración de estos dos impuestos³⁰.

3.2. Repercusiones tributarias en el donatario descendiente

3.2.1. ISD

Según el artículo 3.1.b) de la LISD, constituye el hecho imponible del impuesto *«la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, intervivos.»*

El artículo 26.a) de la misma Ley, por su parte, establece que *«el valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100»*.

Por consiguiente, de acuerdo con los preceptos anteriores, la constitución del usufructo temporal a favor del descendiente estará sujeta al ISD, por el concepto de donación, pues se constituye a título lucrativo e *inter vivos*³¹. El sujeto pasivo de esta operación, conforme al artículo 5.b) de la LISD, será el hijo en su calidad de donatario.

Ahora bien, el ISD, en virtud del artículo 25.1 c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, es un impuesto cedido, por lo que la cantidad a pagar por parte del hijo donatario dependerá de la normativa de la Comunidad Autónoma aplicable. En particular, según el artículo 48 de esta misma Ley, las Comunidades autónomas pueden asumir competencias normativas en el ISD sobre las reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto,

30 Nótese que, conforme pasen los años, el plazo del usufructo temporal constituido será cada vez menor y, por tanto, mientras que la nuda propiedad tendrá un valor superior, el valor del usufructo irá disminuyendo. Finalmente, cuando se extinga el usufructo temporal y se consolide el pleno dominio, se volverá a la situación inicial.

31 Vid. consulta vinculante de la DGT número V0928-12, de 26 de abril.

las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota.

A tal efecto, los apartados 1 y 2.b) del artículo 32 de la citada Ley mencionan que «1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio. 2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión: b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.»³²

Por consiguiente, en este caso la planificación fiscal se encuentra limitada, ya que la normativa autonómica aplicable dependerá del lugar donde radique el bien inmueble. Es decir, la decisión de llevar a cabo la constitución del usufructo dependerá en gran parte de si la normativa aplicable en el ISD es ventajosa o no para el contribuyente donatario. Eso sí, lo que es un hecho es que la base imponible de este impuesto sería superior en el caso en que, en lugar de constituir el usufructo, se procediera a donar directamente la propiedad del inmueble. Por ello, mientras que en algunas Comunidades Autónomas la donación de la propiedad devengaría un ISD tan elevado que haría descartar la operación, la constitución del usufructo se presentaría como una opción a valorar.

3.2.2. IIVTNU

Otra de las contingencias fiscales deriva de la tributación local. En concreto, el hecho imponible del IIVTNU viene regulado en el 104.1 del TRLHL, el cual dispone que «*el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio, sobre los referidos terrenos*». Es decir, para que se produzca el hecho imponible de este impuesto deben concurrir dos condiciones: por un lado, debe producirse un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana en los términos que regula el TRLHL y, por otro, este incremento debe producirse como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

Por lo tanto, la constitución del derecho de usufructo originará el hecho imponible del IIVTNU siempre que el valor del terreno haya experimentado un incremento de su valor. El sujeto pasivo, en virtud del artículo 106.1 a) del TRLHL,

32 En cuanto a los contribuyentes sujetos por obligación real al no residir en España, la normativa aplicable sería la misma, pues la disposición adicional segunda de la LISD adecúa la norma del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) y establece en su apartado Uno.1.c) que «*en el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos" los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.*»

al tratarse de una operación a título gratuito, será el hijo como adquirente del citado derecho real a título lucrativo.

Como es sabido, tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos que regulaban el cálculo de la base imponible del IIVTNU, se aprobó, mediante el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre³³, (recientemente avalado por el TC³⁴), tanto el supuesto de no sujeción (art. 104.5 del TRLRHL), como el método de determinación «real» de la base imponible (art. 107.5 del TRLHL), entre otros aspectos. Así, se da cumplimiento a los mandatos del TC de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos³⁵.

En principio, el supuesto de no sujeción o de cálculo del método «real» son sencillos de calcular cuando se transmite la propiedad del terreno, donde, a efectos de acreditar la inexistencia de incremento de valor o menor base imponible en comparación con el cálculo del método objetivo, se computa la diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición.

Ahora bien, en el caso de constitución o transmisión del derecho de usufructo, como es nuestro caso, ¿es posible aplicar también la no sujeción o el cálculo de la base imponible atendiendo al incremento de valor realmente obtenido?

La DGT, en su reciente consulta número V0597-23, de 13 de marzo aclara que sí sería de aplicación, puesto que *«la redacción del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 se refiere a «las transmisiones de terrenos» y no sólo a «la transmisión de la propiedad de los terrenos», en consecuencia, dicho supuesto de no sujeción debe interpretarse en el sentido de que resulta de aplicación, tanto a los casos de transmisión de la propiedad del terreno, como a los casos de cons-*

33 Mediante este texto normativo, se modifica el TRLHL con el fin de adaptar la normativa del IIVTNU a las Sentencias del TC número 59/2017, de 11 de mayo, 126/2019, de 31 de octubre y 182/2021, de 26 de octubre.

34 El Pleno del TC, en sus recientes Sentencias número 17/2023, de 9 de marzo y 35/2023, de 18 de abril aprecia que, dada la situación de extraordinaria y urgente necesidad, este Real Decreto-ley resulta jurídicamente admisible y evita la demora que hubiera supuesto recurrir a la tramitación legislativa ordinaria. En particular, se argumenta que, de no haberse aprobado la norma cuestionada, no hubiera sido posible seguir recaudando el impuesto por parte de las entidades locales. Además, el TC señala que, atendiendo que el IIVTNU no constituye un pilar básico dentro del conjunto de sistema tributario, se confirma que este Real Decreto-ley, aunque modifique la base imponible de este impuesto local, no ha alterado sustancialmente la posición de los contribuyentes a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme al artículo 31.1 de la CE. Por ello, se concluye que no ha de apreciarse vulneración alguna en los límites materiales que los artículos 86.1 y 31.1 de la CE establecen para la utilización del Real Decreto-ley en materia tributaria.

No obstante, los magistrados D. Enrique Arnaldo Alcubilla y Dña. Concepción Espejel Jorquera han votado en contra al considerar que el Real Decreto-ley no respeta los límites materiales en materia tributaria al afectar de manera directa al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

35 Curiosamente, el TC sí aprecia la inconstitucionalidad del método de cálculo de la IIVTNU por el posible gravamen a inexistencias de incremento de valor de terrenos, pero, como hemos comentado anteriormente, considera constitucional el margen que ostenta el legislador para decidir no actualizar el valor de adquisición de los inmuebles conforme a la inflación en las ganancias patrimoniales de IRPF.

titución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre el terreno.

En consecuencia, en el caso objeto de consulta podrá resultar de aplicación tanto el supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL, como el método de determinación de la base imponible del artículo 107.5 del mismo texto legal, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dichos artículos.

La comparación entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, en todo caso, debe hacerse entre conceptos homogéneos.»³⁶

Así pues, lo primero que debe comprobarse es si la operación en cuestión se engloba en el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 104.5 del TRLHL, es decir, si se constata la inexistencia de incremento de valor mediante la diferencia entre los valores del terreno en las fechas de transmisión y de adquisición. Para ello, el contribuyente deberá acreditar la inexistencia de incremento de valor a través de la declaración de la transmisión y de los títulos que documenten tanto la transmisión como la adquisición.

En el caso concreto del presente trabajo, al tratarse de la constitución de un usufructo, debemos atenernos al artículo 107.2 b) del TRLHL, el cual dispone que *«en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»*

A estos efectos, el párrafo primero del artículo 10.5.a) del TRLITP establece que *«el valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.»*

El valor de adquisición dependerá de si se produjo de manera onerosa o lucrativa por parte del ascendiente donante. En caso de que fuera a título oneroso, se tomará el mayor de los siguientes valores sin computar los gastos o tributos que graven la operación: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria. Por el contrario, si la adquisición hubiera sido a título lucrativo, se aplicará la misma regla, pero tomando, en su caso, por el valor de los títulos, el declarado en el ISD. Finalmente, dado que la comparación entre los dos valores debe hacerse entre conceptos homogéneos, el valor de adquisición será el valor que corresponda al usufructo temporal del terreno respecto del valor tomado³⁷.

³⁶ En el mismo sentido se pronuncia la consulta vinculante de la DGT número V0214-23, de 10 de febrero

³⁷ Como lo habitual es que en el inmueble por el cual se pretende constituir el usufructo haya suelo y construcción, de acuerdo con el párrafo cuarto del artículo 104.5 del TRLHL, *«se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.»*

Consideramos que un ejemplo puede facilitar la comprensión de todo lo expuesto. Imaginemos que el contribuyente pretende constituir el usufructo temporal a su hijo por el plazo de 10 años y que adquirió el inmueble en cuestión mediante una compraventa por un precio de 300.000 euros según la escritura pública. Además, según los valores catastrales a efectos del IBI, el 50% corresponde al valor del suelo. Imaginemos también que, a pesar de que cuando adquirió el inmueble el valor de referencia no estaba en vigor, la Administración no ha procedido a comprobar el valor escriturado. Pues bien, el valor de adquisición en la constitución del usufructo será el 20%³⁸ de 150.000€³⁹, esto es, 30.000 euros.

Por otro lado, como valor de transmisión, se tomará el valor otorgado al usufructo temporal en la escritura pública de constitución del derecho real. Ahora bien, dado que se trata de una transmisión lucrativa, se tomará por el valor de los títulos el declarado en el ISD, por lo que entraría en juego el valor de referencia tipificado en el artículo 9.3 de la LISD y previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario. Siguiendo con el ejemplo anterior, en el caso en que el valor de referencia en la fecha del devengo del IIVTNU fuera inferior a 300.000 euros⁴⁰, la constitución del usufructo se encontraría no sujeta a este impuesto⁴¹.

En segundo lugar, si no es aplicable este supuesto de no sujeción, el contribuyente deberá asimismo calcular los valores de transmisión y adquisición a los efectos de comparar si la base imponible así calculada es inferior a la que resulte del sistema de cálculo objetivo. De acuerdo con este último método, conforme a los apartados 1 a 4 del artículo 107 del TRLHL, la base imponible se determina multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo, a efectos del IBI, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación según el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento de valor.

En virtud del artículo 107.5 del TRLHL, si una vez calculadas ambas bases imponibles, el contribuyente constata que el método de cálculo «real» es inferior al calculado conforme al método objetivo, se tomará como base imponible dicho importe inferior.

Tal y como se puede contemplar, el cálculo de este impuesto local dependerá de cada caso en concreto. Así, mientras que en algunos supuestos la constitución del usufructo se encontrará no sujeto, en otros se aflorará una cantidad a pagar por parte del descendiente donatario que podrá resultar un verdadero

38 20% es el valor del usufructo temporal calculado en razón del 2 por 100 por cada uno de los 10 años, sin exceder del 70 por 100.

39 Debe tomarse como valor del suelo el que resulte de aplicar la proporción del valor catastral del terreno respecto al valor catastral total, en nuestro caso, el 50% de 300.000 euros.

40 Tomando como ejemplo que el valor de referencia es de 280.000 euros, el valor de transmisión sería el 20% de la mitad de 280.000, es decir, 28.000. Como este valor es inferior al de adquisición (30.000), se constataría el no incremento de valor del terreno y, en consecuencia, la no sujeción al IIVTNU.

41 Se está suponiendo, además, que el contribuyente declara en el ISD según el valor de referencia y no conforme a un valor superior. Si no existiera valor de referencia, sin perjuicio de comprobación normativa, la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

obstáculo a la viabilidad de la operación. En cualquier caso, al igual que sucede con el ISD, la constitución del usufructo devenga una cuota inferior en comparación con la donación de la plena propiedad del inmueble.

3.2.3. IRPF

Conforme al artículo 471 del CC, *«el usufructuario tendrá derecho a percibir todos los frutos naturales, industriales y civiles de los bienes usufructuados.»* Asimismo, el artículo 480 del CC establece que *«podrá el usufructuario aprovechar por sí mismo la cosa usufructuada, arrendarla a otro y enajenar su derecho de usufructo, aunque sea a título gratuito, pero todos los contratos que celebre como tal usufructuario se resolverán al fin del usufructo, salvo el arrendamiento de las fincas rústicas, el cual se considerará subsistente durante el año agrícola.»*

En cuanto a quién se le atribuye la renta obtenida por el arrendamiento, debemos acudir al artículo 11.3 de la LIRPF, según el cual *«los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.»*

En consecuencia, el arrendamiento del inmueble por quien ostenta el usufructo del mismo dará lugar a la obtención por este de los rendimientos del capital inmobiliario⁴². En lo que respecta a los gastos deducibles de la vivienda arrendada, el artículo 500 del CC señala que *«el usufructuario está obligado a hacer las reparaciones ordinarias que necesiten las cosas dadas en usufructo. Se considerarán ordinarias las que exijan los deterioros o desperfectos que procedan del uso natural de las cosas y sean indispensables para su conservación. Si no las hiciere después de requerido por el propietario, podrá éste hacerlas por sí mismo a costa del usufructuario.»* De igual modo, atendiendo al artículo 504 del CC, *«el pago de las cargas y contribuciones anuales y el de las que se consideran gravámenes de los frutos será de cuenta del usufructuario todo el tiempo que el usufructo dure.»* Por consiguiente, en la medida en que los gastos del inmueble arrendado sean asumidos por el usufructuario y se trate de gastos necesarios para la obtención de los rendimientos conforme al artículo 23.1 de la LIRPF, tendrán la consideración de gastos deducibles⁴³.

En particular, uno de los gastos deducibles son los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, siempre que no tengan carácter sancionador. En el caso del IBI, en concreto, en virtud del artículo 61 del TRLHL, *«1. constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectados. b) De un derecho real de superficie. c) De un derecho real de usufructo. d)*

42 Vid. consulta vinculante de la DGT número V2577-13, de 1 de agosto.

43 Vid. consulta vinculante de la DGT número V0651-19, de 26 de marzo.

Del derecho de propiedad. 2. La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas.»

Por lo tanto, la aplicación de la norma deriva en que, en caso de concurrencia del derecho real de usufructo y del derecho de nuda propiedad sobre un mismo bien inmueble, solo se realiza el hecho imponible del IBI por el derecho real de usufructo, no gravándose el derecho de propiedad, por lo que el contribuyente es exclusivamente el usufructuario⁴⁴. Es decir, el derecho de propiedad señalado en la letra d) del artículo 61.1 es el derecho de pleno dominio, que confiere a su titular todas las facultades de uso y disposición sobre el bien inmueble, pero se configura como el supuesto residual, ya que, de coexistir con alguno de los otros derechos constitutivos del hecho imponible, el propietario quedaría no sujeto al IBI. De la misma manera, la nuda propiedad no constituye en ningún caso el hecho imponible⁴⁵. Este planteamiento tributario guarda relación con la idea que subyace en la normativa civil en el sentido en que el usufructuario es el poseedor actual del inmueble⁴⁶.

Otro gasto deducible muy a tener en cuenta por parte del usufructuario arrendador del inmueble es la amortización del inmueble. Así, el artículo 23.1.b) de la LIRPF dispone que se deducirán de los rendimientos íntegros las cantidades destinadas a la amortización del inmueble, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. El RIRPF, por su parte, establece en su artículo 14.3 que, *«en el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, podrá amortizarse, con el límite de los rendimientos íntegros de cada derecho, su coste de adquisición satisfecho. La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes: a) Cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.»*

Llegados a este punto, la DGT, en un principio, interpretaba que el coste de adquisición satisfecho en las adquisiciones a título gratuito (herencia o donación) era el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el inmueble, así como los gastos y tributos inherentes a la adquisición del inmueble, excluido los intereses, que hayan sido satisfechos por el adquirente (artículo 35.1 b) de la LIRPF)⁴⁷. De esta manera, en la consulta vinculante de la DGT número V1279-18, de 17 de mayo, donde el contribuyente es el usufructuario de un local adquirido por herencia y consulta la manera de calcular la amortización, la Subdirección General de IRPF concluye que solo será amortizable el coste de adquisición satisfecho, esto es, el importe del ISD abonado con ocasión de su adquisición.

Sin embargo, esta cuestión, afortunadamente para los contribuyentes, ha sido abordada por el TS en su Sentencia de 15 de septiembre de 2021, nº de

44 No obstante, cuando se extinga el usufructo y se consolide la plena propiedad en el nudo propietario, el sujeto pasivo del IBI volverá a ser el pleno propietario.

45 Vid. consulta vinculante de la DGT número V0475-18, de 21 de febrero.

46 Vid. NAVARRO EGEA, Mercedes. «Consecuencias fiscales de la titularidad del usufructo», en *Tratado de usufructo*. Ed. La Ley, nº 1, 2016, pág. 11.

47 En ese sentido, vid. consulta vinculante de la DGT número V2351-17, de 15 de septiembre.

recurso 5564/2019. En ese caso y, en lo que aquí interesa, la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia era el siguiente: *«Precisar la interpretación que debe darse al artículo 23.1.b) de la Ley del IIRPF, en la determinación de la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización para determinar los rendimientos netos del capital inmobiliario sujetos al IRPF cuando la adquisición se ha producido por herencia o a título gratuito.»*

Pues bien, el Alto Tribunal fija como doctrina que en su fundamento jurídico segundo que, *«la interpretación correcta del art. 23.1.b) de la LIRPF, es, tal y como se recoge en la sentencia de instancia, la que entiende que para calcular la determinación del rendimiento neto se deducirán las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, y tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes.»*⁴⁸ Tras esta Sentencia, la DGT⁴⁹ y el TEAC⁵⁰ matizan su criterio y se adaptan a la jurisprudencia fijada.

Por consiguiente, en el cálculo de la amortización, el coste de adquisición a título gratuito se incluye no solo el ISD pagado, sino también el valor del inmueble a efectos del ISD. Esta interpretación, en nuestra opinión, es extrapolable al caso del usufructo en el sentido en que la amortización que podrá deducirse el usufructuario será la que resulte de dividir el valor del usufructo adquirido a efectos del ISD más los gastos y tributos inherentes a esta adquisición y satisfechos por el usufructuario (coste de adquisición conforme a la interpretación del TS) entre el número de años de duración del usufructo temporal (artículo 14.3 a) del RIRPF). Además, nótese que, a diferencia de lo que sucede en la amortización en caso de propiedad del inmueble, en el supuesto de usufructo la norma no menciona que deba excluirse el cómputo del suelo. En cambio, sí que se menciona que la cantidad que podrá amortizarse tendrá como límite los rendimientos íntegros percibidos por el derecho de usufructo.

Por otro lado, si el inmueble no constituye la vivienda habitual del usufructuario y, además, no se encuentra arrendado ni afecto a ninguna actividad económica, deberá declarar en su IRPF la imputación de rentas conforme al artículo

48 Entre los argumentos esgrimidos para llegar a esta conclusión, destacamos los siguientes: *«Introduce, en el mismo sentido la norma reglamentaria, el elemento más significativo de la amortización cual es la depreciación del valor del bien, esto es, la disminución de valor que sufre el bien, en este caso el inmueble, por el paso del tiempo y/o por su uso. Resulta evidente que no es posible desvincular la amortización de un inmueble del elemento que la caracteriza, de su valor y de la recuperación, en definitiva, de dicho valor que se persigue con la efectividad de la amortización. No es posible, por tanto, una interpretación que prescinda de dicho elemento sustancial, considerar que la amortización sólo comprende los gastos y tributos asumidos por la adquisición del inmueble, es desconocer el significado del término amortización, si así lo hubiera querido el legislador habría limitado los gastos a deducir a los gastos estrictos y a los tributos necesarios para la adquisición del inmueble, pero entonces no estaríamos ante una amortización, y aun cuando es habitual, desde el punto de vista económico y empresarial, la correlación entre la previa inversión y la consiguiente amortización, la amortización en sí es un término neutral con sustantividad propia que no exige para su efectividad la previa inversión.»*

49 Vid. consulta vinculante de la DGT número V1693-22, de 15 de julio.

50 Vid. resolución del TEAC de 28 de junio de 2022.

85 de la LIRPF⁵¹. Por tanto, esta interpretación de la normativa conduce a que se den situaciones donde un solo inmueble genere imputación de rentas en dos contribuyentes. Así, mientras que el usufructuario deberá integrar la imputación de rentas en tanto en cuanto el inmueble no sea su vivienda habitual y no se encuentre arrendado ni afecto a actividades económicas, el nudo propietario, a su vez, tendrá que integrar la misma cuantía que el usufructuario en concepto de rendimiento mínimo por parentesco (artículo 24 de la LIRPF⁵²). En este contexto, ALEMANY BELLIDO⁵³ propone la posibilidad de que la renta inmobiliaria imputada al usufructuario aumente el valor de adquisición del inmueble ya que, según la opinión del autor con quien coincidimos, en otro caso se consolidaría una imposición ficticia o, dicho de otro modo, se generaría una doble imposición. Finalmente, si el usufructuario decide constituir el inmueble como su vivienda habitual, no deberá integrar renta alguna.

En definitiva, en la planificación fiscal planteada, el usufructuario será quien tribute por el rendimiento de capital inmobiliario del inmueble arrendado. Además, podrá deducir los gastos conforme a la normativa que sean satisfechos por él (véase el ejemplo del IBI, donde es el sujeto pasivo en su calidad de titular del derecho real), así como la amortización calculada en los términos expuestos anteriormente. Sin embargo, cabe recordar que, a pesar de que el nudo propietario se desprende de la obligación de tributar por los rendimientos derivados del alquiler, deberá integrar las rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de la LIRPF.

4. Extinción del usufructo temporal y consolidación del dominio

Conforme a lo dispuesto en el artículo 513.2.º del CC, el usufructo se extingue «*por expirar el plazo por el que se constituyó, o cumplirse la condición resolutoria consignada en el título constitutivo.*» Es decir que, tras la constitución del usufructo temporal, una vez transcurrido el plazo establecido, el usufructo temporal se extingue y el nudo propietario consolida el dominio, volviendo así a ostentar el pleno dominio sobre el inmueble. Por tanto, con el transcurso del período de tiempo por el cual se constituyó el usufructo temporal, se produce la extinción del derecho real de usufructo en la persona del usufructuario y una recuperación del derecho de la plena propiedad por la persona del nudo propietario.

A diferencia de la constitución del usufructo, cabe resaltar que la extinción de este derecho real no requiere escritura pública, siendo suficiente una ins-

51 Así lo especifica el párrafo segundo del artículo 85.2 de la LIRPF al establecer que, «*cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.*» Si la finalidad de esta norma no persigue gravar la titularidad del inmueble, sino la renta potencial que podrían generar estos bienes que no constituyen vivienda habitual ni se encuentran afectos a actividades económicas, resulta lógico que se le impute íntegramente a quien tiene las facultades de uso y disfrute.

52 Vid. NAVARRO EGEA, Mercedes. «Las rentas del usufructo en el IRPF», en *Tratado de usufructo*. Ed. La Ley, nº1, 2016, pág. 5.

53 ALEMANY BELLIDO, José Ignacio. «El (mal)trato fiscal al usufructo de vivienda», en *Carta Tributaria*, Revista de Opinión nº 87, Sección Observatorio, *Wolters Kluwer* nº 5917, 2022.

tancia privada a efectos de su inscripción registral. Por ello, este hecho no da lugar a la tributación por AJD⁵⁴. Asentadas estas anotaciones, veamos pues el tratamiento fiscal de esta extinción del usufructo tanto en el usufructuario que ve extinguido su derecho como en el propietario que recupera la plena propiedad.

4.1. Repercusiones tributarias en el donante ascendiente

El propietario que consolida el dominio no tributa en IRPF por dicha consolidación. Es decir, la extinción del usufructo no comporta, a efectos del IRPF, una nueva adquisición por el nudo propietario, sino que es el propio régimen legal de este derecho real el que establece que la finalización del plazo por el que se constituyó lo extingue⁵⁵.

En consecuencia, la tributación del inmueble pasará a ser la habitual, es decir, salvo que se constituya como su vivienda habitual, el contribuyente deberá declarar la imputación de rentas inmobiliarias o rendimientos de capital inmobiliario en el caso en que decida arrendar el bien.

4.1.1. ISD

Respecto al ISD, en un principio, cabría pensar que, al extinguirse el usufructo, surge una nueva obligación tributaria de carácter material para el nudo propietario que ve cómo, por el trascurso del tiempo estipulado en el usufructo temporal, este se extingue y se consolida su plena propiedad. En efecto, el artículo 26. c) de la LISD establece que *«en la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.»* Por lo tanto, en la extinción del usufructo y consiguiente consolidación del dominio, se exige el impuesto que corresponda según el título de constitución del usufructo, es decir, si la transmisión fue onerosa, el nudo propietario tributará por el ITP. En cambio, si la transmisión fue lucrativa, se tributará por el ISD.

Mediante la aplicación de esta regla se tributaría por el ISD en el caso habitual en que, tras fallecer el pleno propietario del inmueble y repartirse la herencia entre el cónyuge viudo en calidad de usufructuario y el hijo en calidad de nudo propietario, posteriormente, fallece el cónyuge viudo y, al extinguirse el usufructo, el nudo propietario pasa de nudo a pleno propietario.

Ahora bien, el artículo 26.c) de la LISD anteriormente citado solo es aplicable cuando el nudo propietario que consolida la propiedad no hubiera sido titular del pleno dominio sobre el inmueble objeto del usufructo cuando éste

⁵⁴ Vid. NAVARRO EGEA, Mercedes. «Otras implicaciones fiscales asociadas a la constitución, transmisión y extinción del dominio», en *Tratado de usufructo*. Ed. La Ley, nº 1, 2016, pág. 2.

⁵⁵ Vid. consulta vinculante de la DGT número V2203-21, de 31 de julio.

se constituyó, pues en este supuesto el titular adquiere algo que no había tenido nunca⁵⁶.

Sin embargo, en nuestro supuesto, si bien la constitución del usufructo temporal a título lucrativo a favor del hijo se encuentra sujeta al ISD por el concepto de donación, la extinción de este derecho real no está sujeta al impuesto, y ello porque esta extinción no supone una nueva adquisición para el nudo propietario, sino la recuperación del pleno dominio sobre el inmueble que tenía originalmente cuando lo adquirió de manera previa a la constitución del usufructo extinguido⁵⁷.

4.1.2. IIVTNU

En un principio, la Subdirección General de Tributos Locales, en su consulta vinculante número V1851-16 de 27 de abril, interpretaba que el derecho de usufructo como tal no se extingue (aunque sí lo hace en la persona del usufructuario), sino que se lleva a cabo un tránsito, una traslación a la persona del nudo propietario que lo adquiere consolidando el dominio.

En ese sentido, la DGT argumentaba que, en esta «traslatio» del derecho de usufructo a la persona de nudo propietario se produce una adquisición de goce que transita del usufructuario al dueño, quien pasa de nudo a pleno propietario. Por tanto, según esta doctrina, *«el IIVTNU grava el incremento de valor que experimente el terreno urbano y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre el referido terreno, lo que evidentemente comprende el derecho de usufructo, cuya constitución o transmisión, aunque lo sea al nudo propietario por vía de la consolidación, produce el devengo del impuesto.»* En consecuencia, la DGT concluye⁵⁸ que se encuentra sujeta al IIVTNU la adquisición por parte de los nudos propietarios del derecho de usufructo sobre la vivienda como consecuencia de la consolidación del pleno dominio⁵⁹.

Sin embargo, la Sentencia del TS de 16 de enero de 1999, nº de recurso 3067/1998 interpretaba lo contrario. Concretamente, el Alto Tribunal argumenta en su fundamento jurídico segundo que *«como bien razona la sentencia recu-*

56 Vid. JOVER SIERRA, Beatriz. «Consolidación de dominio por recuperación del usufructo», en *Tottribtuts*, 2015.

57 Así se pronuncia la consulta vinculante de la DGT número V0928-12, de 26 de abril, la cual concluye que *«la consolidación del dominio en el nudo propietario por la extinción de un usufructo constituido a título lucrativo está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sólo en el caso de que el titular actual del pleno dominio no hubiera tenido ya tal condición cuando se desmembró el dominio por la constitución del usufructo en cuestión. En el caso planteado no estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.»*

58 En dicha consulta, la Subdirección General de Tributos Locales menciona que este criterio coincide con el del TS manifestado en la sentencia de 14 de noviembre de 1996 de la Sala de lo Contencioso-administrativo, así como en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 24 de marzo de 1999 y de 29 de septiembre de 2000 y del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29 de diciembre de 1997 y de 9 de octubre de 1998.

59 A la misma conclusión se llega en la consulta vinculante de la DGT número V2431-17, de 28 de septiembre.

rrida, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto.»

Por lo tanto, la extinción del derecho real de usufructo no comporta una transmisión de tal derecho a la persona del nudo propietario, sino solamente una recuperación de las facultades de goce sobre el bien por el propietario. De esta manera, la DGT cambia su criterio⁶⁰ y dispone que, no existiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del IIVTNU y, por ende, la consolidación del dominio por la extinción del usufructo temporal no está sujeta a este impuesto. En el mismo sentido se manifestó más recientemente el TS en su Sentencia de 9 de diciembre de 2011, nº de recurso 653/2008⁶¹.

Ahora bien, una vez consolidado el dominio, si el ascendiente decide transmitir el inmueble, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del nuevo devengo del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto del incremento de valor del terreno será el comprendido entre la fecha de la futura transmisión que devenga el impuesto y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. En consecuencia, la fecha de inicio de este período de generación será la fecha en la que el ascendiente adquirió en su día la propiedad del inmueble, sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio por extinción del usufructo temporal, dado que esta operación no se encuentra sujeta al impuesto⁶².

60 Vid. consultas vinculantes de la DGT número V2175-22, de 17 de octubre y V0597-23, de 13 de marzo.

61 En dicha resolución, aunque se refiere al IRPF, en el fundamento jurídico primero asume el criterio de la Sentencia de la AN de 23 de noviembre de 2007, nº de recurso 807/2004, el cual señala que es «de pura lógica que la extinción del usufructo por muerte del usufructuario, así como por confusión, impiden considerar, como con cierta ligereza lo hace la Administración, que con ocasión del fallecimiento de la esposa de su padre, la Sra. Ángela adquirió derecho alguno, puesto que: 1) no es admisible que un derecho, a la vez, se extinga y se transmita, siendo así que el usufructo extinguido por muerte del usufructuario desaparece como derecho; 2) menos concebible aún es que quien adquiriera ese usufructo extinguido sea el propietario, que no puede ser a la vez usufructuario, y no sólo por la extinción del derecho real, y por la imposibilidad de confusión (artículo 513.3 C.C.) sino porque en la esencia del usufructo está la condición de derecho real limitativo del dominio y, por tanto, susceptible de disfrute sólo sobre cosas o derechos ajenos, nunca sobre los propios; c) tampoco cabe asimilar la recuperación con facultades inherentes al dominio con la adquisición de un derecho real que, referido a un tercero, pierde sentido en relación con el titular dominical o, en otras palabras, que los modos de adquirir se refieren a la propiedad y a los demás derechos reales, no a facultades singulares correspondientes al dominio».

62 Vid. consulta vinculante de la DGT número V0597-23, de 13 de marzo. No obstante, en nuestra opinión, consideramos que esta interpretación podría dar lugar a una doble imposición en el sentido de que se está teniendo en cuenta parte del período de puesta de manifiesto del incremento de valor de terreno en dos

4.2. Repercusiones tributarias en el donatario descendiente

4.2.1. IRPF

Una vez transcurrido el plazo establecido del usufructo temporal, este se extingue y provoca en el usufructuario una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión (que es cero al tratarse de la extinción del derecho) y el valor de adquisición. Además, existe una norma específica de valoración al respecto regulada en el artículo 37.1.k) de la LIRPF que dispone lo siguiente: *«cuando el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles efectúe su transmisión, o cuando se produzca su extinción, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el importe real a que se refiere el artículo 35.1.a) de esta ley se minorará de forma proporcional al tiempo durante el cual el titular no hubiese percibido rendimientos del capital inmobiliario.»*

La DGT, en su consulta vinculante número V2252-09, de 8 de octubre, interpreta esta norma específica de valoración en el caso donde se extingue el usufructo temporal constituido por los consultantes a sus hijos. En concreto, señala que *«la extinción del usufructo generará en los usufructuarios una ganancia o pérdida patrimonial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.1.k) de la Ley del Impuesto, que se calculará por la diferencia entre el valor de transmisión, que es cero al tratarse de la extinción del derecho, y el valor de adquisición, que, al tratarse de la extinción del derecho por finalizar el plazo por el que se constituyó, también será cero, al haberse consumido el derecho por el uso.»*

Si bien coincidimos con esta consulta respecto a que el valor de transmisión es cero al tratarse de la extinción del derecho, más dudas nos surgen en cuanto al valor de adquisición. En efecto, en la consulta citada se hace mención a que el inmueble se encuentra alquilado. Por ello, dado que el titular del usufructo está percibiendo rendimientos del capital inmobiliario, no es aplicable el artículo 37.1.k) de la LIRPF, sino que deberá deducirse del valor de adquisición la amortización fiscalmente deducible, la cual recordemos que no puede superar el importe de los rendimientos íntegros percibidos. Por lo tanto, en la extinción del usufructo constituido a título gratuito podría originarse una pérdida patrimonial en el caso en que la amortización fiscalmente deducible fuese inferior a la proporción del tiempo del derecho de usufructo calculada conforme al artículo 37.1.k) de la LIRPF.

Veamos un caso práctico para facilitar su comprensión. Imaginemos que se constituye un usufructo temporal de un inmueble por el plazo de 6 años. Este

ocasiones. Por un lado, en el devengo del impuesto cuando se constituye el usufructo, se tiene en cuenta el período que transcurre desde que se adquiere el inmueble hasta que se constituye el derecho real. Por otro lado, se cuenta ese mismo período en el momento en que se transmite el inmueble una vez ya extinguido el usufructo y consolidada la plena propiedad. Por ello, aunque en ambos supuestos el sujeto pasivo puede no coincidir (dependiendo de si las operaciones son a título oneroso o lucrativo), lo cierto es que se tiene en consideración el mismo lapso de tiempo dos veces para calcular las dos bases imponibles del IIVTNU. Si lo que de verdad se pretende es gravar el incremento de valor del terreno que ha experimentado a lo largo del tiempo, no consideramos oportuno el aprovechamiento de la constitución del usufructo para tomar en consideración el mismo período de tiempo en el cálculo de dos bases imponibles sin efectuar descuento alguno.

usufructo tiene un valor en el ISD de 50.000 euros y la cuota a pagar por este impuesto por parte del usufructuario fue cero. Durante este plazo de 6 años, el inmueble se encuentra arrendado por un importe de 8.000 euros anuales. Al transcurrir este plazo, el derecho de usufructo se extingue, por lo que existirá una ganancia o pérdida patrimonial en el usufructuario que ve extinguido su derecho por la diferencia entre el valor de transmisión (que es cero) y de adquisición. Dado que el usufructo se obtuvo mediante su constitución a título lucrativo, el valor de adquisición será de 50.000 euros (artículo 36 de la LIRPF) menos el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles (artículo 40 del RIRPF), esto es, 8.000 multiplicado por 6⁶³. Por tanto, el usufructuario tendrá una pérdida patrimonial de 2.000 euros. Como puede observarse, puesto que el usufructuario percibe rendimientos de capital inmobiliario, la norma especial de valoración tipificada en el artículo 37.1.k) de la LIRPF no es aplicable.

Una vez determinada la posible pérdida patrimonial⁶⁴, existen autores⁶⁵ que consideran que dicha pérdida originada por la extinción del derecho real podría *a priori* incluirse en la norma que prohíbe computar como pérdidas patrimoniales las debidas al consumo (artículo 33.5.b) de la LIRPF), ya que el derecho de usufructo tiene, por naturaleza, un plazo de duración limitado, pierde su valor con el transcurso del tiempo y está finalmente llamado a extinguirse. No obstante, si bien esta cuestión no es pacífica, a nuestro juicio, opinamos que, al regularse de forma expresa la forma de calcular la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la extinción del derecho real, la eventual pérdida sí que debería tenerse en cuenta⁶⁶. Además, la norma ya regula la disminución del valor de adquisición de forma proporcional al tiempo durante el cual el usufructuario no percibe rendimientos del capital inmobiliario, por lo que ya se estaría limitando la deducibilidad de este presunto «consumo».

5. Reflexiones finales

Como de costumbre, dada la alta complejidad del ordenamiento tributario aplicable, no es posible dar una respuesta contundente respecto a si es aconsejable económicamente la constitución del usufructo temporal *inter vivos* de un inmueble a favor del descendiente con el objetivo de que sea el usufructuario quien tribute por el rendimiento de capital inmobiliario derivado del arrendamiento y, así, evitar la progresividad del IRPF y disminuir la carga impositiva familiar total.

Tal y como se ha expuesto, como consideraciones previas a valorar surge, por un lado, la posible pérdida del mínimo por descendientes al llevar a cabo esta operación y, por otro, el posible incumplimiento en los requisitos necesarios

63 La amortización fiscalmente deducible ($50.000/6 = 8.333,33$) tiene como límite los rendimientos íntegros percibidos por el arrendamiento (artículo 14.3 del RIRPF).

64 Nótese que no se puede generar ninguna ganancia patrimonial en la extinción del usufructo en estos casos, ya que el valor de transmisión es cero.

65 Vid. NAVARRO EGEA, M. «Las rentas del usufructo en el IRPF», *ob. cit.*, pág. 17.

66 En el mismo sentido vid. DE MIGUEL MONTECUBIO, Manuel; FERNÁNDEZ DÁVILA, Enrique; LÓPEZ CARBAJO, Juan Manuel y SEIJO PÉREZ, Francisco Javier. *Memento Práctico Francis Lefebvre IRPF*, 2023.

para aplicar exenciones en la ganancia patrimonial del inmueble en caso de querer constituirlo como vivienda habitual de manera previa a su transmisión.

Si se superan estas posibles contingencias, posteriormente habría que analizar la tributación de la operación en cuestión. De manera resumida, en el momento de la constitución del usufructo, los principales inconvenientes a tener en cuenta son el devengo del ISD y del IIVTNU en el descendiente donatario y la imputación de rentas inmobiliarias en el ascendiente donante que pasa a ser nudo propietario. Si en el caso concreto estos gravámenes no son obstáculos que impidan llevar a cabo la operación, ya no surgirían *a priori* más impedimentos, pues en la extinción del usufructo no se devenga ni el ISD ni el IIVTNU y solo podría surgir una pérdida patrimonial de dudosa computación en el IRPF del usufructuario que ve extinguido su derecho. A su vez, durante el usufructo, el nudo propietario, quien suele tener mayor patrimonio, vería reducida la base imponible de su IP y de su ITSGF al desprenderse de parte de su patrimonio. El usufructuario, por su parte, pasaría a ser el sujeto pasivo del IBI, el cual sería un gasto deducible en los rendimientos de capital inmobiliario de su IRPF. Además, ostentaría un derecho real computable en su IP e ITSGF que en la práctica puede que no tenga obligación de declarar al ser habitual la presencia de menor patrimonio en este contribuyente.

Como se puede observar, existe una gran cantidad de variables a tener en cuenta, por lo que habrá que analizar la viabilidad de la operación en cada caso concreto, así como la normativa de la Comunidad Autónoma que resulte aplicable. A modo de conclusión, a mi juicio, el tratamiento fiscal del usufructo en nuestro país es altamente complejo, pues al indagar en la materia se puede contemplar cómo en ocasiones no existe consenso en las interpretaciones de los distintos órganos administrativos y tribunales de justicia. Asimismo, en mi opinión, la tributación de la figura del usufructo, a rasgos generales, no es para nada favorable, ya que, además de la normativa tipificada en el artículo 37.1.k) de la LIRPF, pueden surgir situaciones como la doble imputación de rentas inmobiliarias sobre el mismo inmueble o la doble computación del mismo período de generación en el devengo de dos bases imponibles del IIVTNU sobre el mismo terreno.

6. Bibliografía

AA. VV. *Libro Blanco sobre la Reforma del Sistema Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022.

ALEMANY BELLIDO, José Ignacio. «El (mal)trato fiscal al usufructo de vivienda», en *Carta Tributaria*, Revista de Opinión nº 87, Sección Observatorio, Wolters Kluwer nº 5917, 2022.

ANDREU MARTÍNEZ, M^a Belén. «Constitución negocial del usufructo», en *Tratado de usufructo*. Ed. La Ley, nº 1, 2016.

ÁTICO JURÍDICO. «Donar a un hijo el usufructo de un piso puede ahorrarme impuestos», 2021.

BANCO DE ESPAÑA. *Informe anual 2022*.

DEL AMO GALÁN, Óscar. «Extinción del usufructo y consolidación del dominio», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 17, Ed. Wolters Kluwer, 2016.

DE MIGUEL MONTERRUBIO, Manuel; FERNÁNDEZ DÁVILA, Enrique; LÓPEZ CARBAJO, Juan Manuel y SEIJO PÉREZ, Francisco Javier. *Memento Práctico Francis Lefebvre IRPF*, 2023.

ELIZALDE REDÍN, Germán. «Cesión gratuita del usufructo sobre bien inmueble: donación. STS (Sala de lo Civil) de 22 abril, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 3, 2013.

GARCÍA NOVOA, César. «Tratamiento fiscal de la vivienda y derecho de usufructo en el IRPF», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 230, 1994, págs. 371-410.

GTT. «IIVTNU. La SGTL cambia de criterio en los supuestos de consolidación del pleno dominio», 2022.

JOVER SIERRA, BEATRIZ. «Consolidación de dominio por recuperación del usufructo», en *Tottribtuts*, 2015.

NAVARRO EGEA, Mercedes. «Consecuencias fiscales de la titularidad del usufructo», en *Tratado de usufructo*. Ed. La Ley, nº 1, 2016.

NAVARRO EGEA, Mercedes. «Las rentas del usufructo en el IRPF», en *Tratado de usufructo*. Ed. La Ley, nº1, 2016.

NAVARRO EGEA, Mercedes. «Otras implicaciones fiscales asociadas a la constitución, transmisión y extinción del dominio», en *Tratado de usufructo*. Ed. La Ley, nº 1, 2016.

PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. «La titularidad plena en la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF. Análisis de la STS de 12 de diciembre de 2022, rec. nº 7219/2020, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 483, págs. 116-126.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Ángel. «La tributación de la extinción del usufructo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Revista Nueva Fiscalidad* nº 2, 2018.

7. Lista de abreviaturas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

AJD: Actos Jurídicos Documentados.

AN: Audiencia Nacional.

CC: Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

CE: Constitución Española.

DGT: Dirección General de Tributos.

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

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

INE: Instituto Nacional de Estadística.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ITSGF: Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

RIRPF: 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 el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

RISD: Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

TC: Tribunal Constitucional.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional.

TJS: Tribunal Superior de Justicia.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TRLHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TRLITP: Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TS: Tribunal Supremo.

LAS OBLIGACIONES INFORMATIVAS FISCALES EN EL ÁMBITO DE LAS MONEDAS VIRTUALES: ANÁLISIS DEL RECIENTE RD 249/2023, DE 4 DE ABRIL

Lara Ontaneda Iglesias

Jueza

(España)

<https://orcid.org/0009-0006-7985-2602>

Tesa Mollà Villar

Jueza

(España)

<https://orcid.org/0009-0005-7769-1940>

Title

Tax reporting obligations in the field of virtual currencies: *Analysis of the recent RD 249/2023, of 4th April*

Resumen

En un análisis del estado actual de las obligaciones informativas fiscales en materia de monedas virtuales, se ha puesto de relieve que la regulación resulta, aún hoy en día, deficiente. Deficiencia que se expresa en la imposibilidad de los distintos legisladores de atinar con una regulación exhaustiva que pueda perseguir los ilícitos fiscales, dada la complejidad de un mundo virtual capitalizado en el que se aspira por parte de individuales ajenos a la banca y a la intervención estatal, a ostentar criptoactivos volátiles en cuanto a su valor, que integren sus patrimonios sin necesidad de declararlo.

Palabras clave

Dinero, monedas virtuales, criptomonedas, comercio electrónico, bitcoin, obligaciones fiscales, tributación, impuestos, IRPF, IAE, IS, obligaciones informativas fiscales, LGT, reforma.

Abstract

An analysis of the current state of tax reporting obligations on virtual currencies has highlighted that regulation is still deficient today. This

deficiency is expressed in the impossibility of the different legislators to come up with an exhaustive regulation that can prosecute tax crimes, given the complexity of a capitalized virtual world in which individuals outside the banking and state intervention aspire to hold volatile cryptoassets in terms of their value. That they integrate their assets without the need to declare it.

Keywords

Money, virtual currencies, cryptocurrencies, e-commerce, bitcoin, fiscal obligations, taxation, taxes, IRPF, IAE, IS, tax reporting obligations, LGT, reform.

Fecha de Recepción: 4-05-2024 /Fecha de aceptación: 29-05-2024

Cómo citar: Ontaneda Iglesias, L., Mollà Villar, T. (2024). Las obligaciones informativas fiscales en el ámbito de las monedas virtuales: Análisis del reciente RD 249/2023, de 4 de abril. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 193-235.

SUMARIO

1. Consideraciones preliminares
 - 1.1 Planteamiento científico
 - 1.2. Aproximación al marco conceptual
 - 1.3. Actividades relacionadas con las criptomonedas
2. Régimen tributario de las criptomonedas
 - 2.1. Naturaleza jurídica de las criptomonedas
 - 2.2. Gravamen por medio de impuestos
3. Las obligaciones informativas
 - 3.1. Objeto de las obligaciones informativas
 - 3.2. Análisis del Real Decreto 249/2023 de 4 de abril
 - 3.3. La obligación informativa de la D.A. 18ª de la LGT
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Consideraciones preliminares

1.1 Planteamiento científico

La denominada «sociedad del riesgo» que definía allá por el año 1986 el sociólogo alemán ULRICH BECK¹, aparece configurada en el presente trabajo de investigación como punto de partida. Y es que, la sociedad en general aparece configurada por un conjunto de elementos en constante proceso de modernización; proceso del cual formamos parte no solo los ciudadanos que la integramos sino todos aquellos objetos o elementos patrimoniales que, en algún momento de nuestra existencia, generamos, adquirimos o transmitimos con el fin último de percibir una ganancia o beneficio económico. Precisamente, estas riquezas que pueden ser definidas bien por objetos que adquirimos para nuestro consumo –véase los productos de la cesta de nuestra compra diaria- o bien por objetos que integran nuestro patrimonio –véase el primer coche que nos compramos-, son de capital relevancia para el Derecho Tributario, encargado de gravarlos por medio de los instrumentos legalmente previstos.

Como veremos más adelante, el Derecho Tributario actúa –entre otros instrumentos- por medio de los impuestos, definidos como tributos que se exigen sin contraprestación y cuyo hecho imponible aparece configurado por «negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente²»; esto es, tal y como indicábamos al comienzo de la exposición: hechos que revelan la riqueza³.

Expuesta ya una sucinta referencia a los impuestos, al Derecho Tributario y a su obligada actuación respecto de las riquezas que los ciudadanos ostentamos o generamos, procede centrar el debate y formular la correspondiente hipótesis de estudio⁴.

El planteamiento principal de este estudio reside en analizar hasta qué punto la normativa vigente respecto de las obligaciones fiscales en materia de criptomonedas es suficiente y, si los distintos esfuerzos del Legislador nacional han bastado para acotar, en la medida de lo posible, las lagunas que provocaba el terremoto que supuso el nacimiento del bitcoin y las posteriores monedas virtuales. Terremoto que tuvo como consecuencia esencial la incapacidad de los agentes tributarios de conocer las carteras digitales y los activos virtuales que los sujetos pasivos obligados en nuestro territorio, pudieran ostentar, además de la falta de una regulación que permitiera investigarlo o exigir a dichos sujetos

1 BECK, U. *La sociedad del riesgo: Hacia una nueva modernidad*, ed. Paidós Ibérica S.A., 1998, pág. 16.

2 COLAO MARÍN, P.A. *Derecho Tributario: Parte General*, ed. Universidad Politécnica de Cartagena, Primera Edición, 2015, pág. 14.

3 La «riqueza» es definida por la Real Academia de la Lengua Española como «abundancia de bienes y cosas preciosas».

4 Siendo el arco principal de este trabajo las criptomonedas y su control tributario por medio del gravamen con impuestos directos.

una diligencia debida traducida en la obligación de informar sobre esos mismos criptoactivos, igual que se informa del capital y las rentas obtenidas a lo largo del año.

La problemática ante la que nos encontramos se centra en la diversidad de activos, monedas, tipos de carteras y en la velocidad a la que avanzan los elementos virtuales o virtualizados. Por ello, los esfuerzos del legislador parecen, a todas luces, insuficientes. Y no solo por parte del legislador nacional, sino también en los ecos europeos cuyas instituciones tratan, a través del Parlamento y del Consejo, de orientar a los distintos Estados Miembros en esta ardua labor.

Por tanto, la hipótesis se reduce a resolver que, una vez analizada de forma exhaustiva toda la normativa nacional vigente y, en especial, el último intento del legislador con el Real Decreto 249/2023 de 4 de abril que introduce una serie de obligaciones en materia de criptoactivos y viene a actualizar terminología, el estado de la cuestión continúa siendo insuficiente, encontrándonos en un punto muy lejano a una regulación que, por fin, responda a las lagunas normativas.

Para la comprobación de la anterior hipótesis, se ha procedido a un análisis previo conceptual para delimitar la materia de estudio, así como de las distintas actividades que se pueden derivar de las criptomonedas, en aras de orientar posteriormente el análisis del sistema tributario al toparse con la problemática de qué actividades han de estar sujetas a qué impuestos. Además, se pretende culminar el estudio con un análisis profundo de las últimas novedades legislativas en cuanto a las obligaciones informativas, que, en definitiva, no dejan de ser la única manera que tienen los operadores tributarios para exigir a los sujetos que informen sobre sus actividades en el ámbito de las monedas virtuales y, comprobar, de esa forma, que se cumple la normativa tributaria vigente.

1.2. Aproximación al marco conceptual

En primer lugar, debe partirse de la definición de «marco conceptual» como una representación abstracta, conectada en sus elementos con el objetivo de elaborar un proyecto de investigación dirigido a la recopilación y el análisis de datos⁵.

1.2.1. El comercio electrónico

El marco con el que nos encontramos en la presente investigación no es otro que el comercio electrónico⁶ representado como espacio virtual en cuyo seno tienen lugar una serie de actividades impulsadas por los usuarios virtuales -personas que toman parte a través de internet en este tipo de mercados- y entre

5 M. RAVITCH, S. and RIGGAN, M. *Reason & Rigor: How conceptual frameworks guide research*, ed. SAGE Publications, 2nd Edition, University of Pennsylvania, 2016.

6 Concepto que procede de la traducción de la definición originaria en inglés «e-commerce», abreviatura derivada así mismo de «electronic commerce», es decir: comercio por internet.

las cuales resultan especialmente relevantes para nuestros intereses la compra y venta de productos o servicios, el intercambio y el tráfico económico. Precisamente, es en el comercio electrónico donde intervienen, como veremos, las «criptomonedas» y todas las actividades derivadas de ellas (el minado por medio de la tecnología *blockchain*, la compraventa y la mera tenencia de este tipo de divisas).

En la línea anteriormente dibujada, la Real Academia de la Lengua define el «comercio electrónico» como *la regulación de todos los requisitos concernientes al establecimiento de prestadores de servicios, contratos por vía electrónica, responsabilidad de los intermediarios, códigos de conducta, soluciones de los litigios y cooperación entre Estados miembros de la Unión Europea*.

Por su parte, la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000⁷, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior señala en su considerando que, si bien es cierto que el desarrollo del comercio electrónico en la sociedad ofrece importantes oportunidades para el empleo en los Estados Miembros y para el correcto desarrollo y crecimiento de las empresas y de los particulares, también puede plantear y plantea cierto número de obstáculos jurídicos que se oponen al buen funcionamiento del mercado interior, haciendo menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento y la libre circulación de productos y servicios. Obstáculos tales como la disparidad de legislaciones, la inseguridad jurídica en los regímenes nacionales aplicables y la falta de coordinación y ajuste en estos aspectos; no obstante, recalca el mencionado instrumento que no tiene por finalidad establecer normas sobre obligaciones fiscales, ni mucho menos prejuzgar los instrumentos comunitarios que se puedan elaborar respecto a las obligaciones fiscales relacionadas con el comercio electrónico.

El comercio electrónico, por su parte, tiene lugar en el entorno virtual que se define como ciberespacio (y de ahí, la definición habitualmente utilizada como «comercio electrónico ciberespacial»), sienta éste un término que nació a finales de la década de los años 90 a raíz de los denominados «entornos virtuales»⁸. De esta forma, háganse a la idea de la clasificación básica entre «comercio tradicional» entendido como aquel al que se puede acudir materialmente por medio de un desplazamiento personal del futuro consumidor –ej: el sujeto que camina hasta la tienda de la esquina para comprar una barra de pan- y, por otro lado, el «comercio electrónico» visto como aquel en el que únicamente se requiere que el futuro consumidor acceda por un medio electrónico a través de Internet a la plataforma correspondiente para intervenir en dicho comercio y adquirir el producto que desea, que podrá ser intangible –criptomonedas- o tangible –una prenda de ropa-. Precisamente, dentro del comercio electrónico la doctrina ha referido una posterior clasificación entre comercio electrónico «directo» e «indirecto»⁹. El comercio electrónico «directo» se configura como aquel conjunto de

7 Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico).

8 CASTILLO PARRILLA, J.A. «Del comercio electrónico al mercado digital», en *Bienes digitales: una necesidad europea*, ed. Dykinson, 2018, pp. 110 a 111.

9 *Ibidem*, pág. 112.

transacciones comerciales que se desarrollan íntegramente en el entorno virtual, involucrando por ejemplo bienes sin soporte físico¹⁰ (esto es, por ejemplo, las criptomonedas que nos ocupan); mientras que el comercio electrónico «indirecto» se define como las transacciones realizadas por medios electrónicos respecto de bienes tangibles, con soporte físico, de modo que la entrega final del producto tiene lugar fuera del espacio virtual o ciberespacio¹¹. En lo que respecta a las cibermonedas y dado que se trata de divisas sin soporte físico real (como el dinero tradicional compuesto por monedas o billetes), nos ha de interesar exclusivamente el comercio electrónico directo.

En esta línea, se hace especialmente relevante la reflexión de NEGROPONTE¹² al señalar que el comercio electrónico y en especial la economía digital consisten en procesar «bits» en lugar de átomos (esto podría ser procesar criptomonedas en lugar de barras de pan, o como él ejemplifica, bits en lugar de jarras de agua de Evian). Señala además que esta transformación de átomos (productos materiales con los que se comercializa en el mercado tradicional) a bits es «irrevocable e imparable».

Tal y como se analizará en el siguiente apartado, el nexo que une al recientemente introducido «comercio electrónico» con las «criptomonedas» no solo es un nexo de carácter natural, sino que es un vínculo de carácter esencial e intrínseco por su propia definición. Las criptomonedas necesitan del comercio electrónico para poder relacionarse en el ciberespacio, colmando lagunas que la economía tradicional no podía suplir por sí sola; y el comercio electrónico necesita de las criptomonedas como modo natural en ese entorno para completar transacciones, compras e intercambios. Podría decirse, por tanto, que ambos elementos se constituyen como herramientas dentro del espacio virtual y cuyo uso no puede individualizarse sin tenerse en cuenta de manera recíproca (esto es, no podrá comercializarse ni efectuar transacciones u otras operaciones por medio de las criptomonedas dejando a un lado el comercio electrónico, y a su vez, paulatinamente no podrá prescindirse de las criptomonedas en el marco del comercio electrónico).

1.2.2. Las criptomonedas y su tipología

Habiendo tomado ya contacto con la materia y sabiendo que el entorno en que se desarrolla la actividad de las criptomonedas no es otro que el comercio electrónico -con carácter general-, procede analizar ahora el concepto de «criptomonedas» y sus distintas clasificaciones y/o generaciones.

Las criptomonedas se presentan como una unidad de valor digital, carentes de soporte físico y por tanto desmaterializadas, susceptibles de intercambios electrónicos, cuya emisión no depende de entidades gubernamentales o supra-

10 Si bien es cierto que las «criptomonedas» carecen de soporte físico como tal -a diferencia de las monedas o los billetes que representan por sí solos un valor económico indicado en ellos-, se hace preciso indicar que requieren, no obstante, de medios materiales para poder subsistir, tales como infraestructuras físicas en las que puedan almacenarse todos sus datos.

11 DE MIGUEL ASENSIO, P.A. *Derecho del comercio electrónico*, ed. Porrúa, México, 2005, pág. 823.

12 NEGROPONTE, N. *El mundo digital*, ed. Ediciones B, 1ª edición, 1995, pág. 7.

nacionales, sino que se originan por medio de procesos criptográficos¹³. Se hace especialmente relevante remarcar, llegados a este punto, que, si bien las criptomonedas constituyen un activo de dinero digital, no son el único. De hecho, la mayor parte de dinero digital se ostenta en poder de los bancos y no se representa por medio de criptomonedas.

En el marco normativo europeo, se hace preciso mencionar la Directiva (UE) 2018/843¹⁴ que incorpora una definición de las monedas virtuales en el artículo 3 en el siguiente sentido:

(18) «Monedas virtuales»: *Representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee el estatuto jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos;*

Esta misma definición comunitaria es la que se traslada posteriormente a nuestro ordenamiento interno por medio de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo¹⁵ en su artículo 1 - apartado 5.

Por otro lado, debe incidirse en la diferencia que existe entre el concepto de «criptomonedas» y el concepto de «criptoactivos». En cuanto a ello, se ha de mencionar la Consulta Vinculante V0975-22¹⁶ de la Subdirección General de Operaciones Financieras que dispone que si bien es cierto que no existe en los preceptos legales nacionales una definición de «criptoactivos», puede acudir a otros instrumentos como la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los mercados de criptoactivos¹⁷ que en su artículo 3 apartado 1 y sección 2 dispone textualmente lo siguiente: «(2) ‘crypto-asset’ means a digital representation of value or rights which may be transferred and stored electronically, using distributed ledger technology or similar technology»¹⁸.

13 FONTICIELLA HERNÁNDEZ, B. «Capítulo IV: Criptomonedas», en *La protección del inversor minorista en el panorama fintech: Crowdfunding, criptomonedas e initial coin offerings (ICO)*, cit., pág. 116.

14 Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE.

15 El mismo texto legal en el propio artículo 1 define igualmente el «cambio de moneda virtual» de la siguiente forma: «Se entenderá por cambio de moneda virtual por moneda fiduciaria la compra y venta de monedas virtuales mediante la entrega o recepción de euros o cualquier otra moneda extranjera de curso legal o dinero electrónico aceptado como medio de pago en el país en el que haya sido emitido».

16 Consulta Vinculante V0975-22, de 4 de mayo de 2022 de la Subdirección General de Operaciones Financieras relativa a la tributación en el Impuesto de la Renta de Personas Físicas sobre las ganancias derivadas de la venta de criptomonedas.

17 Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifica la Directiva (UE) 2019/1937 del 24 de septiembre de 2020 (COM/2020/593 final).

18 En el citado instrumento la definición aparece redactada en lengua inglesa, a cuyos efectos y traduciendo la misma, refiere lo siguiente: ‘criptoactivo’ supone una representación digital de

Finalmente, no puede ponerse un punto final a este epígrafe sin abordar las diferentes clases de criptomonedas o su tipología, teniendo en cuenta que a día de hoy puede hablarse de distintas generaciones de monedas virtuales. Se trata pues de una cuestión mayor y que entraña especial dificultad dado el constante cambio al que se encuentra sometido el comercio electrónico; característica ésta que está presente en general en todo lo relacionado con los medios electrónicos y el espacio virtual.

Para que el lector pueda apreciar la dimensión de la materia, se ha de señalar que en el año 2018 existían en el espacio virtual más de 1.500 criptomonedas que se encontraban en circulación, todas ellas caracterizadas con su propio valor, representación y liquidez, y que, traducido en cuestiones económicas ascendería aproximadamente a unos doscientos mil millones de dólares¹⁹. Actualmente (año 2023) y acudiendo a la misma fuente de consulta, se constatan un total de 23.428 criptomonedas (un notable incremento respecto de los datos recogidos cinco años antes) con un valor capital que ascendería a 1.270.240.428.790 dólares; por lo tanto, queda fuera de toda cuestión el auge tanto de los tipos de monedas virtuales -ya que cada día existen más y diferentes unas de otras- como del valor económico que se les atribuye.

En cuanto a las clases de criptomonedas y basándonos en la misma fuente, las principales representantes de este tipo de divisas en el espacio virtual son: Bitcoin (BTC), Ethereum (ETH), Tether (USDT), BNB (BNB) y USD Coin (USDC); mencionando así las cinco más importantes a fecha actual²⁰. Cada una de las monedas virtuales tiene asignado no solo un valor (que aumenta o disminuye en función del comportamiento del comercio electrónico) sino una representación criptográfica (normalmente una letra o un símbolo) así como una recopilación de datos electrónicos que resalta su esencia y permite diferenciarlas del resto de monedas virtuales y, usualmente, el criptograma guarda relación con el nombre que recibe la propia divisa.

Finalmente, y respecto de las características esenciales de las monedas virtuales, lo que resalta en realidad la cualidad revolucionaria de este tipo de elementos patrimoniales es su falta de dependencia de autoridades estatales o centralizadas para ser emitidas o puestas en circulación²¹. Los sujetos le otorgan el valor que estiman pertinente, dejando a un lado la intervención de autoridades gubernativas o bancarias, con el riesgo o beneficio que dicha conducta conlleva.

un valor o de unos derechos que pueden ser transferidos y almacenados electrónicamente usando la tecnología de registro descentralizado o similar.

19 NIETO GIMÉNEZ-MONTESINOS, M.A. y HERNÁNDEZ MOLERA, J. «Monedas virtuales y locales: Las paramonedas, ¿Nuevas formas de dinero?», en *Revista de Estabilidad Financiera*, Número 35, Banco de España, pág. 109.

20 Se acude al sitio web «CoinMarketCap (CMC)», configurado como el banco de datos sobre criptomonedas más fiable y preciso en cuanto a la existencia de las distintas monedas virtuales y su valor en tiempo real. Ver: <https://coinmarketcap.com/> (Fecha de consulta de datos: 18 de abril de 2023).

21 MAURO, G. 2030: *Viajando hacia el fin de mundo tal y como lo conocemos*, ed. Deusto, 2020, pp. 313-314.

1.2.3. El bitcoin como buque insignia

En este epígrafe que pretende culminar la aproximación conceptual para iniciarnos en nuestra investigación, se abordará la importancia del «bitcoin», como primera criptomoneda emitida previa a las segundas y siguientes generaciones de monedas virtuales²² y que se ha configurado como buque insignia de éstas²³. Se hace necesario, por tanto, aportar siquiera una definición y una breve sinopsis de su nacimiento y desarrollo hasta haberse erigido como principal moneda virtual.

En primer lugar, es preciso remontarnos hasta la crisis económica y financiera que tuvo lugar durante los años 2008 y 2009 y que sirvió de caldo de cultivo para la ideación de las criptomonedas. Esta crisis a la que hacemos referencia estalló en Estados Unidos en otoño del año 2008 y ha llegado a ser equiparada con la Gran Depresión de los años treinta. De forma sucinta y puesto que este trabajo no pretende –ni mucho menos– profundizar en aspectos históricos, indicar únicamente que supuso un colapso financiero inesperado, provocando el hundimiento de bancos, bolsas y mercados inmobiliarios, ocasionando la caída de créditos a nivel global, la reducción de empleo e inversiones y un abrupto descenso en las tasas de ganancia, producción y comercio²⁴. Y fue precisamente en el escenario de crisis económica cuando apareció la idea del *bitcoin*, a través de un artículo denominado «*Bitcoin: A peer-to-peer Electronic Cash System*», publicado en octubre de 2008 bajo el seudónimo «Satoshi Nakamoto» (聡・中本)²⁵. Sin embargo, no fue hasta un año después, en 2009, cuando se puso en circulación por primera vez el *bitcoin* como moneda virtual²⁶, no dependiente ni vinculada al Estado ni a ninguna otra entidad pública y, por ende, no sometido a entidades bancarias ni organismos reguladores²⁷.

La creación de esta primera moneda digital ha sido entendida por gran parte de la doctrina y siguiendo a PILEÑO MARTÍNEZ en este sentido, como una respuesta tecnológica a esa etapa de crisis que reveló una cadena de fallos sistémicos dentro del sistema financiero y, por otro lado, una crítica al sistema capitalista en su vertiente financiera, al intentar prescindir de las autoridades monetarias y de intermediarios financieros²⁸. De hecho, se llega a señalar por parte de cierto sector doctrinal que «el fundamento ideológico de las criptomonedas

22 Concepto que aún no ha sido definido en el presente trabajo de investigación y que se abordará en el capítulo 1, epígrafe 3.

23 Consideramos desde nuestro criterio personal que, pese a que esta investigación se encuentra dirigida hacia el estudio del régimen tributario que grava las criptomonedas y, en concreto, el régimen de imposición directa de las mismas, no está de más hacer una breve referencia a la criptodivisa más emblemática como es el bitcoin.

24 MARICHAL, C. *Nueva historia de las grandes crisis financieras (Una perspectiva global, 1873-2008)*, ed. Sudamericana S.A., Buenos Aires, 2010, pp. 273-274.

25 PILEÑO MARTÍNEZ, C. *La protección del inversor en el programa de notas a medio plazo*, ed. J.M. Bosch, 2018, pág. 31.

26 ANGLÈS JUANPERE, B. «La fiscalidad del bitcoin en España», en *Crónica Tributaria*, Número 173, 2019, pág. 10.

27 *Ibidem*, pág. 9.

28 PILEÑO MARTÍNEZ, C. *La protección del inversor en el programa de notas a medio plazo*, cit., pág. 31.

es sinónimo de una privatización radical de la emisión, circulación y canje de la moneda, al margen de cualquier control, intermediación, verificación, intrusión o tutela de las administraciones estatales y supranacionales que hasta ahora conocemos (...)» y se termina por definir las como elementos de especulación con escasa seguridad jurídica²⁹.

En cuanto a su modo de funcionamiento, el *bitcoin* se sirve de la criptografía, en especial, por medio de un mecanismo de registro y de transferencia basado en una tecnología denominada DLT³⁰ -*Distributed Ledger Technology*-, la cual permite registrar el historial de transacciones de dicha moneda de forma descentralizada y prescindiendo de las autoridades centrales competentes en materia monetaria. Esta tecnología DLT³¹ permite a sus usuarios registrar y almacenar de manera permanente, simultánea y pública los datos que se introducen en un programa compartido por un colectivo de personas (denominado: *registro distribuido*), dejando a un lado de esta forma cualquier autoridad registradora central³².

El *bitcoin*, además, se caracteriza por un largo historial de subidas y bajadas en su significación económica. Y fue en el año 2013, cuando esta moneda virtual experimentó su primera fluctuación significativa al alza, llegando a aumentar hasta un 87% en el marco de una crisis financiera que impactó sobremanera en la economía de Chipre y que culminó con una petición de rescate a la Unión Europea³³.

Por último, se ha de señalar que esta criptomoneda ha sido objeto de resoluciones de gran trascendencia y que serán analizadas a lo largo de los siguientes capítulos, entre las que se encuentran la primera sentencia de nuestro Alto Tribunal en el año 2019 así como diversas consultas resueltas por la Dirección General de Tributos e incluso la postura del TJUE respecto de esta moneda virtual como medio de pago.

En conclusión, este tipo de criptomoneda se configura como la principal moneda virtual, consistente en un conjunto de datos financieros criptográficos registrados en sistemas descentralizados por medio de la tecnología DTL y cuyo valor económico ha fluctuado por medio de subidas y bajadas hasta el punto de verse respaldada por miles de millones de dólares y que constituye, sin duda, uno de los mayores retos para el Derecho Tributario.

1.3. Actividades relacionadas con las criptomonedas

Desde el punto de vista del Derecho Tributario, las criptomonedas se van a encontrar sujetas a uno u otro régimen fiscal en función de la actividad que haya

29 VÁZQUEZ GARCÍA, R. «Blockchain y criptomonedas», en *La Notaría - Boletín* N° 3, 2017, pág. 22.

30 NIETO GIMÉNEZ-MONTESINOS, M.A. y HERNÁNDEZ MOLERA, J. «Monedas virtuales y locales: Las paramonedas, ¿Nuevas formas de dinero?», en *Revista de Estabilidad Financiera*, cit., pág. 109.

31 En posteriores epígrafes se aportará la diferencia entre la tecnología «DTL» y el «blockchain».

32 IBÁÑEZ JIMÉNEZ, J.W., *Blockchain: primeras cuestiones en el ordenamiento español*, ed. Dykinson S.L., Madrid, 2018, pág. 15.

33 FONTICIELLA HERNÁNDEZ, B. «Capítulo IV: Criptomonedas», en *La protección del inversor minorista en el panorama fintech: Crowdfunding, criptomonedas e initial coin offerings (ICO)*, cit., pág. 121.

recaído sobre ellas. No es lo mismo desde un prisma fiscal el hecho imponible consistente en la mera tenencia de divisas virtuales que la actividad consistente en ejercitar un negocio jurídico como una compraventa entre aquéllas; y, por lo tanto, producen distintas consecuencias que serán analizadas en el segundo capítulo del presente trabajo de investigación. No obstante, a continuación, se abordarán cuáles son las actividades que desarrollan los sujetos sobre las criptomonedas para que el lector pueda tener unas nociones previas de las mismas antes de que sean expuestas como hechos imponibles sujetos a una serie de impuestos entre los que cabe señalar el IRPF, el impuesto sobre actividades económicas y el impuesto sobre sociedades.

En concreto y pese a la constante evolución a la que están sometidas este tipo de divisas, vienen constituyendo como núcleo principal de las actividades que recaen sobre las monedas virtuales su tenencia, la compraventa o transmisión y finalmente el minado de éstas por medio de la tecnología DTL -definida en el epígrafe primero del presente capítulo- y, en concreto, el «blockchain». Además, las referidas actividades tendrán un impacto u otro sobre el Derecho Tributario en función de si son desarrolladas por personas naturales o jurídicas.

A) Tenencia

Respecto de la tenencia de criptomonedas, inicialmente debemos considerar que la tenencia de cualquier objeto o elemento al que se le pueda dotar de relevancia económica formará parte de nuestro patrimonio.

El patrimonio es definido por la RAE en su acepción jurídica como: «Conjunto de bienes pertenecientes a una persona natural o jurídica, o afectos a un fin, susceptibles de estimación económica». Igualmente, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio recoge en su artículo 1 la definición de patrimonio en el marco del citado impuesto en los siguientes términos: «constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.»

Así pues, la tenencia de criptomonedas ha de ser considerada sin ningún género de dudas como un elemento integrador del patrimonio y, por lo tanto, susceptible de gravamen fiscal. Además, esta tenencia se encuentra sujeta a una obligación de información a la Agencia Tributaria en los términos que serán analizados en el tercer capítulo del presente trabajo de investigación (y que ha sido objeto de recientes reformas, entre la que se encuentra el nuevo Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, objeto principal de nuestro estudio).

B) Transmisión

Por otro lado, resulta lógico que los sujetos que operan con las criptomonedas como elemento integrador de su patrimonio (esto es: a través de la mera tenencia), se planteen en algún punto temporal desprenderse de ellas si su valor aumenta o disminuye; lo cual nos lleva a la transmisión de monedas virtuales. Esta transmisión puede tener lugar desde tres puntos de vista diferentes: en primer lugar, la entrega de criptomonedas para obtener a cambio otras monedas de curso legal (por ejemplo euros); en segundo lugar, el simple intercambio de

unas criptomonedas por otras de clase diferente; y, por último, la transmisión de criptomonedas como medio de pago para obtener distintos bienes o servicios.

En los tres supuestos se trata de actividades que tienen su origen y su finalidad en cambios patrimoniales. En el caso de la entrega de monedas virtuales para obtener otras de curso legal supone una variación patrimonial en función del valor o precio con el que fueron adquiridas y el valor que ostentan cuando se desprenden de ellas; por su parte, el intercambio de criptomonedas también suponen una modificación del patrimonio del sujeto que las ostenta³⁴, puesto que no deja de ser una sustitución de un conjunto de criptomonedas con un valor asignado por otro conjunto diferente con un nuevo valor económico –y ello, teniendo en cuenta la constante fluctuación a la que se hallan sometidas, lo cual podría llevarnos a supuestos en que intercambiándose la moneda A por la moneda B y sufriendo el titular de la moneda B una aparente pérdida patrimonial, se transforme en cuestión de horas en una ganancia por experimentar ésta una fluctuación al alza en la bolsa electrónica-; finalmente, en cuanto a la adquisición de bienes o servicios por medio de criptomonedas, bien podría ser considerada como una permuta de las reguladas en el artículo 1538 del Código Civil³⁵ o una compraventa del artículo 1445 del mismo texto legal³⁶, cuestión que dependerá de si las criptomonedas se consideran bienes muebles o, por el contrario, medios aptos de pago³⁷.

C) Minado y la tecnología *blockchain*

Dado que esta investigación no tiene por objeto profundizar en los aspectos técnicos sino en los fiscales, únicamente se tratará de aportar definición bastante tanto de la actividad de minado como de la tecnología «*blockchain*».

En cuanto al minado, se trata de un proceso complejo, pero a grandes rasgos y partiendo de la base de que las criptomonedas existen de manera limitada y cuantificada, el minado de las mismas vendría a ser el equivalente al proceso de creación de dinero; con una diferencia radical: el dinero es creado con la intervención de autoridades gubernativas o bancarias, mientras que el minado de criptomonedas se lleva a cabo por sujetos particulares denominados «*mineros*». Por ello, esta actividad presenta complicaciones y duras críticas, habiéndose planteado incluso su prohibición por parte de algunos gobiernos (como algún que otro Estado de los Estados Unidos), debido a su aumento masivo y descontrolado, ajeno al control gubernativo.

Respecto del –tan mencionado ya– *blockchain*, se define de manera consensuada como una cadena de bloques o, lo que es lo mismo, un espacio descentralizado de registro de datos en el que los operadores que intervienen en la red

34 VILLAROIG MOYA, R. y PASTOR SEMPERE, M^a.C. (coord.), *Blockchain: Aspectos tecnológicos, empresariales y legales*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, 1^a edición, España, 2018, pp. 20-21.

35 Artículo 1538 del Código Civil que dispone: *La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.*

36 Artículo 1445 del Código Civil que dispone: *Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente.*

37 Cuestión que incidirá asimismo en el impuesto que las grave, tal y como se analizará en el Capítulo 2 de este trabajo.

actúan para validar las mismas sin necesidad de intermediarios³⁸. En esencia, es una base de datos digital compartida y sincronizada, almacenada en distintos nodos (esto es: ordenadores que guardan en sus discos duros locales una versión de esa base de datos)³⁹.

La principal característica del *blockchain* consiste en la pluralidad de participantes o sujetos que intervienen en el mantenimiento de los ordenadores que almacenan esas bases de datos y que las replican para salvaguardarlas. Cada «nodo» contiene una copia íntegra de la base de datos y existen diversos nodos con sus respectivas copias, lo cual configura esta tecnología como descentralizada. En términos simples, la *blockchain* podría definirse como un libro de contabilidad que registra los movimientos y los datos que se almacenan en cuanto a las distintas criptomonedas. Se hace necesario señalar, además, que la tecnología *blockchain* no es más que una de las formas de expresión de la anteriormente definida tecnología DLT. La *blockchain* es un bloque o cadena de registro de datos, o lo que es lo mismo, un tipo de DLT; ello implica que no todas las DLT participan de la tecnología *blockchain*, pero todas las *blockchain* se amparan en la tecnología DLT.

En conclusión, la *blockchain* no es más que una base de datos o registro que se sirve de la tecnología DLT con unas características particulares. Los conjuntos de datos almacenados en la *blockchain* son denominados «bloques», constituyendo una cadena. Además, cada uno de esos bloques se cierra formalmente con una firma criptográfica denominada «hash»; el siguiente bloque se abre con el mismo código hash y así sucesivamente, de un eslabón a otro, de modo encriptado. Todo este proceso lo que trata de conseguir es preservar la integridad de estos bloques de datos, garantizando por medio de los códigos hash que éstos no han sido manipulados.

2. Régimen tributario de las criptomonedas

2.1. Naturaleza jurídica de las criptomonedas

Tomando el cambio de siglo y la digitalización masiva de la gran mayoría de sectores que componen la sociedad, nos encontramos con las criptomonedas como posible nuevo medio de pago.

En cuanto a naturaleza jurídica de las criptomonedas dentro de los distintos tipos de bienes tanto a efectos civiles como a efectos tributarios, cabe mencionar la postura de la Dirección General Tributaria que no hace sino asentar a través de diversas Consultas Vinculantes su calificación como bienes inmateriales⁴⁰. En concreto, la Resolución Vinculante de Dirección General de Tribu-

38 SEDEÑO LÓPEZ, J.F. «El conrol tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato» en *Nueva Fiscalidad*, Número 1, 2020, pág. 210.

39 CHIRINOS, G.A., «Regulación y tributación en el mercado de criptoactivos, una perspectiva de derecho comparado», en *Revista de la Facultad de Derecho*, Número 48, Montevideo, junio de 2020, pp. 9-10 (Disponible en: <https://doi.org/10.22187/rfd2020n48a12>, última consulta: 28 de abril de 2023).

40 Precisamente, la RAE define los bienes inmateriales como «Realidad que carece de identidad corporal y es creación intelectual».

tos V0999-18⁴¹ señala que «(...) las monedas virtuales son bienes inmateriales, computables por unidades o fracciones de unidades, que no son moneda de curso legal, que pueden ser intercambiados por otros bienes, incluyendo otras monedas virtuales, derechos o servicios, si se aceptan por la persona o entidad que transmite el bien o derecho o presta el servicio, y que pueden adquirirse o transmitirse generalmente a cambio de moneda de curso legal.» Y, para mayor abundamiento, la propia resolución indica que, de hecho, las diferentes monedas virtuales deben ser consideradas como diferentes bienes puesto que gozan de distinta liquidez, valor, representación y denominación⁴².

Así las cosas, las monedas virtuales o criptomonedas son definidas como bienes inmateriales por la Dirección General Tributaria con base a los instrumentos europeos y sus transposiciones a la legislación nacional, que se caracterizan por la falta de respaldo por parte de la autoridad central estatal (a diferencia del dinero efectivo o electrónico o los depósitos en entidades de crédito) y por la variedad o de las mismas. Si bien en su origen las criptomonedas partían de emisiones e intercambios asociados a una única entidad con un ámbito o marco limitado, el desarrollo tecnológico y el avance social en los espacios virtuales ha dado lugar a una diversidad de monedas con controles descentralizados y con diferentes valores, representaciones y liquidez asociados.

Asimismo, otro de los hitos más relevantes respecto del *bitcoin*, con repercusión en materia fiscal, fue la postura del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que admitió la citada moneda como instrumento asemejado a un medio de pago en el año 2015, que se analizará en un momento posterior (en este sentido, la STJUE de 22 de octubre de 2015⁴³).

Un elemento importante a tener en cuenta para la afirmar la naturaleza jurídica como dinero stricto sensu o para rechazar tal postura reside en la competencia. Así las cosas, en el ámbito nacional, el art.149.1.11) de la Constitución Española establece que: «el Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: (...) 11. Sistema monetario: divisas, cambio y convertibilidad; bases de la ordenación de crédito, banca y seguros», por tanto en el ámbito monetario la competencia reside con exclusividad en el Estado. En la misma línea se pronuncia la Ley 13/1994 de Autonomía del Banco de España, cuando en su art.7.3.a) señala que «el Banco de España participará en el desarrollo de las siguientes funciones básicas atribuidas al SEBC: a) Definir y ejecutar la política monetaria de la Comunidad». Por lo que respecta al ámbito comunitario, el TFUE en su art.127, establece como funciones del sistema europeo de bancos centrales «definir y ejecutar la política monetaria de la Unión»; y su art.128.1 fija la competencia exclusiva del BCE en la autorización de la emisión de billetes de

41 Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos V0999-18 de 18 de Abril de 2018.

42 En el mismo sentido las Consultas Vinculantes V1149-18 y V1948-21.

43 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de octubre de 2015, Skatteverket, C-264/14, (EU:C:2015:718). Citamos textualmente los extractos correspondientes a los apartados 17 y 42, respectivamente. «(...) la divisa virtual «bitcoin» es un medio de pago que se usa de modo análogo a los medios legales de pago.»; «(...) Al ser la divisa virtual «bitcoin» un medio de pago contractual, por una parte, no es posible considerarla ni una cuenta corriente ni un depósito de fondos, un pago o un giro. Por otra parte, a diferencia de los créditos, cheques y otros efectos comerciales mencionados en el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, constituye un medio de pago directo entre los operadores que la aceptan.»

curso legal en Europa sin perjuicio de la delegación a los bancos centrales nacionales en cuanto a la emisión, al señalar que *«el Banco Central Europeo tendrá el derecho exclusivo de autorizar la emisión de billetes de banco en euros en la Unión. El Banco Central Europeo y los bancos centrales nacionales podrán emitir billetes. Los billetes emitidos por el Banco Central Europeo y los bancos centrales nacionales serán los únicos billetes de curso legal en la Unión»*.

De dicho marco normativo se desprende de forma clara la exclusividad competencial de las autoridades nacionales y supranacionales en el ámbito monetario. Dichas autoridades han calificado a las criptomonedas como *«una mera representación de un valor, que puede hacer las veces de medio de intercambio, pero que no cuenta con el respaldo de una autoridad pública, por lo que debe descartarse cualquier asimilación con el dinero de curso legal»*⁴⁴.

En ese sentido, el Banco Central Europeo señaló que las criptomonedas, y el bitcoin en particular, son un tipo de dinero digital no regulado, que es emitido y normalmente controlado por sus desarrolladores, y utilizado y aceptado entre los miembros de una comunidad virtual específica⁴⁵. No obstante, en 2015 se modificó el criterio y su definición para evitar una posible equivalencia entre la criptomoneda y el dinero; siendo en este sentido que manifestó lo siguiente: *«las monedas virtuales son una representación digital de valor, no emitida por un banco central, una entidad de crédito o una entidad de dinero electrónico, que en algunas circunstancias puede utilizarse como alternativa al dinero»*⁴⁶.

En la misma dirección, pero a nivel nacional, el Banco de España y la Comisión Nacional del Mercado de Valores, adujeron que las criptomonedas no están respaldadas por un banco central u otras autoridades públicas, aunque se presentan en ocasiones como alternativa al dinero de curso legal⁴⁷.

Continuando en el ámbito nacional, nuestro Alto Tribunal declaró de forma contundente en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2019⁴⁸ que *«en modo alguno es dinero, o puede tener tal consideración legal dado que la Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico, indica en su artículo 1.2 que por dinero electrónico se entiende solo el «valor monetario almacenado por medios electrónicos o magnéticos que represente un crédito sobre el emisor, que se emita al recibo de fondos con el propósito de efectuar operaciones de pago según se definen en el artículo 2.5 de la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de servicios de pago, y que sea aceptado por una persona física o jurídica distinta del emisor de dinero electrónico»*.

Por todo lo expuesto, se concluye que no puede ser considerado el bitcoin como dinero *estricto sensu*. Ahora bien, dicha consideración no hace menos

44 FONTICIELLA HERNÁNDEZ, B. «Capítulo IV: Criptomonedas», en *La protección del inversor minorista en el panorama fintech: Crowdfunding, criptomonedas e initial coin offerings (ICO)*, ed. Dykinson, 2021, pág. 131.

45 European Central Bank, *Virtual currency schemes – a further analysis*, 2015, pág. 4. Recurso online disponible vía www.ecb.europa.eu (Última consulta: 30 de mayo de 2023).

46 European Banking Authority, *EBA Opinion on «virtual currencies»*, EBA/Op/2014/08, 4 de julio de 2014, pág. 11. Recurso online disponible vía www.eba.europa.eu (Última consulta: 30 de mayo de 2023).

47 Comisión Nacional del Mercado de Valores, «Consideraciones de la CNMV sobre «criptomonedas» e «ICOs» dirigidas a los profesionales del sector financiero», 8 de febrero de 2018.

48 Sentencia del Tribunal Supremo 326/2019, Sala de lo Penal, de 20 de junio de 2019, FJ.3.

necesario analizar si puede actuar como medida de valor o reserva de riqueza, y como método de pago. Así las cosas, en el marco comunitario, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre la aptitud para funcionar como método de pago de las criptomonedas y, en concreto, del bitcoin, en sentido positivo. Así las cosas, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 22 de octubre de 2015, (Asunto C-264/14⁴⁹), señala que *«procede indicar, en primer lugar, que la divisa virtual de flujo bidireccional bitcoin, que se intercambiará por divisas tradicionales en las operaciones de cambio, no puede calificarse de bien corporal en el sentido del artículo 14 de la Directiva del IVA, puesto que, como puso de manifiesto la Abogado General en el punto 17 de sus conclusiones, no tiene ninguna finalidad distinta de la de ser un medio de pago»* añadiendo además a continuación que *«las operaciones relativas a divisas no tradicionales, es decir, a divisas distintas a las monedas que son medios legales de pago en uno o varios países, constituyen operaciones financieras siempre que tales divisas hayan sido aceptadas por las partes de una transacción como medio de pago alternativo a los medios legales de pago y no tengan ninguna finalidad distinta de la de ser un medio de pago»*. Culmina, finalmente, señalando en el mismo sentido que *«estas divisas virtuales son análogas a las demás divisas intercambiables, y permiten adquirir bienes y servicios tanto reales como virtuales»*.

Desde el punto de vista interno, si bien deben tenerse presentes las resoluciones dictadas por nuestro Alto Tribunal, debemos atender en especial a lo manifestado por la Dirección General de Tributos. Esta última, precisamente concluyó en el año 2015 por medio de la Consulta Vinculante V1029-15, de 30 de marzo de 2015⁵⁰, relativa a resolver la cuestión sobre la posibilidad de que el sujeto dedicado a la compraventa de bitcoins pudiera estar o no exento del pago del IVA, que las monedas virtuales son *«un medio de pago y por sus propias características (...) su transmisión debe quedar sujeta y exenta del Impuesto»*.

Por su parte, cuatro años más tarde, en 2019, el Tribunal Supremo admitió la capacidad del bitcoin para erigirse como método de pago, negando a su vez, no obstante, el carácter dinerario del mismo, así -de nuevo- la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2019⁵¹ que se trata de *«activo inmaterial de contraprestación o de intercambio en cualquier transacción bilateral en la que los contratantes lo acepten»*.

Por ello, que no se pueda equiparar el bitcoin al dinero desde el punto de vista jurídico, no significa de ningún modo que no tenga cualidades dinerarias claras. Así y recurriendo de nuevo al marco comunitario, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró que no existe una finalidad distinta a la de *«ser un*

49 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 22 de octubre de 2015, (Asunto C-264/14), litigio entre el Skatteverket (Administración tributaria sueca) y el Sr. Hedqvist, en relación con un dictamen previo emitido por la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Fiscal) sobre la sujeción al impuesto del valor añadido (IVA) de las operaciones de cambio de divisas tradicionales por la divisa virtual «bitcoin», o viceversa, que el Sr. Hedqvist desea realizar por medio de una sociedad. Apartado 12.

50 Consulta Vinculante V1029-15, de 30 de marzo de 2015. (Cuestión relativa a la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido. El consultante se dedica a la compra y venta de moneda electrónica Bitcoin.)

51 Sentencia del Tribunal Supremo 326/2019, Sala de lo Penal, de 20 de junio de 2019, FJ.3.

método de pago», en la ya citada sentencia de 22 de octubre de 2015. Y, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico civil nacional, podría incluirse dentro del término «*especie pactada*» del artículo 1170.1 del Código Civil relativo al pago que dispone:

«El pago de las deudas de dinero deberá hacerse en la especie pactada y, no siendo posible entregar la especie, en la moneda de plata u oro que tenga curso legal en España.»

Consecuencia jurídica de lo anterior resulta que, si el pago de una deuda dineraria se ha pactado en bitcoins por las partes, se deberá cumplir necesariamente en la mencionada criptomoneda y no a través de su equivalente en euros⁵².

2.2. Gravamen por medio de impuestos

Dentro de los mencionados impuestos y de modo sinóptico, se hace preciso indicar que éstos pueden clasificarse inicialmente en «impuestos directos» o «impuestos indirectos», siendo los primeros aquéllos que gravan manifestaciones directas de capacidad económica (la obtención de una renta o la titularidad de un patrimonio) y los indirectos aquellos que gravan manifestaciones indirectas de la capacidad económica⁵³ (efectuar un determinado consumo revela que ostentas cierta capacidad económica para ello).

En concreto, en España, los impuestos directos que se aplican a los bitcoins son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Patrimonio (sin ser un impuesto directo específico)⁵⁴. El IRPF por su parte se ocupa de gravar las ganancias obtenidas por la venta de bitcoins, ya sea como una actividad empresarial o profesional o como una inversión. En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, las monedas virtuales entran dentro del ámbito subjetivo ex el artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el

52 Esta fue la conclusión a la que llegó un tribunal holandés en el año 2018 al conocer de un supuesto de reclamación de cantidad pactada en bitcoins como pago por actividades de minado (así la Sentencia del Rechtbank Amsterdam, de 14 de febrero de 2018, (Asunto C/13/642655), disponible en <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBAMS:2018:869>.

La ausencia de pronunciamientos judiciales, unida a la cautela regulatoria, hace que sea necesario buscar respuestas a este fenómeno en diversas fuentes como, en este caso, en la jurisprudencia holandesa.) En apenas una hoja, el tribunal zanjó la cuestión sobre la base de unos fundamentos de innegable trascendencia jurídica. En concreto, concluyó que los bitcoins son valores transmisibles consistentes en «una serie única, digitalmente encriptada de números y letras almacenados en el disco duro de la computadora. (...) Se «entregan» enviándolos de una cartera a otra. Son archivos de valor independientes que son entregados directamente por el pagador al beneficiario en el momento del pago. De ello se deduce que representan un valor y son transferibles». Pese a la importancia de esta declaración, la verdadera enjundia de la sentencia se encuentra en el hecho de que indiscutiblemente «existe una obligación entre el demandante y el demandado consistente en el pago de bitcoins, obligación que debe cumplirse en bitcoins».

53 COLAO MARÍN, P.A. *Derecho Tributario: Parte General*, cit., pp. 14 a 15.

54 Cuestión Vinculante V2012-21 de Dirección General de Tributos, SG de Tributos Locales, de 6 de julio de 2021. (El consultante realiza la compra y venta de criptomonedas (bitcoins) a través de casas de cambio (exchangers) y a través de plataformas que permiten el intercambio de bitcoins entre particulares. En ellas, se contacta a través de un chat, se envía la criptomoneda tras acordar el precio y el pago se realiza vía transferencia bancaria.)

Patrimonio, que define el «patrimonio neto» como «*el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder*».

En lo referente a su valoración, las Consultas Vinculantes V0250-18⁵⁵ y V0590-18⁵⁶, de 1 de febrero y 1 de marzo, respectivamente, establecen que las monedas virtuales deberán valorarse por su valor de mercado a 31 de diciembre⁵⁷. Además, las monedas virtuales podrían verse gravadas por la vía del Impuesto de Actividades Económicas (IAE), y también podría entrar en juego el Impuesto de Sociedades (IS), en función de lo sujetos que se vean involucrados en las actividades correspondientes.

Sin perjuicio de que la exposición que se realice a continuación verse sobre los impuestos directos, es necesario hacer una sucinta mención a los indirectos. En este ámbito, los bitcoins están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD). El IVA se aplica a las actividades empresariales o profesionales relacionadas con los bitcoins, como la compra o la venta de bitcoins, y su tipo impositivo es del 21%. El ITP y AJD, por su parte, se aplican a la compra de bitcoins realizada a través de una entidad financiera o un intermediario financiero autorizado, y su tipo impositivo es del 0,5% del valor de la transacción, en su modalidad de TPO (Transmisiones Patrimoniales Onerosas).

No obstante, y precisamente en cuanto a la sujeción en la modalidad TPO de este impuesto, el artículo 45.1. letra b) y apartado 4 del TRLI-TPAJD, recoge como exentas del ITPAJD: «*(...) las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. Las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente*». Si aplicamos, como indica la doctrina, las menciones del TJUE sobre la naturaleza de las monedas virtuales como medios de pago al ámbito del impuesto ITPAJD, podría entenderse que la transmisión de bitcoins y su cambio por monedas de curso se encontraría sujeta, pero exenta de la modalidad de TPO⁵⁸.

Con carácter previo al estudio en profundidad de cada uno de los impuestos directos, debe efectuarse una breve remisión al capítulo primero, debiendo relacionar los impuestos que sujetan las actividades relacionadas con las monedas virtuales en función del manejo que se haga de las mismas; ello en virtud de la siguiente clasificación:

- a) Respecto de la tenencia de monedas virtuales, en nuestro país se trata de una actividad que no está sujeta a ningún impuesto directo especí-

55 Consulta Vinculante V0250-18, de 1 de febrero de 2018. (Procedencia de su tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio sobre la titularidad de bitcoins).

56 Consulta Vinculante V0590-18, de 1 de marzo de 2018. (Tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio de las criptomonedas o criptoactivos).

57 GIL SORIANO, A. «Monedas virtuales: aproximación jurídico-tributaria y control tributario», *Actualidad Jurídica (Uría Menéndez)*, Número 48, 2018, pp. 72 a 81.

58 EGEA PÉREZ-CARASA, I. «Tratamiento tributario del bitcoin y demás criptomonedas», en *Cuadernos de Derecho y Comercio*, 2018, Número 10, pág. 175.

fico. De acuerdo con la Agencia Tributaria, los bitcoins en concreto se consideran una forma de inversión y, como tal, se deben incluir en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio. En cualquier caso, la tenencia de bitcoins no genera ningún tipo de renta, por lo que no se debe pagar impuesto sobre la renta por este concepto.

- b) En cuanto a la compra de monedas virtuales, está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) si se realiza a través de una entidad financiera o un intermediario financiero autorizado. El tipo impositivo que se aplica es del 0,5% del valor de la transacción.

En cuanto a lo último, si la compra de monedas virtuales se realiza por medio de una plataforma de intercambio no autorizada, la tributación dependerá de la calificación que se dé a esta operación. Si se considera que la compra de bitcoins es una inversión, se deberá incluir en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como una ganancia o pérdida patrimonial. En este caso, se aplicará una retención del 19% sobre la ganancia obtenida si se ha vendido el bitcoin en un plazo inferior a un año, y del 21% si se ha vendido después de un año.

Si, por el contrario, se considera que la compra de bitcoins es una actividad empresarial o profesional, se deberá tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En este caso, se aplicará el tipo impositivo general del 21% para el IVA, mientras que la tributación del IAE dependerá de la actividad empresarial o profesional a la que se dedique. En este último caso y como bien señala la Consulta Vinculante (V2908-17⁵⁹): «la clasificación de las actividades económicas en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, se realizará atendiendo a la naturaleza material de dichas actividades, de acuerdo con los servicios que preste de modo efectivo el sujeto pasivo», de este modo, «(...) la compra-venta de criptomonedas (principalmente bitcoin) a través del desarrollo y explotación de una aplicación web propia del consultante es una actividad que no se encuentra especificada en las Tarifas del Impuesto.

Finalmente, respecto del minado de monedas virtuales, tiene actualmente la consideración de actividad empresarial o profesional en España si se realiza de forma habitual y con ánimo de lucro. En este caso, se deberá tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Además, se deberá declarar el beneficio obtenido como ganancia o pérdida patrimonial en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Si el minado de criptomonedas (o en concreto de bitcoin) se realiza de forma esporádica y sin ánimo de lucro, no se considera una actividad empresarial o profesional y, por lo tanto, no está sujeto a tributación. Sin embargo, es importante tener en cuenta que en caso de vender los bitcoins minados, se deberá tributar por la ganancia obtenida de acuerdo con las normas generales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

59 Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2908-17, de 13 de noviembre de 2017.

2.2.1. Impuesto de la Renta de Personas Físicas

Como se ha señalado, en España, los bitcoins y otras criptomonedas se consideran activos financieros y están sujetos a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La tributación de los bitcoins en el Impuesto de la Renta antiguamente podía variar en función de si se trataba de una inversión a corto o a largo plazo⁶⁰; de si se han obtenido por minado o por compras, y del uso que se les haya dado.

Las ganancias o pérdidas derivadas de compra y venta de monedas virtuales efectuadas fuera de una actividad económica darán lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales, imputándose estas, de acuerdo con el artículo 14.1.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al momento en que tenga lugar la alteración patrimonial, es decir, cuando se produzca la entrega del bien⁶¹.

En cuanto al minado de bitcoins, como ya se había adelantado, la Agencia Tributaria considera que se trata de una actividad económica y, por tanto, los ingresos obtenidos por esta actividad están sujetos a tributación como rendimientos de actividades económicas en el IRPF. Los ingresos obtenidos por el minado de bitcoins se consideran como una actividad empresarial o profesional y, por tanto, están sujetos a la tributación en el IRPF.

Finalmente y a modo de compilación, es importante destacar una serie de resoluciones y consultas en materia tributaria que han resultado de impacto en materia de monedas virtuales y su tributación.

En primer lugar, es clarificadora la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 11 de marzo de 2021, en la que el TEAC establece que las ganancias obtenidas por la compraventa de criptomonedas deben considerarse ganancias patrimoniales, y no rendimientos del capital mobiliario, ya que no se derivan de la cesión a terceros de un capital. Asimismo, el TEAC indica que la tenencia de criptomonedas no genera renta ni pérdida, por lo que no debe tributarse por este concepto.

Por otro lado, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 7 de junio de 2018, el citado órgano señala que la adquisición de criptomonedas por parte de un particular no genera una obligación de declarar en el IRPF, siempre y cuando se trate de una inversión puntual y no se realice con carácter habitual.

Igualmente, en la Resolución Vinculante V1260-18⁶² de la Dirección General de Tributos, la Dirección General de Tributos establece que las criptomonedas se consideran bienes patrimoniales, y su compraventa genera una ganancia o pérdida patrimonial, que debe incluirse en la declaración del IRPF.

60 Regulación no vigente en la actualidad.

61 GIL SORIANO, A. «Monedas virtuales: aproximación jurídico-tributaria y control tributario», cit., pp. 72 a 81.

62 Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1260-18 de 14 de mayo de 2018.

En síntesis, se establece que las ganancias obtenidas por la compraventa de criptomonedas se consideran ganancias patrimoniales, que deben tributarse en la declaración del IRPF. Además, se considera que la tenencia de criptomonedas no genera renta ni pérdida, por lo que no debe tributarse por este concepto.

2.2.2. Impuesto de Actividades Económicas

El Impuesto de Actividades Económicas es un impuesto de extensión municipal que grava la realización de actividades económicas en un territorio determinado y se aplica a las empresas y autónomos que realizan actividades empresariales y profesionales en un municipio. En este sentido, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales⁶³, en su artículo 78 señala:

«El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto». Añadiendo en su artículo 79.1 que: «Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.»

En cuanto a los bitcoins, la cuestión versa sobre si el minado de éstas o la inversión en criptomonedas constituyen una actividad económica sujeta al IAE. La jurisprudencia y la doctrina no se han pronunciado de manera unánime al respecto, pero la Dirección General de Tributos ha manifestado su postura por medio de la Cuestión Vinculante V2012-21⁶⁴. En la misma se señalan los elementos necesarios para determinar si se trata de una actividad económica y si cumple el hecho imponible del impuesto señalando los siguientes:

«a) que dicha actividad se realice en territorio nacional; b) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado; c) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios; y d) que la referida ordenación se haga por cuenta propia». Es decir, lo deslinda de la compraventa realizada para el propio sujeto y aduce lo siguiente: «la compraventa de bitcoins es para sí mismo, sin tener la finalidad de intervenir en el mercado, por lo que en la actividad desarrollada no se cumplen todos los requisitos señalados», concluyendo que «la compraventa de bitcoins o criptomonedas para sí mismo, bien por personas físicas, bien por personas jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica, no constituye actividad económica, ni empresarial ni profesional, de suerte tal que por dicha compraventa no procede tributación alguna por el IAE.»

63 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

64 Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2012-21 de 06 de Julio de 2021.

Por todo lo expuesto, considerando que el minado de bitcoins o la inversión en monedas virtuales constituyen una actividad económica, estarán sujetos al IAE y el contribuyente deberá darse de alta en el censo de empresarios y profesionales del Ayuntamiento correspondiente. Así lo declara la consulta mencionada anteriormente cuando señala que: *«si va a prestar servicios a terceros, bien de compraventa o bien de minado de criptomonedas, si estará sujeto al IAE al constituir una actividad económica, debiendo darse de alta, en ambos casos, en el epígrafe 831.9 de la sección primera de las Tarifas «Otros servicios financieros n.c.o.p.»*. La cuantía del impuesto dependerá del tipo de actividad y de la tarifa del Ayuntamiento donde se desarrolle la actividad.

En este sentido, hay que tener en cuenta la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, cuya regla segunda señala que *«el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, o cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto»*. Ahora bien, dado que estas actividades no se encuentran incluidas en dichas tarifas, hay que acudir a la Regla 8º, que determina que *«las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate»*.

Es importante destacar que la tributación del IAE no está relacionada con la tributación en el IRPF, ya que se trata de dos impuestos distintos que gravan diferentes aspectos de la actividad económica.

Respecto de las resoluciones dictadas en la materia, regresar de nuevo a la anteriormente citada Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 11 de marzo de 2021, en la que se dispone que el minado de criptomonedas no constituye una actividad económica sujeta al IAE, ya que no implica la realización de una actividad empresarial o profesional organizada y dirigida a la obtención de un beneficio económico.

Por otro lado, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 7 de junio de 2018⁶⁵, el TEAC considera que la adquisición de criptomonedas por parte de un particular no constituye una actividad económica sujeta al IAE, ya que no implica la realización de una actividad empresarial o profesional organizada y dirigida a la obtención de un beneficio económico.

En síntesis, la clave para determinar si la actividad de minado de criptomonedas o la inversión en criptomonedas está sujeta al IAE dependerá de si se trata de una actividad empresarial o profesional organizada y dirigida a la obtención de un beneficio económico.

⁶⁵ Resolución Vinculante de Tribunal Económico Administrativo Central, 2488/2017/00/00 de 07 de junio de 2018.

2.2.3. Impuesto de Sociedades

Por último, en cuanto a la tributación de las criptomonedas en el Impuesto sobre Sociedades (IS), cabe destacar que este tipo de monedas virtuales son consideradas como un activo intangible, por lo que su tratamiento fiscal en el IS dependerá de su uso y finalidad.

Si las monedas virtuales son utilizadas por una empresa como medio de pago en sus operaciones comerciales, se considerarán como un activo circulante y su valor se incluirá en el balance como una partida más del activo corriente. En este caso, su tributación en el IS se regirá por las normas generales del impuesto, y se tendrán en cuenta las ganancias o pérdidas generadas por la compraventa o la tenencia de los mismos. Si, por el contrario, las monedas virtuales (o bitcoins, en su caso) se mantienen como una inversión financiera, su tributación en el IS se regirá por las normas aplicables a los valores mobiliarios, y se deberán tener en cuenta las normas de valoración y las reglas sobre el tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Por último, si las monedas virtuales (o bitocins) son empleados para la realización de operaciones especulativas, como el *trading*, su tributación en el IS se regirá por las normas de las actividades económicas, y se considerarán como una actividad empresarial o profesional, lo que implicará el registro contable y la tributación en el impuesto correspondiente.

En resumen, la tributación de los bitcoins en el IS dependerá del uso y finalidad que se le dé a los mismos, y su tratamiento fiscal se regirá por las normas aplicables a los activos circulantes, los valores mobiliarios o las actividades económicas.

En cuanto a las resoluciones en esta materia, hay que tener en cuenta que, si bien, no existe en España mucha jurisprudencia relevante al respecto todavía, sí existen algunas resoluciones emitidas por la Dirección General de Tributos que ofrecen orientación sobre cómo se debe tributar en este caso:

Igualmente, la Resolución Vinculante V1314-18⁶⁶, de 21 de mayo de 2018, indica que si una empresa recibe bitcoins como forma de pago por sus servicios o productos, estos deben ser valorados en euros para determinar su valor a efectos fiscales. En este caso, se deben seguir las reglas de valoración establecidas en el artículo 35 de la Ley del Impuesto de Sociedades.

Por todo lo expuesto, es importante tener en cuenta que, en general, la tributación de los bitcoins en el IS dependerá de la actividad que realice la empresa y de cómo se utilicen los bitcoins. Por ejemplo, si es una empresa minera de bitcoins, deberá tributar por los ingresos generados por dicha actividad, mientras que si una empresa simplemente los tiene como inversión a largo plazo, tributará por las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas al venderlos.

66 Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1314-18 de 21 de mayo de 2018.

3. Las obligaciones informativas

3.1. Objeto de las obligaciones informativas

Si bien en los dos capítulos precedentes hemos podido abordar el surgimiento de las monedas virtuales como respuesta a la crisis financiera del año 2007 y todo el marco conceptual derivado de las mismas, así como los diversos instrumentos fiscales de los que se sirven los organismos reguladores para gravar los hechos imponible derivados de aquéllas, procede abordar en este tercer capítulo -previo a las conclusiones- la figura de las obligaciones informativas que no es sino el hilo por medio del cual la Agencia Tributaria trata de sujetar a los ciudadanos a sus obligaciones fiscales para que informen, en la medida de lo posible, de las actividades que desarrollan respecto de las criptomonedas.

Estas obligaciones tienen como objetivo principal prevenir el uso de las monedas virtuales para actividades ilícitas⁶⁷ tales como el blanqueamiento de capitales y el financiamiento del terrorismo, pero también de garantizar la transparencia del comercio electrónico y los bienes inmateriales en él comprometidos y, por último, la protección de los consumidores. No obstante, el fin último de estas obligaciones de información reside en la protección de la Agencia Tributaria como organismo regulador al cual no deberían poder escapar este tipo de «nuevos bienes».

Las obligaciones de información varían según el país y la jurisdicción, pero generalmente incluyen la necesidad de que los intercambios de criptomonedas y otros proveedores de servicios financieros relacionados con monedas virtuales se registren y obtengan autorizaciones o licencias, proporcionen información sobre sus clientes u operadores, realicen verificaciones de identidad y mantengan registros adecuados de todas las transacciones. Asimismo, existe una creciente demanda de información fiscal sobre las operaciones con monedas virtuales, y algunos gobiernos han implementado regulaciones específicas para su tratamiento fiscal.

Por su parte, las obligaciones de información respecto de las monedas virtuales se encuadran en todas las normas y regulaciones que tanto el Gobierno como los distintos organismos reguladores han establecido para que las personas naturales o jurídicas que operan con monedas virtuales -en especial con *bitcoin*-, proporcionen cierta información sobre las actividades que desarrollan⁶⁸. No obstante, y aunque en España y en Europa la reacción institucional ante este fenómeno se está desarrollando de manera lenta pero progresiva, en nuestro país se han venido publicando una serie de informes y dictámenes que no intentan sino arrojar claridad sobre el concepto y la naturaleza de las monedas virtuales que culmina en el marco comunitario la consulta pública emitida por la Comisión Europea a finales de 2019 sobre la necesidad de regular los cryptoactivos -y que finalizó con la propuesta de Reglamento en septiembre de 2020-.

67 Ilícitas o, en algunos casos, simplemente «alegales» o fuera de la regulación.

68 RUIZ GARIJO, M. «El desafío de la fiscalidad de las criptomonedas. Las obligaciones de información en el IRPF», *Nueva Fiscalidad*, Número 3, 2021, pp. 19 a 21.

Partiendo de este contexto, la Administración Tributaria ha dado comienzo a la titánica tarea de aumentar el control sobre este tipo de monedas del espacio virtual por medio de una serie de Planes de Control Tributario⁶⁹ que son aprobados con carácter anual por la Agencia Estatal de Administración Tributaria española y que, a día de hoy, incluyen la investigación de aquellos operadores que efectúen transacciones ilícitas u opacas respecto de monedas virtuales⁷⁰.

Se debe indicar que el establecimiento de las citadas obligaciones que venimos mencionando exige, lógicamente, un desarrollo normativo arduo y extenso que conecte, por un lado, con el contenido de la información que se debe suministrar y, por otro lado, que determine las reglas de valoración necesarias para que este tipo de información se pueda efectuar en la moneda de curso legal correspondiente⁷¹.

En cuanto a la cronología de la regulación de las obligaciones de información, se debe destacar en primer lugar el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, por medio del cual se transpusieron diversas directivas europeas provocando así la reforma de la Ley 10/2010 –reiteradamente citada a lo largo de la exposición– de prevención y blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Por medio de esta modificación se constató el sometimiento de los prestadores de servicios de custodia de monederos electrónicos⁷² o de cambio de monedas virtuales por monedas de curso legal a la normativa sobre prevención de blanqueo de capitales; además, se introdujo el requerimiento de que este tipo de prestadores de servicios consten inscritos en un registro, de acuerdo a lo dispuesto por la Directiva 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, recogiendo textualmente lo siguiente:

«1. Las personas físicas o jurídicas que, cualquiera que sea su nacionalidad, ofrezcan o provean en España servicios de los descritos en los apartados 6 y 7 del artículo 1 de la ley, deberán estar inscritas en el registro constituido al efecto en el Banco de España⁷³.»

Siguiendo la línea cronológica de nuestro ordenamiento interno, este régimen de obligaciones se vio ampliado posteriormente por la Ley 11/2011, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Y tiene lógica, porque se trató de una ley de gran calado y con un impacto relevante a nivel tributario, dado que llegó a afectar a prácticamente una veintena de normas (entre ellas, como veremos en un epígrafe posterior, la ley relativa al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas).

69 PUJALTE MÉNDEZ-LEITE, H. «La proliferación de las monedas virtuales en un entorno desregulado y su impacto en la fiscalidad», *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, Número 6, 2017, pp. 173-198.

70 *Ibidem*, pág. 27.

71 MERINO JARA, I. «Desarrollo reglamentario de la LGT derivado de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal», *Nueva Fiscalidad*, Número 2, 2022, pp. 11-18.

72 También conocidos como «wallets» o carteras digitales en las que se almacenan las monedas virtuales. IBÁÑEZ JIMÉNEZ, J.W., *Blockchain: primeras cuestiones en el ordenamiento español*, cit., pág. 162.

73 Disposición Adicional Segunda. «Registro de proveedores de servicios de cambio de moneda virtual por moneda fiduciaria y de custodia de monederos electrónicos.» En la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

No obstante, se advierte de que la eficacia de este tipo de controles o exigencia de información puede ser relativa; y ello, debido al anonimato de la mayoría de datos relacionados con las criptomonedas contenidos en la red *blockchain*, tal y como se explicó en el primer capítulo de presente estudio, lo que exigiría un esfuerzo adicional por parte de la Administración Tributaria para lograr recabar datos suficientes para identificar a los titulares de las distintas clases de monedas virtuales⁷⁴. Esfuerzo que, en algunos casos, no obtendrá frutos debido bien al establecimiento de los prestadores de servicios destinados a almacenar claves criptográficas en países fuera de la Unión Europea⁷⁵, o bien por la inexistencia, directamente, de intermediario alguno.

Finalmente, y a la luz de lo anterior, se ha aprobado recientemente en nuestro país el principal objeto de análisis de este estudio, dada su actualidad, como es el Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, por el que se modifica –entre otros– el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y ello, en un contexto precedido por la introducción de la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria. Ambos instrumentos referidos a las diferentes obligaciones informativas respecto de las criptomonedas, tanto en el ámbito de nuestro país como en el extranjero. Son estas dos cuestiones las que van a ser analizadas a continuación, con el fin de recoger –de la mejor manera posible– las obligaciones generales a las que se encuentran sometidos los ciudadanos que posean monedas virtuales o que realicen transacciones o cualesquiera otras de las actividades descritas en el Capítulo Primero.

En resumen, las obligaciones de información respecto de las monedas virtuales están diseñadas para garantizar la seguridad y la transparencia en el uso de las criptomonedas y para prevenir su uso indebido con fines ilegales –en muchos casos regulados en nuestro Código Penal–.

En concreto, y como analizaremos a continuación, el Real Decreto 249/2023 de 4 de abril ha supuesto la introducción en 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 tributos⁷⁶ de una serie de obligaciones de carácter informativo para los sujetos obligados que consisten en suministrar información a la Administración Tributaria, como organismo regulador, respecto de una serie de operaciones o actividades relacionadas con las monedas virtuales; y ello aparece recogido en los apartados bis) y ter) del artículo 39 y el artículo 42 quater) del citado reglamento⁷⁷.

El artículo 39 bis se ocupa, simplemente, de la obligación de informar sobre los saldos de monedas virtuales que se posean; el apartado ter) del mismo

74 RUIZ GARIJO, M. «El desafío de la fiscalidad de las criptomonedas. Las obligaciones de información en el IRPF», *Nueva Fiscalidad*, Número 3, 2021, pp. 19-36.

75 Incidir en este caso en que, como se ha explicado, dentro de los países de la Unión Europea existe una obligación de registro de este tipo de prestadores de servicios relacionados con las criptomonedas, de acuerdo a la aplicación de la Directiva 2018/843, por lo cual, los Estados Miembros podrían acceder o recabar ese tipo de información.

76 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.

77 MERINO JARA, I. «Desarrollo reglamentario de la LGT derivado de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal», cit., pág. 13.

artículo se refiere a la misma obligación respecto de las operaciones que se realicen con criptomonedas; y, finalmente, el artículo 42 recoge en el apartado quater) la obligación de informar sobre las monedas virtuales que se encuentren situadas en el extranjero.

Mencionar, por último, la reciente Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023⁷⁸, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, introduciendo una serie de cambios entre los que destaca la creación de nuevas obligaciones de comunicación e información así como de diligencias debidas para proveedores de servicios de criptoactivos; obligación que se traduce, además, en el deseable intercambio automático de información sobre operaciones relacionadas con criptoactivos. Destaca, asimismo, la previsión de crear normativa nacional que ayude a regular con mayor concreción este tipo de obligaciones respecto de los usuarios de criptomonedas (por ejemplo, ante cambios de residencias fiscales).

3.2. Análisis del Real Decreto 249/2023 de 4 de abril

Se ha de comenzar la presentación del Real Decreto indicando que la finalidad principal del mismo no ha sido otra que la de incorporar una serie de modificaciones reglamentarias en el ámbito del derecho positivo a consecuencia de ciertos cambios legales promovidos por la Ley 11/2021⁷⁹. Estas modificaciones se enmarcan en el contexto del fomento de medidas para prevenir y combatir el fraude fiscal, la transposición de una directiva de la Unión Europea para establecer normas contra la evasión fiscal y modificaciones en normas tributarias y regulación de juegos. En particular, estas modificaciones afectan en especial al 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, (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio)

Una de las cuestiones relevantes en cuanto a esta normativa reside en que el establecimiento de nuevas obligaciones informativas exige, desde luego, un desarrollo normativo que no solo concrete el contenido de la información a suministrar –sin perjuicio de que por medio de posteriores instrumentos que regulen los modelos concretos de declaración detallen con precisión dicho contenido–, sino que determine las reglas de valoración necesarias para que el suministro de la información pueda efectuarse en la moneda de curso legal. Además, se desarrolla también reglamentariamente la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero⁸⁰.

78 Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

79 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.

80 A este respecto mencionaremos en un subepígrafe posterior la Disposición Adicional 18ª de la LGT.

Además, en concreto, las obligaciones informativas relativas a las monedas virtuales, previstas en el artículo 3 –apartados seis, siete y nueve–, encuentran la habilitación para su desarrollo normativo en la Disposición Adicional Decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en sus apartados sexto y séptimo que señalan:

«(6). Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad, vendrán obligadas a suministrar a la Administración Tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan, información sobre la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas. Este suministro comprenderá información sobre saldos en cada moneda virtual diferente y, en su caso, en dinero de curso legal, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos.»

«(7). Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y dinero de curso legal o entre diferentes monedas virtuales, o intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones, o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, vendrán obligados, en los términos que reglamentariamente se establezcan, a comunicar a la Administración Tributaria las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia, relativas a monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de monedas virtuales, así como precio y fecha de la operación.»

Igualmente se refiere a las obligaciones informativas la Disposición Adicional Decimotercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que será objeto de estudio del epígrafe siguiente.

Precisamente, es la Ley 11/2021, de 9 de julio, la que ha modificado la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como las leyes sobre los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para instaurar nuevas obligaciones informativas relativas a la tenencia de monedas virtuales y a las operaciones que se efectúen con aquellas, con el fin de mejorar el control tributario de los hechos imponible que puedan derivarse de dicha tenencia o de las actividades que se deriven de ellas.

Como cuestión de gran relevancia se halla la Disposición Transitoria Primera que señala que las primeras declaraciones que sean relativas a las obligaciones de información sobre monedas virtuales se deberán presentar a partir de 1 de enero de 2024; por tanto y conociendo la fecha a partir de la cual entrarán en vigor estas obligaciones informativas, procede analizar ahora qué tipo de obligaciones nos encontramos con la nueva regulación.

Por su parte, el artículo 39 bis relativo a la obligación de información respecto de la «tenencia» de las criptomonedas, titulado: «Obligación de informar sobre saldos en monedas virtuales», y que procedemos a analizar, apartado por apartado en cuanto a lo que nos respecta.

El primer apartado se regula en términos prácticamente idénticos al apartado sexto de la Disposición Adicional Decimotercera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (que no se reproducirá por haber sido expuesto en el epígrafe anterior); y a cuyos efectos únicamente añade que la obligación de presentar la declaración informativa a la Administración Tributaria se efectuará con carácter anual y que deberá referirse a la totalidad de las monedas virtuales que se custodien o posean, en los términos que disponga la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

A continuación, el apartado segundo explica que la información a suministrar a la Administración tributaria debe comprender: *«el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio y número de identificación fiscal de las personas o entidades a quienes correspondan en algún momento del año las monedas virtuales, ya sea como titulares, autorizados o beneficiarios, y los saldos a 31 de diciembre»*.

Precisamente, toda la información que se refiera a saldos de monedas virtuales incluirá, para cada criptomoneda, el tipo o clase de moneda virtual de que se trata, el número de unidades de esa moneda que se custodian a 31 de diciembre y su valoración en euros.

Para efectuar esa valoración en euros, los sujetos obligados a comunicar la información deberán tomar la cotización a fecha de 31 de diciembre que ofrezcan las principales plataformas de negociación o sitios web de seguimiento de precios⁸¹ o, en su defecto, deberán proporcionar una estimación razonable del valor de mercado en euros de la moneda virtual a 31 de diciembre (debiendo indicar, no obstante, la cotización o el valor empleado para hacer dicha valoración).

Igualmente, los sujetos obligados deben informar sobre los saldos de moneda fiduciaria que ostenten a 31 de diciembre (es decir, aquellas que mantengan por cuenta de terceros); debiendo proporcionar en ese extremo los mismos datos identificativos de sus titulares, autorizados o beneficiarios, así como su valoración en euros cuando la moneda sea diferente del euro (y con las consideraciones expresadas en cuanto a la cotización o al valor utilizado para determinarla).

Finalmente, los apartados tercero y cuarto de este artículo 39 bis recogen por un lado un supuesto específico que se abordará a continuación y una remisión respecto de las definiciones de «moneda virtual» y de «moneda fiduciaria», respectivamente.

El supuesto específico se ocupa de aquellas situaciones en que con anterioridad a 31 de diciembre, las personas o las entidades de las que venimos hablando, hubieran dejado de mantener custodiadas aquellas monedas virtua-

⁸¹ Recordar a este respecto el sitio web con mayor fiabilidad para determinar la cotización de las monedas virtuales denominado «CoinMarketCap» accesible desde: <https://coinmarketcap.com/es/> (Última consulta: 16 de mayo de 2023).

les que correspondan a terceras personas –esto es, aquellas monedas virtuales que ostenten por título de terceros–; en este caso, la información que tendrán que suministrar se referirá a la fecha en la que se hubiera producido el cese de la custodia.

En cuanto a los conceptos de «moneda virtual»⁸² y de «moneda fiduciaria»⁸³ se remite a las definiciones contenidas en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

En cuanto al artículo 39 ter, se encarga de establecer la obligación de las personas y entidades que residan en España así como de los establecimientos de carácter permanente sitos en territorio español pero que pertenezcan a personas o entidades residentes en el extranjero, que se encarguen de proporcionar servicios de cambio entre monedas virtuales y/o monedas fiduciarias o entre distintas clases de monedas virtuales y, de esta forma, se configuren como intermediarios de cualquier manera en dichas operaciones (o que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales), tendrán la obligación de presentar una declaración informativa, de carácter anual, que recoja todas las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia que han efectuado con monedas virtuales, sea cual sea la contraprestación pactada –en caso de que así haya sido–, así como los cobros y también los pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, en los términos que establezca la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

Es bastante relevante que el propio artículo señala que quedarán excluidas, en todo caso, aquellas personas o entidades cuya actividad se limite únicamente *«al asesoramiento sobre monedas virtuales, así como a poner en contacto a las partes interesadas en efectuar operaciones con monedas virtuales o a la simple atención de órdenes de cobro y pago en moneda fiduciaria de las personas o entidades que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y moneda fiduciaria o entre diferentes monedas virtuales o servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, o de sus clientes»*. Por lo tanto, no se puede entender como una obligación absoluta, sino sujeta respecto de los sujetos y sus actividades a algunas excepciones como la indicada.

En cuanto al objeto inicial de esta obligación, deberá contener el nombre y apellidos o la razón social o denominación completa, domicilio y número de identificación fiscal de los sujetos que efectúen este tipo de operaciones seña-

82 Respecto del concepto de «moneda virtual» el apartado quinto del artículo 1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo: *Se entenderá por moneda virtual aquella representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central o autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda legalmente establecida y que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero que es aceptada como medio de cambio y puede ser transferida, almacenada o negociada electrónicamente.*

83 Respecto del concepto «monedas fiduciarias», el apartado sexto del artículo 1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo: *Se entenderá por cambio de moneda virtual por moneda fiduciaria la compra y venta de monedas virtuales mediante la entrega o recepción de euros o cualquier otra moneda extranjera de curso legal o dinero electrónico aceptado como medio de pago en el país en el que haya sido emitido.*

ladas en los párrafos anteriores. Por otro lado y en cuanto al objeto central de la obligación, la información que se debe suministrar incluye tanto el tipo de operación como la fecha, el tipo y el número de unidades de moneda virtual adquirida, transmitida, permutada o transferida, el valor en euros por el que se efectúa la operación y, de ser así, aquellas comisiones y/o gastos que hayan estado asociados a la operación y que vaya a percibir finalmente el sujeto obligado.

Si hubiera mediado una contraprestación y fuera el sujeto obligado a proporcionar la información quien la hubiera satisfecho o percibido, o el que intermedie en su percepción o entrega o tenga conocimiento de ella, deberá informar igualmente de si estas operaciones accesorias han consistido en moneda fiduciaria, en otra moneda o activo virtual, en bienes o servicios o en una combinación de alguna de ellas.

Además, el apartado dispone: *«Cuando la operación no lleve aparejada contraprestación en moneda fiduciaria en su totalidad, y, por tanto, resulte necesario efectuar la valoración de la operación en euros, los sujetos obligados tomarán la cotización que ofrezcan las principales plataformas de negociación o sitios web de seguimiento de precios en la fecha en la que se haya efectuado la operación o, en su defecto, proporcionarán una estimación razonable del valor de mercado en euros de la moneda virtual en la fecha en la que se haya efectuado la operación»*. Al igual que en la información sobre el resto de las operaciones, se debe especificar de forma necesaria en estos casos o bien la cotización o bien el valor empleado para determinarla.

Los mismos sujetos de los que venimos hablando, cuando realicen ofertas iniciales de monedas virtuales de nueva creación, estarán obligados a presentar esta declaración informativa anual con la información prevista en los párrafos anteriores, expresando la entrega de esas nuevas monedas virtuales o el cambio con otras de la misma o diferente clase, así como con monedas fiduciarias. No obstante, cuando estas ofertas iniciales de nuevas criptomonedas se lleven a cabo con la intervención de alguno de los sujetos indicados al inicio del artículo, el obligado a efectuar la obligación informativa será ese sujeto, precisamente, cualquiera que sea la residencia de la persona o de la entidad que haya efectuado esa oferta inicial de nuevas monedas virtuales; debiendo incluir la identificación de esa persona o de esa entidad, así como toda la información que se refiera a las operaciones que se efectúen en el marco de esa oferta inicial.

Por último, se efectúa la misma reseña en cuanto a los conceptos de moneda virtual y de moneda fiduciaria, haciendo la correspondiente remisión a la Ley 10/2010.

Finalmente, y de conformidad al artículo 39 quater, tanto las personas físicas como las personas jurídicas residentes en territorio español, así como los establecimientos permanentes en ese territorio que pertenezcan a personas o a entidades no residentes y, por último, aquellas entidades a las que se refiere el artículo 35, apartado 4 de la Ley General Tributaria, estarán obligados a presentar una declaración informativa de carácter anual que se refiere a todas las monedas virtuales que se encuentren situadas en

el extranjero y de las que se sea titular; y también en cuanto a aquellas respecto de las cuales ostente la condición de beneficiario, autorizado o de alguna otra forma tenga cierto poder de disposición, o de las que se sea el titular real, de las que estén custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, y todo ello con fecha 31 de diciembre de cada año.

Si bien el artículo 39 ter) incluía una excepción, enumerando una serie de sujetos y actividades que quedaban excluidas de la obligación informativa, en este caso lo que figura es una cláusula que se extiende a aquellos sujetos que hayan sido titulares, autorizados, o beneficiarios de las citadas monedas virtuales, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubieran perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En cualquiera de esos supuestos, la información que deberá recibir la Administración Tributaria será la que corresponda a la fecha en la que se produjo esa pérdida.

Por otro lado, indica el artículo que solo se entenderá por «titular real» a aquel sujeto que tenga dicha consideración según el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, en cuanto a las monedas virtuales a nombre de las personas o instrumentos, siempre que tengan su residencia o estén constituidos en el extranjero.

Por otro lado, las criptomonedas se entenderán situadas en el extranjero cuando los sujetos enumerados en los párrafos anteriores que las custodien proporcionando servicios para salvaguardar las claves criptográficas privadas en nombre de terceros, con el fin de mantener, almacenar y/o transferir esas mismas monedas, no estuvieran obligados a presentar la obligación de información previstas en la analizada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las obligaciones derivadas de lo anterior comprenden el contenido objetivo expresado a lo largo del presente epígrafe y que bien puede resumirse sucintamente en la obligación de informar al organismo regulador correspondiente sobre el tipo de monedas virtuales, su cotización o su valor en la fecha indicada, así como la identidad de sus titulares. No obstante, a todo ello se refiere el apartado tercero del presente artículo.

Se efectúan las mismas remisiones en cuanto a los sujetos específicamente obligados a suministrar la información y que se concreta en la obligación de comunicar los saldos a 31 de diciembre por parte de quienes ostenten la condición de titular, beneficiario o autorización o cualquier otro sujeto con poder de disposición sobre ellas; y, en el caso de sujetos que hayan perdido esos poderes, habrán de indicar los saldos correspondientes a la fecha en que dejaron de ostentar tal condición.

Sin embargo, este artículo también recoge exclusiones que se concretan en que no será de aplicación la obligación informativa en cuanto a criptomonedas

sitas en el extranjero cuando se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

«a) Aquellas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades»⁸⁴.

b) Aquellas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su denominación, valor y entidad de custodia y país o territorio en que se encuentren situadas.

c) Aquellas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su denominación, valor y entidad de custodia y país o territorio en que se encuentren situadas.

d) No existirá obligación de informar sobre ninguna moneda virtual cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 3.c) valorados en euros no superen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todas las monedas virtuales».

El resto de los sujetos que sí se encuentren obligados a suministrar la información correspondiente a la Administración Tributaria deberán cumplimentar los modelos autorizados entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

Si bien es cierto que no existe la obligación de informar sobre criptomonedas cuando los saldos a 31 de diciembre no superen, conjuntamente, los 50.000 euros (salvo que se supere dicho límite conjuntamente en cuyo caso deberá informarse sobre todas las monedas virtuales); no obstante, la obligatoriedad de presentar la declaración en años sucesivos solo concurrirá cuando ese saldo conjunto se hubiese visto incrementado en cuantía superior a 20.000 euros respecto del que supuso la cuantía suficiente para efectuar la declaración anterior.

Así mismo, será obligatorio presentar la correspondiente declaración respecto de los que sean titulares distintos, beneficiarios, autorizados, personas con poderes de disposición o titulares reales que dejaron de tener tal condición (indicando la fecha en que ocurrió tal suceso).

Se indica que el modelo de declaración correspondiente será aprobado por Orden Ministerial y, en este caso, se trata de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

Por último, se indica que a los únicos efectos de lo establecido en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley General Tributaria, constituyen distintos

84 Artículo 9.1. de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

conjuntos de datos las informaciones a que se refieren el apartado 3, a) para cada entidad y el apartado 3, c) así como el último párrafo del apartado 4 para cada moneda virtual. Y, tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones a que se refiere el párrafo b) del apartado 3 para cada moneda virtual.

Precisamente, a continuación, se analizará la citada disposición contenida en la Ley General Tributaria; los efectos y el objeto de la misma y los pronunciamientos de la jurisprudencia -tanto en el ámbito nacional como comunitario-.

3.3. La obligación informativa de la D.A. 18ª de la LGT

En cuanto al origen de esta disposición, cabe indicar que fue introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y ha experimentado su última modificación por medio de la Ley 5/2022, de 9 de marzo⁸⁵.

La citada ley introdujo la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero; no obstante, recogió también las consecuencias negativas que podrían recaer sobre el sujeto que incumpla esas obligaciones⁸⁶.

Actualmente, se encuentra titulada de la siguiente forma: «Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero» y queda configurada con el tenor siguiente, en cuanto a lo que a la presente investigación se refiere:

«Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

d) Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

Las obligaciones previstas en los párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.»

Respecto de esta disposición, resulta esencialmente relevante la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de

⁸⁵ Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

⁸⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la comisión europea)*, ed. Marcial Pons, 2019, pág. 37.

2022 (Asunto C-788/19)⁸⁷ que condenó al Reino de España y que abordaba el régimen de infracciones y sanciones previstas en el caso de no presentar en plazo y en forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere la disposición que nos ocupa. Concretamente, se refiere a las multas de cuantía fija contenidas en la disposición, que se aplican a cada dato o conjunto de datos omitidos, incompletos, inexactos o falsos que deban incluirse en el «modelo 720» -referido en el epígrafe anterior- y que, sumadas o unidas a otras multas establecidas por el mismo régimen sancionador, llegaba a suponer la imposición de multas proporcionales del 150%.

Nuestro país alegó ante el Tribunal que, en la práctica, la imposición de ese tipo de multas no es más que el resultado de una valoración concreta caso por caso y que el tipo sancionador puede verse atenuado por la aplicación de la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, de cuyo tenor se deduce que la aplicación del artículo 39, apartado segundo de la LIRPF o del artículo 121, apartado sexto de la LIS, son suficientes para determinar la existencia de una infracción tributaria, definida como muy grave y sancionada con la imposición de la multa del 150% del importe del impuesto eludido -porcentaje que, además, no está formulado como un tipo máximo-. Sin embargo, el Tribunal apreció que esa posibilidad de graduación de la sanción había sido ofrecida por la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1434-17⁸⁸, con fecha posterior al dictamen que dirigió la Comisión al Reino de España el 15 de febrero de 2017 (la consulta está fechada de 6 de junio del mismo año); por lo tanto, no podía ser tenida en cuenta para la citada resolución puesto que el incumplimiento del Estado ha de ser valorado en función de la situación del mismo en el momento de la presentación del dictamen y apreciando, además, que el hecho de que la interpretación señalada por la Resolución Vinculante tuviera efectos retroactivos era irrelevante.

4. Conclusiones

I.

En síntesis y tras la investigación realizada, procede ahora redactar las conclusiones que siguen, para tratar de exponer cuál ha sido el desarrollo de las líneas de pensamiento y análisis a lo largo de los diferentes capítulos que nos han permitido exponer no solo el concepto de las monedas virtuales sino del comercio electrónico y los demás términos que las rodean; así como la regulación fiscal actual en cuanto a los diversos impuestos previstos en nuestro orde-

⁸⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022, (Asunto C-788/19) que aborda el Incumplimiento por parte de un Estado con arreglo al artículo 258 del TFUE los derechos fundamentales a la libertad de circulación de capitales; en concreto, relacionada con la obligación de información sobre bienes o derechos poseídos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (EEE), el análisis de las consecuencias del incumplimiento de esta obligación y el procedimiento sancionador derivado.

⁸⁸ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1434-17, de 06 de junio de 2017. (Consecuencias de la presentación extemporánea del Modelo 720 sin requerimiento de la Administración Tributaria.)

namiento interno y la novedosa –por reciente– regulación de las obligaciones informativas respecto de las anteriores.

El primer capítulo del presente trabajo de investigación nos permitió poner de manifiesto cómo el dinero ha ido evolucionando como elemento integrador de la sociedad desde la época de Babilonia hasta la creación de las monedas virtuales. Si bien en la antigua Mesopotamia se empleaban distintos objetos como granos o metales preciosos al servicio de los medios de intercambio, aquellos hitos de los que hoy hablamos no hicieron sino convertirse en el punto de partida de una idea que perdura hasta nuestros días: otorgar valor a diferentes bienes y servicios, con el respaldo de la sociedad.

Lo descrito, viene a reflejar una de las cuestiones más relevantes con relación a las monedas virtuales y es que la idea de las criptomonedas comparte el sentido con los medios de pago que ya se utilizaban antaño; ello, no obstante, vinculado a la evidente evolución que han experimentado los medios de pago desde aquellas épocas hasta la actualidad. Si históricamente los medios de pago se representaban por cosas físicas y tangibles (independientemente del valor que se les otorgara), a día de hoy nos encontramos con un espacio virtual en el que se invierte de valor económico a bienes intangibles, únicamente representados gráficamente en el ciberespacio.

Al hilo de lo anterior, debe precisarse en estas conclusiones que la relación entre el comercio electrónico y las monedas virtuales es no solo cada vez más estrecha y relevante, sino simbiótica en el caso del comercio electrónico directo, que a diferencia del indirecto permite realizar transacciones de significación económica únicamente en el ciberespacio. Por ser las criptomonedas bienes sin soporte físico alguno, otorgan una serie de facilidades que han supuesto una enorme aceptación en este tipo de comercio, integrándose como opción de pago o intercambio en transacciones en línea que no guardan relación alguna con bienes tangibles (como sí sucede en el comercio electrónico indirecto).

El nivel de privacidad y seguridad que ofrece la idea de las monedas virtuales, dejando de lado la intervención de cualesquiera otros agentes u organismos reguladores, las convierte en un mecanismo de reclamo que viene a superar la tradicional idea del «dinero», por eludir cualquier tipo de control, reforzando su carácter difuso, anónimo y difícilmente localizable. Por ello, y por su estrecha vinculación al espacio virtual que se encuentra en constante evolución, las monedas virtuales se encuentran aún en un período de auge, lo cual conlleva asimismo su carácter volátil en cuanto a su cotización, con fluctuaciones muy significativas en cortos períodos de tiempo.

II

Marcada la crisis económica del año 2008 como el evento que precipitó el nacimiento del *bitcoin*, a manos del mencionado «Nakamoto», se debe concluir que no fue sino una propuesta de sistema de dinero virtual de carácter descentralizado que permitiera efectuar transacciones entre particulares, sin necesidad de intermediarios, por medio de la tecnología *blockchain* (o cadenas de datos). Tal propuesta quedaba configurada como una opción para suplir las lagunas que la crisis evidenció que presentaba el tradicional sistema de dinero.

Partiendo del carácter cíclico de las crisis en la economía global, se puede deducir que, habiéndose constituido tanto el nacimiento de las monedas virtuales como el propio *bitcoin* como una especie de refugio y de protección particular frente a estos colapsos económicos, el estado actual de las finanzas vinculado a eventos reseñables que, sin duda, inciden en la economía, tales como la guerra entre Rusia y Ucrania, resulta más que lógico plantearse la posibilidad de que si bien la crisis del año 2008 supuso el nacimiento de este mecanismo, las dificultades que se planteen en el futuro supongan un punto de inflexión que modifique radicalmente la situación actual o, por el contrario, la consolide.

Por tanto, analizados tanto el origen como el estado actual de las criptomonedas, procede concluir en este punto que si bien suponen un escape evidente a los métodos tradicionales de control que, a su vez, regulan los medios de pago y el dinero que venimos conociendo hasta nuestros días, suponen igualmente una nube de incertidumbre, no solo para los que operan con este tipo de «divisas» sino para los que se encuentran fuera de este tipo de sistemas. Incertidumbre que, por otro lado, viene a sembrar la duda en las autoridades estatales y en organismos como la Agencia Tributaria que, cada vez más, observan atónitos cómo una serie de sujetos indeterminados amasan este tipo de bienes intangibles y eluden sus controles.

III

Acreditado, por tanto, el auge de las criptomonedas y las connotaciones que las rodean, procede abordar el hecho de que este aumento ha generado la ineludible necesidad al Derecho Tributario y a los organismos reguladores de ofrecer respuestas para su regulación.

Las monedas virtuales no solo suponen un reto por lo que su tenencia puede representar para el Estado a nivel fiscal, sino porque existen una serie de actividades que se constituyen igualmente como hechos imponibles y que, por lo tanto, merecen ser gravados por el impuesto correspondiente. He ahí el reto, sin ir más lejos. Delimitar qué clases de actividades son las que se derivan de las criptomonedas y determinar, por las vías previstas en el Derecho Tributario, a qué impuestos deben quedar sujetas éstas y por medio de qué modelos deben informar los titulares a las autoridades fiscales.

En muchos países se ha dado ya comienzo a esta difícil tarea de delimitar la tributación o el régimen fiscal de las monedas virtuales por medio de pautas emitidas por las autoridades competentes, lo cual nos acerca de algún modo a un marco legal que esclarezca estas cuestiones y desarrolle, de forma específica, las obligaciones y los tributos que responden frente a este fenómeno.

IV

En concreto, en nuestro país, se han venido invocando tres impuestos directos para dar respuesta al gravamen de las actividades consistentes en la tenencia, transmisión y minado de criptomonedas (que vienen a ser, no obstante, las principales y las más comunes): el IRPF, el Impuesto de Actividades Económicas y el Impuesto de Sociedades.

Sin embargo, esta regulación mencionada, si bien resulta positiva por demostrar el esfuerzo del legislador en colmar las lagunas existentes en el entorno de las monedas virtuales, carentes -hasta ese momento- de regulación alguna, revelan a día de hoy la insuficiencia de lo legislado puesto que lo etéreo y abstracto de la materia facilita la elusión de las exigencias fiscales previstas, y dificulta la tarea de precisar no solo los hechos imponibles sino todos los elementos que envuelven la conducta susceptible de gravamen.

No debe pasarse por alto que lo anterior impacta no solo en el Derecho Tributario sino en otras áreas como el Derecho Penal, que se ha visto y se verá obligado a regular las acciones u omisiones punibles que se deriven del uso ilícito y/o fraudulento de las criptomonedas.

V

En el ámbito de las obligaciones informativas, cabe destacar que si la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria vino a sentar las bases de las exigencias de información que requiere la Administración Tributaria respecto de las monedas virtuales, el reciente Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, ha venido a consolidar las mismas y a extender su regulación.

En el marco de la nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, este Real Decreto trata de incorporar todos los cambios alentados por aquélla, por medio de la modificación de diversos Reglamentos de impuestos, extensamente abordados en la presente investigación.

Se procede así a incorporar una regulación novedosa en materia de obligaciones informativas en cuanto a las criptomonedas que aspira a equipararse con las exigencias que provienen de la Unión Europea y que reclaman a los distintos Estados Miembros que atiendan al fenómeno de las monedas virtuales y a las actividades ilícitas e infracciones tributarias a las que puede estar dando lugar, instando así a que se debatan, redacten y publiquen normativas que aborden lo anterior.

VI

Por último -y no por ello menos importante-, queremos dejar constancia de que si bien parece estar avanzándose en la regulación de la materia, lo abstracto de las cuestiones que derivan de ella suponen que hitos tan relevantes para los Estados como la promulgación de legislación novedosa que aspira a sujetar a las criptomonedas a cierto control, resulten en la práctica insuficientes. De lo que se deduce, igualmente, que los resultados que cabe esperar de este tipo de reformas sean a todas luces escasos, en comparación a las expectativas que podían generar.

Así las cosas, siendo un fenómeno en cambio constante que da lugar a diversas actuaciones por parte de los particulares que, a su vez, escapan de los controles estatales, estas autoras tienen la esperanza de que las recientes y sucesivas reformas emitidas por parte del legislador nacional, no sean más que el inicio que desemboque en una regulación plena y eficaz que detalle con precisión suficiente los elementos que se requieren para controlar adecuadamente estas actividades relacionadas con las monedas virtuales; constituyéndose así como un auxilio tanto para las autoridades fiscales como para las judiciales.

5. Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la comisión Europea)*, ed. Marcial Pons, 2019.

ANGLÈS JUANPERE, B. «La fiscalidad del bitcoin en España», en *Crónica Tributaria*, Número 173, 2019.

BECK, U. *La sociedad del riesgo: Hacia una nueva modernidad*, ed. Paidós Ibérica S.A., 1998.

BORRELLO, R. y PLASENCIA, A. «Las monedas sociales y el debate sobre el origen y las funciones del dinero», en *Revista de Ciencias Sociales: Segunda Época*, Año 2, Número 18, 2010.

CASTILLO PARRILLA, J.A. «Del comercio electrónico al mercado digital», en *Bienes digitales: una necesidad europea*, ed. Dykinson, 2018.

CHIRINOS, G.A., «Regulación y tributación en el mercado de criptoactivos, una perspectiva de derecho comparado», en *Revista de la Facultad de Derecho*, Número 48, Montevideo, junio de 2020.

COLAO MARÍN, P.A. *Derecho Tributario: Parte General*, ed. Universidad Politécnica de Cartagena, Primera Edición, 2015.

DE MIGUEL ASENSIO, P.A. *Derecho del comercio electrónico*, ed. Porrúa, México, 2005.

DÍEZ-PICAZO, L.M. *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*, ed. Ariel, Barcelona, 1993.

EGEA PÉREZ-CARASA, I. «Tratamiento tributario del bitcoin y demás criptomonedas», en *Cuadernos de Derecho y Comercio*, 2018, Número 10, pp. 131 a 180.

FONTICIELLA HERNÁNDEZ, B. «Capítulo IV: Criptomonedas», en *La protección del inversor minorista en el panorama fintech: Crowdfunding, criptomonedas e initial coin offerings (ICO)*, ed. Dykinson, 2021, pp. 115 a 159.

GIL SORIANO, A. «Monedas virtuales: aproximación jurídico-tributaria y control tributario», *Actualidad Jurídica (Uría Menéndez)*, Número 48, 2018, pp. 72 a 81.

IBÁÑEZ JIMÉNEZ, J.W., *Blockchain: primeras cuestiones en el ordenamiento español*, ed. Dykinson S.L., Madrid, 2018.

LAHOUD, D. «En torno al origen del dinero», en *Procesos de Mercado: Revista Europea de Economía Política*, Volumen 9, Número 2, 2012.

M. RAVITCH, S. and RIGGAN, M. *Reason & Rigor: How conceptual frameworks guide research*, ed. SAGE Publications, 2nd Edition, University of Pennsylvania, 2016.

MARICHAL, C. *Nueva historia de las grandes crisis financieras (Una perspectiva global, 1873-2008)*, ed. Sudamericana S.A., Buenos Aires, 2010.

MAURO, G. 2030: *Viajando hacia el fin de mundo tal y como lo conocemos*, ed. Deusto, 2020.

MENDOZA MARTÍNEZ, D. «El nacimiento de billete: una revolución en el concepto del dinero», en *Revista Numismática OMNI*, Número 1, octubre de 2009.

MENGER, C. *Principios de Economía Política*, ed. Unión Editorial, Barcelona, 1996 (Traducción al español de Marciano Villanueva).

MERINO JARA, I. «Desarrollo reglamentario de la LGT derivado de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal», *Nueva Fiscalidad*, Número 2, 2022.

NEGROPONTE, N. *El mundo digital*, ed. Ediciones B, 1ª edición, 1995.

NIETO GIMÉNEZ-MONTESINOS, M.A. y HERNÁNDEZ MOLERA, J. «Monedas virtuales y locales: Las paramonedas, ¿Nuevas formas de dinero?», en *Revista de Estabilidad Financiera*, Número 35, Banco de España.

PELÁEZ GRAMAJO, J.G. «El dinero como medio de cambio y su evolución: Análisis de Katsuhito Iwai y su interpretación de Carl Menger», en *Procesos de Mercado: Revista Europea de Economía Política*, Volumen V, nº 1, Primavera 2008, pp. 51 a 89.

PILEÑO MARTÍNEZ, C. *La protección del inversor en el programa de notas a medio plazo*, ed. J.M. Bosch, 2018.

PUJALTE MÉNDEZ-LEITE, H. «La proliferación de las monedas virtuales en un entorno desregulado y su impacto en la fiscalidad», *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, Número 6, 2017.

RUIZ GARIJO, M. «El desafío de la fiscalidad de las criptomonedas. Las obligaciones de información en el IRPF», *Nueva Fiscalidad*, Número 3, 2021.

SEDEÑO LÓPEZ, J.F. «El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato» en *Nueva Fiscalidad*, Número 1, 2020.

VÁZQUEZ GARCÍA, R. «Blockchain y criptomonedas», en *La Notaría - Boletín* Nº 3, 2017.

VILLAROIG MOYA, R. y PASTOR SEMPERE, M^a.C. (coord.), *Blockchain: Aspectos tecnológicos, empresariales y legales*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, 1ª edición, España, 2018.

Legislación

Real Decreto 249/2023, de 4 de abril.

Real Decreto 7/2021, de 27 de abril.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 11/2011, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

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.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Ley 13/1994 de Autonomía del Banco de España.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Doctrina jurisprudencial

Sentencia del TJUE (Sala Primera), de 27 de enero de 2022 (Asunto C-788/19).

Sentencia del TJUE (Sala Quinta), de 22 de octubre de 2015, (Asunto C-264/14).

Sentencia del Tribunal Supremo 326/2019, Sala de lo Penal, de 20 de junio de 2019.

Resoluciones Administrativas

Consulta Vinculante V0975-22, de 4 de mayo de 2022.

Consulta Vinculante V1948-21, de 21 de junio de 2021.

Consulta Vinculante V0250-18, de 1 de febrero de 2018.

Consulta Vinculante V0590-18, de 1 de marzo de 2018

Consulta Vinculante V1149-18, de 8 de mayo de 2018.

Consulta Vinculante V1029-15, de 30 de marzo de 2015.

Resolución Vinculante de DGT, V2012-21 de 06 de julio de 2021.

Resolución Vinculante de DGT, V0999-18, de 18 de abril de 2018.

Resolución Vinculante de DGT, V1260-18 de 14 de mayo de 2018.

Resolución Vinculante de DGT, V1314-18 de 21 de mayo de 2018.

Resolución Vinculante de DGT, V2908-17, de 13 de noviembre de 2017.

Resolución Vinculante de DGT, V1434-17, de 06 de junio de 2017.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, 11 de marzo de 2021.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 7 de junio de 2018.

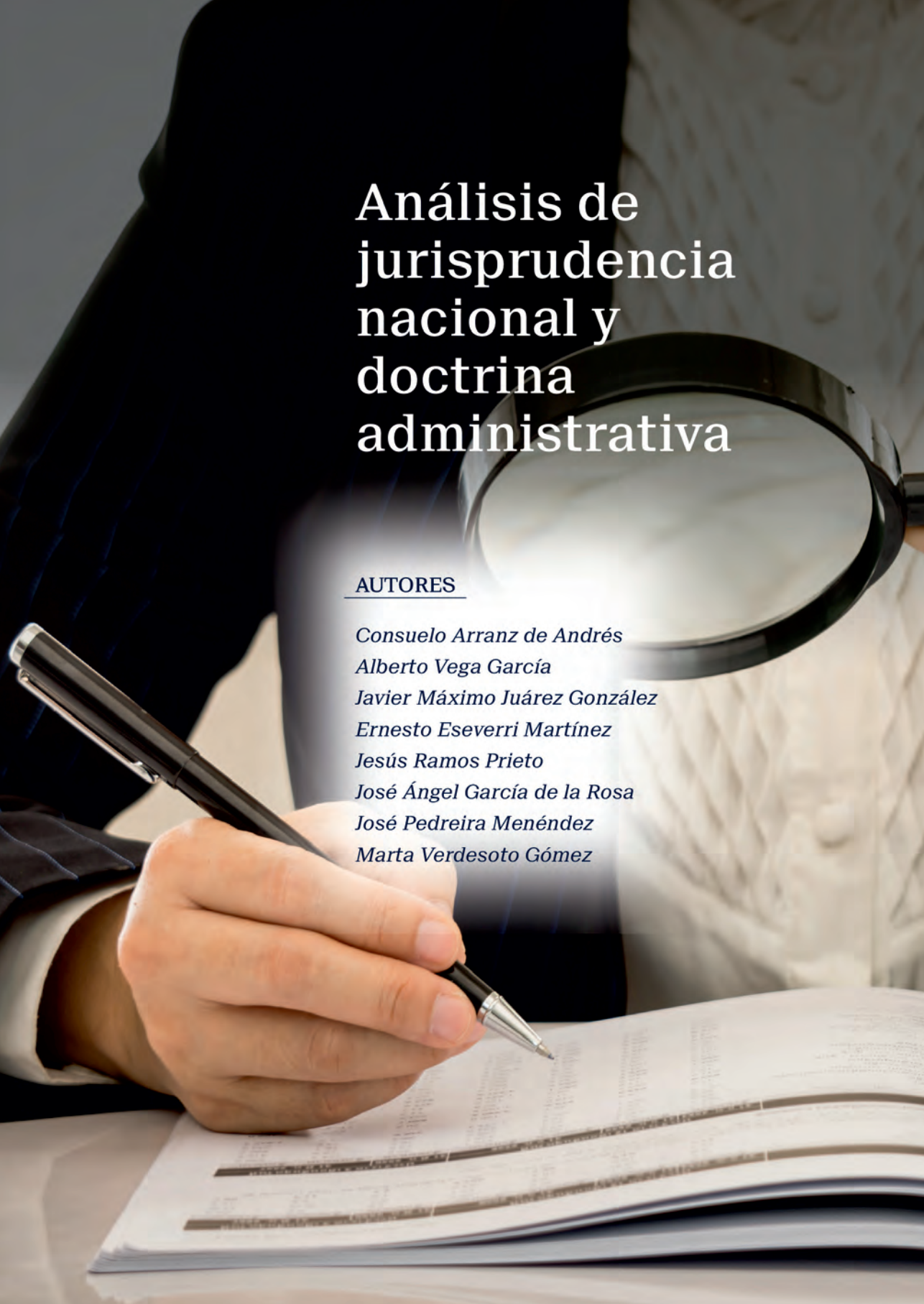
Doctrina comunitaria

Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000.

Directiva 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

Directiva 2018/843/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018.

Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifica la Directiva (UE) 2019/1937 del 24 de septiembre de 2020.

A person wearing a dark blue pinstripe suit jacket is shown from the chest down. They are holding a black pen in their right hand, poised to write on an open book. A large magnifying glass is held over the book, focusing on the text. The background is a light-colored, textured surface.

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

AUTORES

Consuelo Arranz de Andrés

Alberto Vega García

Javier Máximo Juárez González

Ernesto Eseverri Martínez

Jesús Ramos Prieto

José Ángel García de la Rosa

José Pedreira Menéndez

Marta Verdesoto Gómez

TRATAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS PATRIMONIALES POR TRANSMISIONES LUCRATIVAS EN EL IRPF. UNA VALORACIÓN CRÍTICA DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO: STS DE 12 DE ABRIL DE 2024, REC. NÚM. 8830/2022

Consuelo Arranz de Andrés

Profesora titular de Derecho financiero y tributario, acreditada como catedrática

Investigadora de SANFI

Universidad de Cantabria

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-4197-4333>

Resumen

Desde una perspectiva crítica, se analiza en este comentario la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 2024 por la que se declara que no procede computar las pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de una transmisión lucrativa *inter vivos*, aunque en unidad de acto se computen las ganancias derivadas del mismo tipo de transmisiones.

Palabras clave

Ganancias y pérdidas de patrimonio, transmisiones lucrativas, principios de capacidad económica y equidad.

Abstract

From a critical perspective, this commentary analyzes the Supreme Court's Ruling of April 12, 2024, which declares that it is not appropriate to compute the capital losses revealed on the occasion of a lucrative *inter vivos* transfer, even if the gains derived from the same type of transfers are computed in a single act.

Keywords

Capital gains and losses, lucrative transfers, principles of economic capacity and equity.

Cómo citar: Arranz de Andrés, C. (2024). Tratamiento de las pérdidas patrimoniales por transmisiones lucrativas en el IRPF. Una valoración crítica de la doctrina del Tribunal Supremo: STS de 12 de abril de 2024, rec. núm. 8830/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 237-248.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. Interpretación literal de lo dispuesto en el artículo 33.5.c) LIRPF (acorde con su interpretación finalista, histórica y sistemática de la norma)
 - 4.2. Interpretación teleológica, histórica y sistemática de lo dispuesto en el artículo 33.5.c) LIRPF
 - 4.3. Influencia de los principios de capacidad económica y equidad
 - 4.4. Conclusiones finales: alguna propuesta de *lege ferenda*

1. Doctrina del tribunal

En interpretación del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no procede computar, a efectos de dicho impuesto, las pérdidas patrimoniales debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

2. Supuesto de hecho

La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia inició actuaciones inspectoras de alcance parcial respecto del IRPF del contribuyente al objeto de comprobar las pérdidas patrimoniales declaradas por éste por entender que no procedía su cómputo de acuerdo con el artículo 33.5.c) de la Ley al traer causa de la donación de cuatro inmuebles, por el investigado y su esposa, a favor de sus hijos. Desestimadas las alegaciones formuladas por el contribuyente, el procedimiento inspector concluyó con la notificación de la liquidación provisional confirmando la regularización propuesta.

Frente a esta Resolución el contribuyente planteó una reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, siendo desestimada por Resolución de 22 de diciembre de 2021, en aplicación del criterio fijado por el TEAC en su Resolución de 31 de mayo de 2021 (nº 00-03746-2020), dictada a su vez en recurso interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la previa Resolución del mismo TEAR de la Comunidad Valencia de 30 de septiembre de 2019. En la misma, el TEAR se había manifestado a favor del cómputo de tales pérdidas.

Contra dicha Resolución el reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana que fue estimado por la Sentencia de 28 de septiembre de 2022 (Recurso nº 277/22, Resolución nº 970/2022) y que constituye el objeto del presente recurso de casación (nº 8830/2022).

Interpuesto el recurso por el Abogado del Estado, la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 5 de julio de 2023, reconoció como interés casacional para la formación de jurisprudencia la determinación de si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede el cómputo de las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

3. Fundamentos de derecho

Asumiendo como necesario punto de partida la interpretación literal de lo previsto en la norma, afirma el TS (fundamento jurídico tercero.4) que el tenor del artículo 33.5.c) de la Ley del IRPF, acorde con su interpretación finalista, histórica y sistemática, es claro al señalar que las pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas *inter vivos* no se computarán como tales en el IRPF, excluyéndose expresamente, pues, de la base imponible del transmitente las pérdidas patrimoniales reguladas en la Ley, esto es, las producidas por la diferencia entre el valor a efectos del ISD y el valor de adquisición del bien transmitido (arts. 34 y 36 LIRPF).

Sostiene igualmente el TS, en defensa de esta conclusión, que la diferenciación que hace la Sala de instancia, siguiendo la postura del TEAR de Valencia en su Resolución de 30 de septiembre de 2019, entre «pérdida económica» y «pérdida fiscal», no encuentra apoyo en la Ley 35/2006, pues, tal y como expuso el TEAC en su Resolución de 31 de mayo de 2021, la LIRPF únicamente contempla el concepto fiscal de pérdida patrimonial (artículo 33), denominándola precisamente así, y estableciendo que su importe se determinará de acuerdo con lo establecido en los arts. 34 y 36 LIRPF.

Siguiendo el criterio de interpretación histórica, el TS fija la atención (fundamento jurídico tercero.5) en la previsión contenida en el artículo 20.3 de LIRPF de 1978 cuya redacción inicial, modificada por la posterior Ley 18/1991 reguladora del Impuesto, expresamente se refería al cómputo de las disminuciones de patrimonio derivadas de las diferencias de valor puestas de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa. Igualmente pone el TS el foco en la dicción actual del artículo 33.5.c), referida a pérdidas derivadas de transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades, a diferencia de la mención que en anteriores redacciones de la misma norma se realizaba a los donativos. Explica el alto Tribunal que la exclusión legal que en 1991 se realizó de la mención al cómputo de las pérdidas generadas en las transmisiones a título gratuito tenía como clara finalidad la eliminación de la posibilidad de que los contribuyentes pudieran incorporar a sus declaraciones pérdidas derivadas de actuaciones que dependieran únicamente de su voluntad, evitando así mecanismos de elusión fiscal. Afirma aquí ahora el TS que no cabe confundir la pérdida económica con la pérdida fiscal. La primera se produce siempre que se dona o transmite un bien de forma gratuita, puesto que el bien sale del patrimonio del donante sin recibir ninguna contraprestación, y nunca se tiene en cuenta en el IRPF. Otra cosa es la pérdida fiscal, a la que lógicamente se refiere la norma y que no tiene lugar en todos los casos en que se cede gratuitamente un bien, pudiendo no existir si el valor de adquisición del bien es inferior a su valor de transmisión conforme señalan los artículos 34 y 36 LIRPF. Por tanto, si a pesar de la pérdida económica inherente a toda donación hay ganancia fiscal, el donante debe tributar por ella en el IRPF, pero si, en cambio, experimenta una pérdida, no sólo económica sino también fiscal, el donante no se la puede deducir en su IRPF pues la ley lo impide. Por todo ello, entiende el TS, una interpretación no sólo literal del artículo 33.5.c) sino también histórica, teleológica y sistemática, lleva a concluir que las pérdidas patrimoniales que se producen por

una transmisión lucrativa, por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, no han de computarse en la base imponible del IRPF.

A lo expuesto, añade el TS (fundamento jurídico tercero.6) que la regulación legal no atenta contra el principio de capacidad económica del artículo 31 CE, desde el momento en que la pérdida la genera el donante por su voluntad. Si se permitiera a los donantes deducir de su IRPF las pérdidas fiscales derivadas de las donaciones, sostiene el Tribunal en su argumentación, se les permitiría disminuir su contribución fiscal a su voluntad, en detrimento del principio de justicia contributiva, disminuyendo su capacidad económica de forma unilateral.

Como complemento a lo expuesto añade el Tribunal que tampoco la aplicación de los principios de equidad y capacidad contributiva llevan a respaldar la posición de la Sala de instancia. Y es que la interpretación de la Ley del IRPF no se puede hacer depender del hecho de que se realicen varias donaciones en unidad de acto, resultando de algunas de ellas una ganancia fiscal y de otras una pérdida, pues las pérdidas derivadas de donaciones no se integran en ningún caso en la base imponible del IRPF, tanto si se pretenden compensar con ganancias derivadas de otras transmisiones lucrativas, como si no.

4. Análisis

Las distintas posturas sostenidas al respecto por los órganos que, tanto en vía administrativa como judicial, se han venido ocupando de la cuestión aquí debatida –posturas divergentes que, paradójicamente, en algún caso se asientan en los mismos criterios de interpretación–, evidencian las dificultades existentes para alcanzar una conclusión definitiva e irrefutable. Como apuntara el TEAR de Valencia, nos encontramos ante un problema exclusivamente jurídico, problema que el TS ha resuelto en la Sentencia de 12 de abril de 2024 con un criterio, con el que, ya adelantamos, desde el máximo respeto, no podemos coincidir. Realizamos a continuación una revisión crítica de los argumentos del TS contrarios a la consideración como renta de las pérdidas patrimoniales debidas a transmisiones lucrativas o liberalidades

4.1. Interpretación literal de lo dispuesto en el artículo 33.5.c) LIRPF (acorde con su interpretación finalista, histórica y sistemática de la norma)

Apelando a los criterios de interpretación previstos en el artículo 3 del Código civil, precepto al que se remite el artículo 12 de la Ley General Tributaria, el TS, basándose en una interpretación literal de lo previsto en el artículo 33.5.c) LIRPF, la cual considera acorde con la interpretación finalista, histórica y sistemática de la norma, categóricamente sostiene que el tenor de tal precepto es claro al señalar que las pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas *inter vivos* no se computarán como tales en el IRPF.

Reacciona así el TS frente al argumento que, en sentido contrario, y siguiendo la postura previamente defendida por el TEAR de la Comunidad Valenciana en 2019, había mantenido el TSJ de Valencia en la sentencia objeto del recurso, al entender que la interpretación literal del citado precepto sí permite computar las pérdidas «debidas» a transmisiones lucrativas *inter vivos*. La distinción entre «pérdidas económicas» y «pérdidas fiscales» late en el fondo de esta discrepancia interpretativa, considerándose que si bien desde un punto de vista económico toda transmisión lucrativa implica una pérdida patrimonial, puesto que el valor del patrimonio disminuye, fiscalmente la operación puede dar lugar a una ganancia o a una pérdida patrimonial, en función de que el valor de adquisición sea mayor o menor, respectivamente, que el determinado en la transmisión lucrativa a efectos del ISD. Según ello, mientras el TSJ defendió en la Sentencia que aquí se recurre que con el término «debidas» el precepto está queriendo excluir las pérdidas patrimoniales y no las fiscales, pérdidas estas últimas que por tanto habrían de ser computadas como tales en el IRPF, para el TS, de acuerdo con lo señalado por el TEAC —a cuya Resolución se remite, por cierto, sin mayor esfuerzo explicativo, y sin incluir siquiera expresa y detalladamente los argumentos vertidos por el órgano administrativo al respecto—, tal distinción carece de relevancia por no estar en realidad contemplada por el citado precepto.

Aun cuando como sostiene el TEAC, la aludida distinción entre pérdida económica y fiscal no está efectivamente reconocida de forma expresa en la LIRPF, la misma tiene sentido de ser, pero, a nuestro juicio, no con base en la literalidad de la norma, sino con base en una interpretación finalista o teleológica de esta fundada en el concepto de ganancia y pérdida patrimonial. Ello es así por cuanto la pérdida —o en su caso la ganancia— que el legislador ha contemplado como hecho imponible en el IRPF, y esto es lo importante, ni es «debida» a la transmisión, ni «deriva» de la misma, sino que meramente queda «evidenciada» con ocasión de la alteración en la composición del patrimonio. Y es que no debe perderse de vista que la noción de ganancias y pérdidas patrimoniales —inicialmente denominados incrementos y disminuciones de patrimonio— queda circunscrita a las variaciones de valor del patrimonio del sujeto pasivo puestas de manifiesto con ocasión de cualquier alteración de aquel. Incrementos o disminuciones de valor que, hay que tener en cuenta, no se gravan a medida que se van generando sino en el que momento en que se consideran realizados con ocasión de la alteración del patrimonio, esto es, con motivo de la salida del bien del patrimonio de su titular. Por ello, la literalidad de la norma más nos parece que sirve para declarar la exclusión del empobrecimiento o pérdida debida en sentido estricto a la transmisión, que para excluir del cómputo de la renta la pérdida de valor acumulada en el patrimonio durante el tiempo de su permanencia. Desde este punto de vista, y dada la expresa definición del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales realizada por el artículo 33 de la LIRPF, quizá la previsión del artículo 33.5.c), —como la de los apartados b) y d) del mismo precepto— podría considerarse redundante, pues parece obvio que esta pérdida económica nunca se tiene en cuenta en el IRPF. Basar, sin embargo, en dicha previsión la exclusión a efectos fiscales de la disminución de valor sufrida por los bienes transmitidos gratuitamente durante el tiempo en que los mismos han formado parte del patrimonio de su titular nos parece, insistimos, que no sólo no se desprende de manera automática de lo previsto en la norma, sino que

tampoco encaja con la filosofía del gravamen de tales rentas. En suma, consideramos que ni la interpretación literal, ni la interpretación teleológica de la norma ampararían dicha conclusión.

En esta discusión, el TS, también aquí recogiendo las conclusiones del TEAC sin ahondar en sus argumentaciones, pone en relación lo previsto en el artículo 33.5.c) con lo dispuesto en los arts. 34, 35 y 36 de la misma Ley del IRPF. Explicó en su momento el TEAC que estos artículos especifican los elementos que forman parte del valor de adquisición y del de transmisión en las transmisiones a título oneroso y a título lucrativo, sin que ello impida que el artículo 33.5.c), con carácter específico, prevea casos en los que las pérdidas fiscales no se computen a efectos fiscales. A nuestro juicio, de nuevo, la interpretación de lo previsto en tales preceptos obliga a conectar los criterios literal y sistemático con el teleológico, y también con el histórico. Y es que, cabría preguntarse, ¿qué sentido tiene que estos artículos prevean la forma de calcular el importe de las pérdidas patrimoniales en las transmisiones a título lucrativo si éstas luego no se fueran a computar? Sólo considerando que la intención del legislador es gravar todas las diferencias de valor —sean positivas o negativas— experimentadas con motivo de la alteración en la composición del patrimonio del deudor —alteración derivada de negocios onerosos o gratuitos— se entiende lo previsto en los citados preceptos.

4.2. Interpretación teleológica, histórica y sistemática de lo dispuesto en el artículo 33.5.c) LIRPF

Siguiendo el criterio de interpretación histórica, nuevamente aquí el TS —fundamento jurídico tercero.5—, en línea con lo dictaminado por el TEAC el 31 de mayo de 2021, fija la atención en la previsión inicialmente contenida en el artículo 20.3 de LIRPF de 1978 cuya redacción primera, modificada por la posterior Ley 18/1991 reguladora del Impuesto, expresamente se refería al cómputo de las disminuciones de patrimonio derivadas de las diferencias de valor puestas de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa. En su Resolución de 31 de mayo de 2021 el TEAC había sostenido que cualquier duda que pudiera existir acerca de si la Ley 18/1991 había excluido la posibilidad de deducir en las transmisiones lucrativas *inter vivos* tanto la pérdida en términos económicos, como la pérdida patrimonial, la despejó la Ley 40/1998, al sustituir la expresión donativos por la de transmisiones lucrativas *inter vivos*, redacción similar a la contenida en el actual artículo 35/2006.

En sentido contrario, el TSJ de Valencia había sostenido que la intención del legislador ha sido siempre la misma: evitar el gravamen de las pérdidas patrimoniales, pero no el de las pérdidas fiscales, criterio igualmente sostenido por el TEAR de Valencia en su Resolución de 2019. También nosotros entendemos que las modificaciones apuntadas no afectan al fundamento de la regulación de este tipo de rentas¹. Nuevamente, la literalidad de la Ley, en conexión con su

¹ Pueden verse al respecto las consideraciones realizadas por PUEBLA AGRAMUNT, N., en «Sobre la posibilidad de integrar o no en el IRPF las pérdidas debidas a donaciones. Análisis de la STS de 12 de abril de 2024, rec. Núm. 8830/2022», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, nº 496, 2024, 130

interpretación teleológica, nos parece que avalaría dicha conclusión. Como el TEAR, también estimamos que desde que la Ley 44/1978 creó el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el hecho imponible al que nos referimos ha sido, en esencia, el mismo, caracterizándose por la concurrencia de dos requisitos: una alteración, cualquiera, en la composición del patrimonio; y un aumento o disminución en su valor, tanto si la alteración se produce a título oneroso o lucrativo, tanto si tiene lugar por un acto ajeno a la voluntad del obligado tributario o debido a la misma. Y con el TEAR también estamos de acuerdo en que las variaciones en la redacción del precepto, alusivo alternativamente a liberalidades, donativos y liberalidades, y transmisiones lucrativas y liberalidades, tanto desde un punto de vista gramatical como técnico-jurídico, no recogen ninguna modificación sustancial. La sustitución del término donativo por el de transmisión más bien puede llegar a suponer, a nuestro juicio, una ampliación del elenco de operaciones gratuitas que pueden servir para poner de manifiesto una ganancia o pérdida patrimonial, dado que, como es sabido, siendo la donación el negocio gratuito típico, no es sin embargo el único. Si tenemos en cuenta, además, que la donación, tal y como se define en el artículo 618 del Código civil, no es sino un acto de liberalidad, más bien pensamos que las referidas modificaciones encierran cierta redundancia que, señalamos de nuevo, en nada afectan al sentido y finalidad del precepto, ni, por ello, al fundamento del tratamiento fiscal de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Tampoco compartimos, por otra parte, la idea expresada por el TS, y también antes sostenida por el TEAC, de que la intención del legislador haya sido evitar que se consideren fiscalmente las pérdidas que puedan entenderse voluntariamente generadas por el obligado tributario. Diversos argumentos ratificarían, a nuestro juicio, tal conclusión. Tan voluntarias como las pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de una transmisión a título lucrativo, lo son las evidenciadas con motivo de una transmisión onerosa, y lo cierto es que no existe discusión en torno a la consideración a efectos fiscales de estas últimas. Cabría incluso preguntarse si realmente alguien va a tener interés en desprenderse de un bien sin obtener contraprestación a cambio por ello, sólo por motivos fiscales. ¿Realmente ello le compensaría? Como ya señaláramos en otro lugar², la práctica de una donación en favor de un familiar con motivo, por ejemplo, de ayudarle en un momento de necesidad económica perentoria, por causa de enfermedad o para apoyarle en la puesta en marcha de un negocio bien pueden explicar la realización de donaciones generadoras de pérdidas. El mismo supuesto que da origen al caso del que se ocupa la Sentencia que comentamos

y ss. Contrarios al parecer del TS se han mostrado igualmente otros autores como MOURELO GARCÍA, por considerar tal posicionamiento como falto de equidad y generador de importantes asimetrías tanto en relación con otros supuestos sometidos igualmente a la LIRPF, como en relación al IS. MOURELO GARCÍA, C., «La STS 616/2024, de 12-04-2024, al gravar las pérdidas patrimoniales «afloradas» a raíz de una transmisión lucrativa, provoca un exceso de imposición», <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-sts-616-2024-de-12-04-2024-al-gravar-las-perdidas-patrimoniales-afloradas-a-raiz-de-una-transmision-lucrativa-provoca-un-exceso-de-imposicion/>. Y de inconstitucional ha calificado SERRANTES PEÑA la doctrina del TS a este respecto en «Las pérdidas por transmisiones lucrativas en el IRPF. Comentario con motivo de la STS de 12 de abril de 2024, rec. Num. 8830/2022, ECLI:ES:TS:2024:2004», <https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-r-serantes-pena/las-perdidas-por-transmisiones-lucrativas-en-el-irpf>

² *Gravamen de las ganancias de patrimonio derivadas de transmisiones lucrativas en el IRPF*, Thomson-Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2019, pg. 61

demuestra que las intenciones de los donantes eran ajenas a consideraciones fiscales: unos progenitores desean donar en el mismo momento distintos bienes a sus hijos, dándose la circunstancia de que algunos de ellos tienen un valor superior al valor por el que fueron adquiridos en su día, mientras que otros lo tienen menor. ¿Por qué someter a gravamen la capacidad económica presente en las ganancias manifestadas con dichas donaciones y excluir la minoración que en la misma capacidad económica suponen las pérdidas? Como concluimos en su momento, para solucionar estas deficiencias podría resultar plausible que se permitiera la posible compensación de estas pérdidas, al menos, con las ganancias puestas de manifiesto también con ocasión de transmisiones lucrativas —de forma similar a lo que el artículo 33.5.d) LIRPF permite para las pérdidas del juego—, evitando situaciones, a nuestro parecer, claramente contrarias a los principios de capacidad económica y equidad.

4.3. Influencia de los principios de capacidad económica y equidad

Sostiene el TS en el fundamento jurídico tercero.⁶ de la Sentencia que aquí nos ocupa que la conclusión avalada no atenta contra el principio de capacidad económica, desde el momento en que la pérdida se genera por voluntad del donante. Antes al contrario, concluye, considerar tales pérdidas atentaría contra el principio de justicia contributiva al disminuir de forma unilateral la capacidad económica.

No es necesario reiterar aquí los argumentos que acabamos de exponer en contra de esta idea, la cual, hemos de señalar, tampoco nos parece que se ha fundamentado sólidamente por el TS. Aunque el TS claramente concluye la no consideración de dichas pérdidas, aun cuando en unidad de acto sí se computen las ganancias patrimoniales derivadas del mismo tipo de transmisiones, no aduce razones esenciales que justifiquen su conclusión con base en los referidos principios de capacidad económica y equidad. Para combatir dicha conclusión, nuevamente nos parece necesario poner el acento en la esencia y significado de este tipo de rentas: gravar las diferencias de valor de los bienes, positivas o negativas, experimentadas durante el tiempo de permanencia en el patrimonio del contribuyente, en el momento en que se evidencian con ocasión de su transmisión, onerosa o gratuita. Si el aumento de valor del bien supone un incremento de la capacidad económica del contribuyente susceptible de gravamen, la disminución de valor experimentada por el mismo bien implicaría un detrimento de su capacidad económica que también habría que considerar a efectos fiscales. Si así se reconoce cuando el bien en cuestión es objeto de una transmisión onerosa, ¿qué motivo justificaría no adoptar la misma postura en casos de transmisiones lucrativas? Ni el principio de capacidad económica ni el de equidad nos parece que permiten una conclusión distinta a la que aquí defendemos.

Finalizamos este hilo argumental señalando que no recoge el TS en su fundamentación la remisión que la Resolución del TEAC de 31 de mayo de 2021 sí hacía a pronunciamientos de la DGT³ y de otros TSJs⁴ también favorables a la exclusión fiscal de las pérdidas patrimoniales a las que aquí nos referimos

3 Así, consultas de 15 de noviembre de 2010 (V2440-10), de 26 de septiembre de 2016 (V4099-16), o de 2 de julio de 2018 (V1970-18). Curiosamente, en su consulta de 23 de febrero de 2010 (V 0344-2010)

—tampoco se remitía a ellos el TSJ de Valencia en la Sentencia recurrida—. No entramos por ello aquí a analizar los mismos, dejando únicamente constancia de su existencia y de que, en general, no aportan en nuestra opinión argumentos sustanciales en contra de la consideración fiscal de estas pérdidas.

4.4. Conclusiones finales: alguna propuesta de *lege ferenda*

Como hemos venido argumentando en las líneas precedentes, en su Sentencia de 12 de abril de 2024 el Tribunal Supremo ha resuelto la cuestión planteada de una forma merecedora de crítica tanto por lo que atañe a la conclusión alcanzada, como en la forma empleada para llegar a la misma. Y es que el Tribunal ha acogido la doctrina previamente sostenida por el TEAC al respecto, y lo ha hecho, a nuestro juicio e, insistimos de nuevo, dicho desde el respeto que merece el alto Tribunal, de manera excesivamente escueta, sin ahondar en los motivos y argumentos manejados en su día por el órgano administrativo, sin ni siquiera reproducirlos en algunas ocasiones y recogiendo de forma confusa y desordenada en otras, y dando por supuesto conclusiones merecedoras, sin duda, de un mayor rigor explicativo. Ciertamente la Sentencia del TSJ de Valencia que da origen al presente recurso tampoco se caracteriza por su extraordinario esfuerzo explicativo, esfuerzo que, sin embargo, sí resulta evidentemente apreciable tanto en la Resolución del TEAC de 2021, como en la del TEAR de Valencia de 2019.

Innegablemente nos encontramos ante un tema controvertido. Y es que, si resulta difícil explicar a un contribuyente la obligación de tributar por las ganancias manifestadas en casos de transmisiones lucrativas, más difícil aún es tener que explicarle que no se le permite computar las pérdidas que pudiera haber evidenciado en los mismos casos y, en ocasiones, como precisamente sucede en el supuesto que da origen a este pronunciamiento, cuando ganancias y pérdidas se generan en unidad de acto. Sin duda, como ya explicáramos también en otro lugar⁵, existe una evidente necesidad de reconsiderar el gravamen de este tipo de rentas teniendo en cuenta la capacidad económica ante la que nos encontramos. Así, pensando exclusivamente en las pérdidas patrimoniales, la diferencia que se produce en relación con el tratamiento fiscal dado a las pérdidas derivadas de transmisiones onerosas resulta claramente injustificada. Yendo más allá, también el gravamen de las ganancias evidenciadas por una transmisión a título gratuito merece ser replanteado atendiendo, por ejemplo, al hecho de que la misma Ley del IRPF deje fuera de gravamen las ganancias en los casos en que la transmisión se haya producido a título gratuito *mortis causa*

la DGT se refería a este supuesto como uno de aplicación de renta al consumo del contribuyente, concluyendo por ello que no podría computarse como una pérdida patrimonial.

4 Por ejemplo, STSJ de Castilla y León de 1 de febrero de 2019 (Rec. 187/2018), de 28 de mayo de 2020 (Rec. 898/2019) o de 23 de julio de 2020 (Rec. 1062/2019). También Sentencias del TSJ de La Rioja de 26 de octubre de 2017 (Rec. 243/2017), del TSJ de Cataluña de 25 de febrero de 2021 (Rec. 1532/2019), o del TSJ de Extremadura de 4 de octubre de 2021 (Rec. 67/2021), entre otras. El mismo TSJ de la Comunidad Valenciana ha sostenido idéntico criterio, siguiendo la doctrina de la Resolución del TEAC de 31 de mayo de 2021, en Sentencias como, por ejemplo, la de 17 de noviembre de 2022 (Rec. 1338/2021) o de 24 de marzo de 2023 (Rec. 868/22).

5 *Gravamen de las ganancias de patrimonio...*, ob. cit., pp. 89-90 y 98-99.

—la conocida plusvalía del muerto—. Ello sin olvidar los problemas de liquidez que pueden producirse en el contribuyente al verse obligado a tributar por una ganancia patrimonial cuando no recibe contraprestación por la transmisión realizada. Y teniendo también en cuenta la sobreimposición que podría generarse al someter a gravamen en el ISD —aun cuando en algunas CCAA se haya previsto un tratamiento fiscal más favorable— el valor del bien adquirido, valor que, obviamente incluye la revalorización por la que habrá de tributar el transmitente en su IRPF.

Sin desconocer que no se trata de un método exento de críticas, una posible solución en el tratamiento de esta cuestión pasaría, a nuestro juicio, por la aplicación del sistema conocido como *carry over the basis*. Consiste dicha técnica en considerar que cuando se produce la transmisión lucrativa de un bien, éste se incorpora al patrimonio del donatario, no con su valor actual, sino con el que tuvo en el momento de su última adquisición a título oneroso, de modo que no se tributaría por la plusvalía acumulada en el bien hasta el instante en que el mismo fuese objeto de una nueva transmisión mediante contraprestación o pago. Con ello se evitarían los problemas de liquidez, así como la posible sobreimposición de estas rentas a la que antes nos referimos, logrando igualmente un tratamiento homogéneo entre las transmisiones realizadas *inter vivos* y las *mortis causa*.

Con fecha 28 de noviembre de 2023 y 31 de enero y 7 de febrero de 2024 el TS dictó nuevos autos de admisión a trámite⁶ cuyo interés casacional coincide con el que motivó el pronunciamiento que aquí comentamos. Ojalá el TS aproveche la nueva oportunidad que tiene ante sí para reconducir la solución dada a esta cuestión.

6 Rec. 1998/2023, Rec. 3465/2023 y Rec. 3478/2023, respectivamente.

DESLOCALIZACIÓN DE CONTRIBUYENTES ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS, PUNTO DE CONEXIÓN Y DOMICILIO FISCAL: STS DE 15 DE ABRIL DE 2024, REC. NÚM. 9082/2022

Alberto Vega García

Inspector tributario de la Generalidad de Cataluña y

profesor asociado de Derecho Financiero y

Tributario de la Universitat Pompeu Fabra

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-9708-0139>

Resumen

El Tribunal Supremo ha establecido que la competencia de una comunidad autónoma para liquidar un tributo cedido depende de la correcta identificación del punto de conexión (la comunidad autónoma de residencia habitual en el caso del impuesto sobre el patrimonio), sin que sea necesario que la AEAT tramite previamente un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal. Esto no afecta a las garantías de los obligados tributarios, que podrán efectuar alegaciones sobre el punto de conexión en el marco del procedimiento de comprobación del tributo que desarrolle la comunidad autónoma competente.

Palabras clave

Punto de conexión, residencia habitual, domicilio fiscal

Abstract

The Supreme Court has established that the competence of an Autonomous Community to audit a ceded tax depends on the correct identification of the connecting factor (in the case of the wealth tax, the Autonomous Community in which the taxpayer has his habitual residence). This is different from the tax domicile and therefore its previous verification (which is reserved to the Spanish Tax Agency according to a specific tax procedure) is not necessary. This does not affect taxpayers' rights since they will be able to express their position concerning the connecting factor in the framework of the tax audit conducted by the competent Autonomous Community.

Keywords

Connecting factor, habitual residence, tax domicile

Cómo citar: Vega García, A. (2024). Deslocalización de contribuyentes entre comunidades autónomas, punto de conexión y domicilio fiscal: STS de 15 de abril de 2024, rec. núm. 9082/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 249-259.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo, en su sentencia 632/2024, de 15 de abril de 2024, establece que «la competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende de la correcta identificación del punto de conexión –lugar de la residencia habitual del obligado tributario–, sin que resulte exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007.»

2. Supuesto de hecho

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) remitió una diligencia de colaboración a la Agencia Tributaria de Andalucía para informar, en relación con el impuesto sobre el patrimonio de 2013, 2014, 2015 y 2016 de una contribuyente, que ésta aparentemente tuvo su residencia habitual en Andalucía en vez de en la Comunidad de Madrid, que es lo que había declarado en las autoliquidaciones presentadas. Ello se desprendía de los consumos eléctricos facturados en la vivienda declarada como habitual (domicilio fiscal) en la ciudad de Madrid y en la vivienda que declaró a su disposición en Marbella (Málaga).

A la vista de esta información, la Agencia Tributaria de Andalucía solicitó a la Comunidad de Madrid la competencia de dichos ejercicios del impuesto sobre el patrimonio y esta última Administración declaró su incompetencia y remitió el expediente a la Junta de Andalucía. Posteriormente, la Agencia Tributaria de Andalucía dictó dos liquidaciones en concepto de impuesto sobre el patrimonio de 2015 y 2016 por considerar, entre otros motivos, que la contribuyente residió habitualmente en Andalucía en los años analizados.

Contra dichas liquidaciones, las sucesoras de la contribuyente interpusieron reclamación económico-administrativa, que fue estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en su resolución de 24 de junio de 2021. El Tribunal consideró que las liquidaciones debían anularse porque previamente no se había adoptado el acuerdo de cambio de domicilio fiscal por el órgano competente.

La Junta de Andalucía recurrió en vía contenciosa-administrativa, pero la sentencia de 16 de septiembre de 2022 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, desestimó el recurso por considerar también que no se había seguido el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal regulado en el art. 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007. Además, se recuerda que este procedimiento, que debe ser tramitado por la AEAT, incluye un trámite de audiencia para que el obligado tributario formule alegaciones.

Contra esta sentencia interpuso la Junta de Andalucía el recurso de casación que ahora se analiza. En concreto, la cuestión que presenta interés casacional

consiste en «determinar si la competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende únicamente de la correcta identificación del punto de conexión –lugar de la residencia habitual del obligado tributario– o, por el contrario, es exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007.»

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo considera que es necesario distinguir el concepto de punto de conexión, que determina la sujeción al poder tributario de una comunidad autónoma a la que se ha cedido el rendimiento de un impuesto, del concepto de domicilio fiscal. A los efectos del impuesto sobre el patrimonio, el art. 31.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común (en adelante Ley 22/2009), establece como punto de conexión la residencia habitual en el territorio de una comunidad autónoma. Para el Tribunal Supremo, «el concepto de residencia habitual es una cuestión fáctica, existente con independencia del lugar en que el contribuyente tenga formalmente señalado como domicilio fiscal. La residencia habitual se refiere al lugar donde una persona vive de manera regular, es decir, donde se establece su residencia principal. Para su determinación se tienen en cuenta diversos factores, como la permanencia en el lugar, el tiempo que se pasa en él, la existencia de vínculos familiares, laborales o económicos, etc.»

En cambio, el Tribunal Supremo identifica el domicilio fiscal como «el lugar donde una persona es considerada residente a efectos fiscales, lugar en que la administración tributaria puede comunicarse con el contribuyente (notificaciones...).» Por lo tanto, concluye que el domicilio fiscal no tiene por qué coincidir necesariamente con el domicilio habitual o el lugar de residencia habitual del contribuyente.

Además, la sentencia destaca que, en el caso analizado, las dos comunidades autónomas afectadas estaban de acuerdo en que el punto de conexión a efectos del impuesto sobre el patrimonio, la residencia habitual del contribuyente, se encontraba en Andalucía. Teniendo en cuenta que lo determinante es el punto de conexión (residencia habitual) y no el domicilio fiscal, el Tribunal Supremo concluye que no era necesario que se tuviera que tramitar, con carácter previo, un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal. Además, esto no infringió los derechos del contribuyente, ya que pudo efectuar alegaciones sobre el punto de conexión durante el procedimiento inspector y en la posterior vía de revisión económico-administrativa y jurisdiccional.

4. Análisis

En los últimos años, especialmente hasta la introducción del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, han existido diferencias muy

importantes entre comunidades autónomas en la presión fiscal por el impuesto sobre el patrimonio. Así, por ejemplo, la Comunidad de Madrid disponía de una bonificación del 100% de la cuota, lo que suponía suprimir de hecho el impuesto. Igualmente, también siguen existiendo diferencias importantes entre comunidades autónomas en la presión fiscal por el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

El hecho de que existan disparidades en la presión fiscal entre comunidades autónomas es en cierto modo una consecuencia inevitable del propósito de incrementar su corresponsabilidad fiscal y dotarlas de una mayor autonomía también en la vertiente de los ingresos públicos mediante la cesión de competencias normativas. Ahora bien, estas diferencias han llegado a ser cuantitativamente tan importantes que se han convertido en un claro incentivo para que los contribuyentes, especialmente los de mayor capacidad económica, se deslocalicen y fijen su residencia habitual en la comunidad autónoma que les resulte más ventajosa fiscalmente. Obviamente, nada puede objetarse si el traslado es real y efectivo, pero en los casos de traslados ficticios o aparentes será necesario que la Administración regularice esta situación.

A continuación, se comentará la posición del Tribunal Supremo sobre la distinción entre los conceptos de punto de conexión (residencia habitual) y domicilio fiscal, así como sobre los procedimientos que deben seguir las Administraciones tributarias para su comprobación. Igualmente, también se tratarán las consecuencias que puede tener la declaración incorrecta de la comunidad autónoma de residencia desde el punto de vista de las sanciones aplicables. Por último, se presentarán las conclusiones.

a) Distinción entre el punto de conexión (residencial habitual) y el domicilio fiscal

En cuanto al punto de conexión aplicable para la determinación de la comunidad autónoma competente, el Tribunal Supremo confirma que hay que seguir los criterios establecidos en la Ley 22/2009. En concreto, respecto al punto de conexión en el impuesto sobre el patrimonio, el artículo 31.2 de dicha ley se refiere a la comunidad autónoma de residencia habitual. Este concepto se define en el artículo 28 de la Ley 22/2009 y se establece que será aquella en cuyo territorio se permanezca un mayor número de días. En particular, el período de referencia en el caso del impuesto sobre el patrimonio se remite al del IRPF, por lo que habrá que analizar los días de permanencia durante el período impositivo del IRPF, que es el período fijado para este otro tributo (en los mismos términos se expresa el art. 72 de la Ley 35/2006, del IRPF). Además, se establece que para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Subsidiariamente, para el caso en que no fuera posible determinar la comunidad autónoma en que se permanece durante más días, se prevé que una persona se considerará residente en la comunidad en que tenga su principal centro de intereses. A su vez, este concepto se define específicamente como el territorio en que se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF en atención a los criterios fijados para determinados componentes de renta.

En cambio, el domicilio fiscal se define en el art. 48 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) como «el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria». Así pues, es relevante, por ejemplo, para la práctica de las notificaciones. En el caso de las personas físicas se establece que el domicilio fiscal será el lugar donde tengan su residencia habitual, con algunas peculiaridades para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas.¹

Por lo tanto, puede apreciarse, como hace el Tribunal Supremo, que la comunidad autónoma de residencia habitual y el domicilio fiscal son dos conceptos diferentes, sin perjuicio de que guarden una cierta relación. Si alguien tiene su residencia habitual en un piso de la calle Balmes de Barcelona, en principio ese será su domicilio fiscal y lo más probable es que Cataluña sea su comunidad autónoma de residencia habitual, esto es, aquella en la que permanezca más días del año. Sin embargo, dado que la definición de estos dos conceptos no es idéntica, pueden darse situaciones discordantes.

En definitiva, es claro que el punto de conexión en el impuesto sobre el patrimonio es la comunidad autónoma de residencia habitual y no el domicilio fiscal. En otros tributos el punto de conexión será diferente. Por ejemplo, en el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles se tendrá en cuenta el territorio en que radican. Incluso en algún otro impuesto se establece como punto de conexión el domicilio fiscal del sujeto pasivo, como sucede en el caso del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Además, como se ha apuntado previamente, para determinar la residencia habitual en una comunidad autónoma, esto es, aquella en que se ha permanecido un mayor número de días, el período de referencia que hay que considerar varía en función del tributo. Por lo tanto, la comunidad autónoma de residencia a efectos del impuesto sobre el patrimonio o del IRPF puede no coincidir con la que rija a efectos de otros tributos. Por ejemplo, en el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, habrá que tener en cuenta un período mucho más amplio, los cinco años anteriores. Por lo tanto, esto todavía evidencia más la disparidad con el concepto de domicilio fiscal.

Por otra parte, llama la atención la interpretación que hace el Tribunal Supremo del concepto de residencia habitual, ya que, aunque es totalmente razonable, introduce matices que van más allá del tenor literal de la ley: «La residencia habitual se refiere al lugar donde una persona vive de manera regular, es decir, donde se establece su residencia principal. Para su determinación se tienen en cuenta diversos factores, como la permanencia en el lugar, el tiempo que se pasa en él, la existencia de vínculos familiares, laborales o económicos, etc.»

¹ Es muy acertada la observación de Ruiz González al señalar que cuando se comprueba el domicilio fiscal, lo que realmente se comprueba es que el domicilio fiscal declarado se corresponda con la residencia habitual de la persona física, que es el criterio previsto con carácter general para establecer el domicilio fiscal (véase Ruiz González, Luis Javier, «La determinación de la residencia habitual de las personas físicas en la gestión de los tributos cedidos», *Actum fiscal*, núm. 48, 2011, págs. 69-79).

En efecto, el artículo 28 de la Ley 22/2009 se refiere a la permanencia en el territorio de una comunidad autónoma durante el mayor número de días del período de referencia y establece un criterio subsidiario en función del principal centro de intereses, definido de forma precisa como el territorio en que se entienden obtenidos la mayor parte de determinados componentes de la base imponible del IRPF. La normativa no se refiere explícitamente, por ejemplo, a la existencia de vínculos familiares, pero esta también es una circunstancia relevante para el Tribunal Supremo. De hecho, que la familia más cercana (cónyuge, hijos...) resida en una determinada comunidad autónoma puede considerarse un indicio de que el contribuyente reside habitualmente allí.

b) Cuestiones procedimentales

Respecto a las cuestiones procedimentales que deberán ser tenidas en cuenta por las diferentes Administraciones afectadas, lo más frecuente será que la comunidad autónoma en la que ha dejado de residir habitualmente un contribuyente sea la que compruebe si ese cambio es real o ficticio. Normalmente, el contribuyente también habrá comunicado un cambio de domicilio fiscal, por lo que este también tendría que rectificarse si fuera necesario. Por lo tanto, si una comunidad autónoma tiene indicios de que el cambio de comunidad de residencia habitual no es real y de que el nuevo domicilio fiscal declarado es incorrecto, lo lógico es que informe a la AEAT para que pueda comprobar y corregir el domicilio fiscal (así se prevé en el art. 152 del Real Decreto 1065/2007).

Esto tiene también algunas ventajas para la comunidad autónoma, ya que muchas de las pruebas e indicios que se pongan de manifiesto durante el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal que desarrolle la AEAT también podrían ser relevantes para acreditar posteriormente en qué territorio reside habitualmente el contribuyente. Además, la AEAT puede realizar más fácilmente actuaciones en todo el territorio español y, por ejemplo, personarse en el nuevo domicilio fiscal para comprobar si realmente se reside allí o para recabar información de vecinos, porteros, etc. Sin embargo, la comunidad autónoma no debería basarse únicamente en las pruebas o indicios obtenidos por la AEAT al comprobar el domicilio fiscal, sino que debería considerarlos como un elemento más junto a las pruebas que haya podido recabar directamente para comprobar el punto de conexión. Así se evita que cualquier defecto en la tramitación del procedimiento por parte de la AEAT pueda afectar a las actuaciones de la comunidad autónoma.²

En efecto, lo que precisamente ha clarificado la sentencia del Tribunal Supremo es que esta comprobación del domicilio fiscal es independiente de la comprobación del punto de conexión (la comunidad autónoma de residencia habitual) y no es necesario que tenga lugar con carácter previo. Por ejemplo, es frecuente que contribuyentes que se trasladan realmente a un nuevo domicilio

² Como muestra de este tipo de defectos en el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal desarrollado por la AEAT y de su incidencia en las liquidaciones que pueda dictar la Administración tributaria de una comunidad autónoma, véase Navarro García, Albert, «La determinación de los puntos de conexión en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones y la comprobación del domicilio fiscal: análisis de la STSJ de Cataluña 1463/2023, de 24 de abril de 2023 (REC. 2050/2021)», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2023, págs. 307-316.

en otra comunidad autónoma durante la segunda mitad del año declaren en su autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio que han residido habitualmente en la comunidad a la que se han trasladado a pesar de que en realidad allí solamente han pasado una pequeña parte del año. En tales casos no tiene sentido comprobar el domicilio fiscal ya que el cambio es real y lo único que debe corregirse es la comunidad autónoma en la que se ha declarado que se residió habitualmente.

Si bien la normativa sí que ha reservado a la AEAT la comprobación del domicilio fiscal en relación con los tributos cedidos (art. 148 del Real Decreto 1065/2007), la Ley 22/2009, en sus artículos 54 y 55, no ha reservado al Estado la comprobación del punto de conexión de estos tributos. Así pues, la comunidad autónoma que se considere competente es la que tendrá que tramitar las actuaciones de comprobación del punto de conexión (la residencia habitual) sin que sea necesario comprobar previamente el domicilio fiscal. Por lo tanto, si se tramita un procedimiento inspector relativo al impuesto sobre el patrimonio de un determinado ejercicio, la primera cuestión a clarificar en dicho procedimiento será la comunidad autónoma en que el contribuyente residió habitualmente.

Es importante señalar que la comunidad autónoma que se considere competente tiene que reclamar su competencia a la otra comunidad autónoma afectada en el plazo de treinta días hábiles a contar desde la fecha en que tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera el punto de conexión, ya que es un requisito para, en caso de que no se atienda la petición, poder plantear un conflicto ante la Junta Arbitral (art. 9.4 del Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, aprobado por el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre). Como la determinación del momento en que se inicia este plazo de treinta días no suele ser clara, lo más conveniente será efectuar la petición lo antes posible, si bien en tal caso es probable que todavía no se hayan podido recopilar todas las pruebas, como requerimientos de información a terceros.³

c) Declaración incorrecta de la comunidad autónoma de residencia y ocultación

Por otra parte, aunque el recurso de casación planteado ante el Tribunal Supremo no trate esta cuestión, hay que recordar que la autoliquidación incorrecta del impuesto como consecuencia de la declaración incorrecta de la comunidad autónoma de residencia habitual (y la consiguiente aplicación de la normativa de una comunidad autónoma que no era la competente) puede ser sancionable siempre que se haya actuado con dolo o negligencia. Más aún, interesa destacar que en este tipo de supuestos podría concurrir el criterio de calificación de las infracciones tributarias de ocultación (art. 184.2 LGT) y la infracción del art. 191 LGT por dejar de ingresar la deuda que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo pasaría a ser grave en los casos en que la base de la sanción sea superior a 3.000 euros.

3 Para un análisis de los medios de prueba utilizados más frecuentemente y de su valoración por los tribunales de justicia, véase González Aparicio, Marta, «La residencia autonómica y su prueba», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2023, págs. 47-101.

Si bien podría parecer que no existe ocultación porque el contribuyente sí que ha presentado su autoliquidación, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ha confirmado en su resolución de 11 de mayo de 2023 (procedimiento 08-06501-2020; 08-08235-2020; 08-08237-2020; 08-08238-2020; 08-08239-2020) que en este tipo de supuestos puede concurrir ocultación y suscribe plenamente la motivación que había efectuado la Administración en los siguientes términos: «En el caso que nos ocupa, vista la definición de ocultación que se acaba de transcribir, se considera que sí que existe ocultación en la incorrecta determinación de la residencia en la Comunidad Autónoma de Madrid, en particular constituye un hecho que incide directamente en la determinación de la deuda tributaria, ya que la Administración competente no puede aplicar el control necesario en la aplicación del tributo, y donde existe, a diferencia de Cataluña, una bonificación de la cuota del 100%. Este hecho determina la ocultación en relación a la totalidad de la deuda tributaria.»

Igualmente, en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 17 de junio de 2024 (procedimiento 08-00995-2021; 08-11475-2021; 08-22792-2021; 08-22793-2021; 08-22794-2021; 08-23234-2021; 08-23235-2021; 08-23236-2021) se admite que en este tipo de supuestos, en que el contribuyente declara residir habitualmente en una comunidad autónoma en que la cuota del impuesto sobre el patrimonio estaba totalmente bonificada, puede concurrir ocultación, si bien se exige un análisis específico de la conducta del obligado tributario en función de las particularidades de cada caso.

Así pues, la aplicación del criterio de ocultación a la hora de calificar la infracción tributaria comportará que la sanción sea una multa pecuniaria proporcional del 50 al 100%. En tal caso serán aplicables los criterios de graduación de perjuicio económico para la Hacienda Pública (que será del 100% si se ha declarado residir en una comunidad autónoma con la cuota totalmente bonificada) y de comisión repetida de infracciones tributarias, así como las reducciones establecidas por la normativa.

d) Conclusiones

De todo lo expuesto lo primero que puede apreciarse es que la descentralización tributaria ha incrementado notablemente la complejidad del sistema fiscal, no solamente para los contribuyentes, sino también para las Administraciones tributarias.

Por una parte, la complejidad de la normativa ha hecho necesaria la intervención del Tribunal Supremo para clarificar los conceptos de punto de conexión (residencia habitual) y domicilio fiscal y para precisar los procedimientos que deben ser aplicados por las Administraciones tributarias.

Por otra parte, la aplicación de esta normativa en cada caso concreto será normalmente laboriosa, ya que para determinar en qué comunidad autónoma se ha permanecido durante más días del año habrá que recopilar numerosos elementos de prueba. Para los contribuyentes puede resultar complejo reunir esta documentación, especialmente si la comprobación se refiere a ejercicios respecto a los que ya han transcurrido unos años. Igualmente, para la Administración que se considere competente también será una tarea ardua efectuar nume-

rosos requerimientos de información a terceros y recabar las pruebas que permitan acreditar la situación del contribuyente en cada momento. Además, si fuera necesario recurrir a la Junta Arbitral la tramitación todavía se dilataría más.

En la medida en que las disparidades en la presión fiscal entre comunidades autónomas se han ido incrementando y, por lo tanto, cada vez son más los contribuyentes que se deslocalizan de manera ficticia, resulta inviable que las Administraciones tributarias tengan que efectuar una labor de investigación tan detallada para determinar en qué comunidad autónoma permanecieron un mayor número de días. Además, también sería conveniente reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes para que no tuvieran dudas sobre su comunidad de residencia habitual. Es por ello que, aprovechando las futuras reformas del sistema de financiación de las comunidades autónomas que puedan producirse, sería conveniente reformar la regulación de los puntos de conexión (introducir presunciones que simplifiquen la normativa, establecer obligaciones formales para los contribuyentes a los efectos de acreditar los cambios de residencia, reforzar las sanciones, etc.) y así incrementar la seguridad jurídica y la eficacia en la lucha contra el fraude fiscal.

EL TRIBUNAL SUPREMO RESUELVE DOS CUESTIONES DECISIVAS EN LAS EXTINCIONES DE CONDOMINIO: CUÁNDO HAY UNA ÚNICA COMUNIDAD Y CUÁNDO HAY UNA DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD: STS DE 26 DE ABRIL DE 2024, REC. NÚM. 6421/2022

Javier Máximo Juárez González

Notario de Valencia

(España)

Miembro de la AEDAF

Resumen

El TS en esta sentencia resuelve dos aspectos fundamentales en la controvertida tributación de las extinciones de condominio en el ITP y AJD, con evidentes secuelas en otros tributos como IRPF e IIVTNU.

La primera y fundamental es reputar que existe una única comunidad sobre una pluralidad de bienes constituyendo un «patrimonio colectivo» cuando hay identidad de comuneros y de cuotas, con independencia del origen y del título de adquisición de los bienes. Y, por tanto, la disolución de dicha única comunidad con adjudicaciones proporcionales a los haberes no conlleva permutas de cuotas de distintas comunidades sujetas a la modalidad de TPO, sino sujeción a AJD como acto no traslativo, sino determinativo o especificativo conforme al derecho civil.

La segunda, también importante, aunque colateral, es el afirmar que, también de acuerdo al derecho civil, existe disolución de comunidad y no otra cosa, cuando un comunero ejercita la acción de división y se le adjudican bienes proporcionales a su haber o un bien indivisible compensando onerosamente a los restantes.

Palabras clave

Extinción de condominio, ITP y AJD.

Abstract

In this judgment, the High Court resolves two fundamental aspects in the controversial taxation of condominium terminations in the Transfer Tax

(ITP and AJD), with obvious consequences in other taxes such as Personal Income Tax and Tax on Value increase on urban real estate (IIVTNU)

The first thing to consider is that there is a single community over a plurality of assets, constituting a «collective patrimony» when there is identity of commoners and shares, regardless of the origin and title of acquisition of the assets. And, therefore, the dissolution of the single community with allocations proportional to the assets does not entail exchanges of quotas of different communities subject to the Transfer Tax (TPO modality), but subjection to AJD as a non-transferable act, but determinative or specific in accordance to civil law.

The second thing, also important, although collateral, is to affirm that, according to civil law, there is dissolution of community and nothing else, when a commoner exercises the action of division and is awarded assets proportional to his assets or an indivisible asset compensating the rest onerously.

Keywords

Condominium terminations, Transfer Tax (ITP and AJD).

Cómo citar: Juárez González, J.M. (2024). El Tribunal Supremo resuelve dos cuestiones decisivas en las extinciones de condominio: cuándo hay una única comunidad y cuándo hay una disolución de comunidad. STS de 26 de abril de 2024, rec. núm. 6421/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 261-269.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. El TS resuelve dos cuestiones decisivas
 - 4.2. Primera: cuándo hay una única comunidad sobre una pluralidad de bienes
 - 4.3. Segunda cuestión: cuándo hay una disolución de comunidad en las disoluciones parciales objetivas y subjetivas
 - 4.4. Proyección de la doctrina jurisprudencial en otros tributos

1. Doctrina del tribunal

Concretada en el Fundamento de Derecho TERCERO:

(I) «El Derecho tributario no ofrece un concepto propio de comunidad de bienes, ni tampoco existe en las normas fiscales un tratamiento general y completo de la disolución o extinción de condominio, de suerte que, caso a caso, la jurisprudencia ha ido desarrollando una doctrina a propósito, sobre la base de la regulación ofrecida por el Derecho Civil».

(II) Hay una única comunidad en caso del llamado en la doctrina civil «patrimonio colectivo» integrado por una pluralidad de bienes con idénticos comuneros, con la misma participación.

(III) «Conforme a la normativa civil, los comuneros no están obligados a permanecer en la comunidad, por lo que cualquiera tiene derecho a separarse de la comunidad, dando lugar a una disolución parcial o total, en este caso se extingue la comunidad, produciéndose la especificación material según participación en los bienes existentes, no hay traslado de titularidad cuando se cumple la equivalencia y proporcionalidad respecto de la adjudicación de los bienes conformadores de la comunidad.

(IV) (...) «Está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, sin que tenga relevancia a efectos fiscales que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.

Nota: Esta doctrina ha sido reiterada por sentencia del TS de 30/4/2024, rec, 7737/2022.

2. Supuesto de hecho

(I) Formalización en escritura pública de única extinción de condominio entre dos hermanos comuneros por mitades indivisas referida a tres inmuebles, dos adquiridos por compraventa el mismo día y el tercero por donación unos años antes. Se adjudican los inmuebles conforme a valores declarados correspondientes con su cuota de participación o haber teórico, sin excesos de adjudicación declarados a compensar.

(II) Posición de la administración.

Dado el origen distinto de los inmuebles, adquiridos en base a títulos de dominio claramente diferenciados y con una causa no vinculada, no existe una comunidad de bienes constituida formalmente que ampare las dos adquisiciones, esto es, cumpliendo con una mínima formalidad para que pueda entenderse

la existencia de una única comunidad de bienes; en realidad ha habido la disolución de dos condominios, dos negocios jurídicos diferentes. Por tanto, los comuneros se han intercambiado de una a la otra comunidad, tratándose en realidad de una permuta que queda sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.

(III) Posición de los comuneros recurrentes.

Considera que debe estar sujeta a la cuota gradual de AJD, Invoca a su favor la sentencia del Tribunal Supremo n.º 1502/2019 de 30 de octubre, dictada en el recurso de casación n.º 6512/2017 y la reciente doctrina de la DGT modulando su criterio (consulta V2889-21, de 17 de noviembre). De acuerdo a las mismas: «...Basta que se cumplan los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad para que la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás, tribute por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); siendo lo importante que se haya extinguido el condominio —que se haya ejercitado la facultad de división de la cosa común—, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero incluso aunque el exceso no se haya compensado en efectivo. Carece de relevancia el origen de la comunidad».

(...) «Por último, señala la recurrente que ni el Código Civil ni la jurisprudencia ni la doctrina científica en ningún caso exigen para la existencia de comunidad, en este caso de copropiedad, un origen común. Lo que puesto en relación con el art. 12 LGT, dado que se definan por las normas tributarias, los conceptos aplicables deben ser los delimitados en el ámbito civil, por lo que lo que determina una única comunidad sobre una pluralidad de bienes no es el título de adquisición ni la simultaneidad de la misma sino la identidad de sujetos, de cuotas y de reglas aplicables a los bienes que conforman un patrimonio colectivo carente de personalidad jurídica como una sola comunidad siendo la interpretación pretendida por la Administración Tributaria y por la sentencia de instancia artificiosa con efectos meramente recaudadores.

3. Fundamentos de derecho

Considera el TS en el Fundamento de Derecho TERCERO, después de hacer referencia a sus sentencias de 19 de diciembre de 2022 (recurso de casación 4/2021) y de 30 de octubre de 2021 (recurso de casación 6512/2017) y a las consultas de la DGT V2889/2, V2739/21 y V2096/2022 que:

«Como pone de manifiesto la parte recurrente el Derecho tributario no ofrece un concepto propio de comunidad de bienes, ni tampoco existe en las normas fiscales un tratamiento general y completo de la disolución o extinción del condominio, de suerte que, caso a caso, la jurisprudencia ha ido desarrollando una doctrina a propósito, sobre la base de la regulación ofrecida por el Derecho Civil.

En este caso resulta estéril, desde el punto de vista fiscal, la polémica que sugiere la parte recurrida sobre la existencia de una o de varias comunidades de bienes, en tanto que, como apunta la parte recurrente, dentro del ámbito civil se reconoce, también el llamado patrimonio colectivo, en el que un patrimonio conformado por bienes y derechos perteneciente en común a varias personas procedente de distintos negocios jurídicos intervivos y/o mortis causa que, en caso de no regularse especialmente como en algunos supuestos, se rige por las normas civiles propias de la comunidad de bienes; sin que al efecto sea relevante ni el título de adquisición, ni si se conformó mediante negocios jurídicos simultáneos o sucesivos.

En el presente caso, sin dificultad cabe identificar esta figura, pues existe comuneros idénticos, los dos hermanos, que mantienen la misma participación en la sucesiva adquisición de los distintos bienes que componen el citado patrimonio en común.

Conforme a la normativa civil, los comuneros no están obligados a permanecer en la comunidad, por lo que cualquiera tiene derecho a separarse de la comunidad, dando lugar a una disolución parcial o total, en este caso se extingue la comunidad, produciéndose la especificación material según participación en los bienes existentes, no hay traslado de titularidad cuando se cumple la equivalencia y proporcionalidad respecto de la adjudicación de los bienes conformadores de la comunidad.

En este contexto, conforme a las normas fiscales, art. 7.2.b), únicamente quedan sujetos los excesos de adjudicación declarados, con alguna excepción; pues, como ha dicho este Tribunal, lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico ...perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en ambos condominios, incluso mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, y en consecuencia, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Dicho lo anterior cabe responder a la cuestión de interés casacional objetivo en el sentido de que está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, sin que tenga relevancia a efectos fiscales que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición».

4. Análisis

4.1. El TS resuelve dos cuestiones decisivas

Las sentencias del TS de 26/4/2024 (rec. 6421/2022) y 30/4/2024 (rec. 7737/2022) ponen fin a dos cuestiones controvertidas con evidentes repercusio-

nes en las tributaciones en el ITP y AJD, pero también con secuelas en otros tributos como ISD, IRPF e IIVTNU.

4.2. Primera: cuándo hay una única comunidad sobre una pluralidad de bienes

La respuesta a esta pregunta es determinante puesto que, si se considera que hay tantas comunidades como bienes, habrá tantas disoluciones como comunidades y el «cruce» de bienes en las adjudicaciones de distintas comunidades suponen permutas con las funestas consecuencias en TPO, IRPF e IIVTNU.

La posición de la DGT, inicialmente defensora a ultranza de considerar tantas comunidades distintas como bienes, ha sido recientemente atemperada. Así:

(I) La consulta V2889-21, de 17/11/2021 considera que en las comunidades ordinarias solo puede haber una única comunidad en función del origen o destino, indicando que constituye una única comunidad de bienes por destino la comunidad de bienes que realice actividades económicas (y, por tanto, actúe en el tráfico externo con CIF propio). En todo caso «se trata de una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo».

(II) Las consultas V2889-21, de 17/11/2021 y V2739-21, de 10/11/2021, y otras posteriores, consideran, en el caso de disolución simultánea de varias comunidades entre los mismos comuneros, que las adjudicaciones en que se formen lotes proporcionales a sus cuotas o con excesos de adjudicación declarados a uno fundados en indivisibilidad inevitable atendiendo a la globalidad de los bienes de las diferentes comunidades resultan no sujetas a TPO, sujetas a AJD y no sujetas al IIVTNU.

Pues bien, como consta en el apartado anterior, el TS solventa la cuestión, basándose en el Derecho Civil, afirmando la regla, invocada por el requirente, de la triple identidad (de comuneros, de cuotas y de régimen jurídico —en este caso, condominio ordinario—) con independencia de su origen o título de adquisición, sin precisar CIF, acreditación de utilización consorcial o cualquier otra ocurrencia. Por tanto:

(I) Hay una única comunidad en los casos de adquisiciones por cónyuges casados en separación de bienes o de participación respecto de los bienes que adquieren con la misma cuota de participación (en Cataluña, parece que basta la identidad de comuneros, conforme al art. 223-12 del libro segundo del CCC).

(II) Hay una única comunidad en general en los casos de mismos condueños con identidad de cuotas sobre una pluralidad de bienes sujetos a las normas generales del CC sobre comunidades ordinarias o especiales en virtud del art 392 del CC.

4.3. Segunda cuestión: cuándo hay una disolución de comunidad en las disoluciones parciales objetivas y subjetivas

Las disoluciones parciales de comunidad pueden ser subjetivas, objetivas o mixtas:

(I) Es subjetiva cuando se separa alguno de los comuneros que no desea permanecer en la comunidad siempre que se realice con adjudicación proporcional a su haber o superior por indivisibilidad inevitable, compensando a los comuneros que permanecen a título oneroso, resultando las cuotas de los que permanecen proporcionalmente acrecentadas por la cuota del saliente en los bienes no afectados por la extinción parcial subjetiva.

(II) Es objetiva cuando todos los comuneros convienen en cesar en la división respecto de determinados bienes de la comunidad, subsistiendo respecto de otros, siempre que, igualmente, se realicen adjudicaciones proporcionales a los haberes o desiguales por indivisibilidad inevitable de los bienes objeto de extinción parcial a «uno» o a «unos», compensado onerosamente a los otros en proporción a sus haberes en los bienes que abandonan la comunidad y que las cuotas de los partícipes sobre los bienes respecto de los que subsiste la comunidad se mantengan inalterables.

Pues bien, la situación actual es la siguiente:

(I) Tanto el TS (sentencia del TS de 17/12/2020, ROJ 4367/2020) como muy recientemente la DGT (consulta DGT V3035-23, de 21/11/2023), reconocen la disolución parcial objetiva como una auténtica extinción de condominio.

(II) Respecto de la subjetiva: Aunque el TS no se había pronunciado expresamente, la miraba con disfavor (sentencia del TS de 19/12/2022, ROJ STS 4894); y, aunque la DGT en ocasiones puntuales la había reconocido como tal (consultas V3007-19 y V1969-21), lo cierto es que el criterio predominante es hasta la fecha negacionista al considerar que no hay disolución de comunidad pues la comunidad «pervive» (consulta V1918-22, de 8/9/2022).

Sin embargo, la presente sentencia, sustentándose igualmente en el Derecho Civil, afirma con rotundidad que:

I) Hay disolución de comunidad y no otra cosa, sea total o parcial, cuando se ejercita y consuma la facultad de división, por todos los comuneros o alguno/s de ellos, siempre que las adjudicaciones sean proporcionales a las cuotas ideales del/los saliente/s o contengan excesos de adjudicación declarados no sujetos conforme al art. 7.2.b) del TRITPAJD.

(II) Como ya hemos apuntado, estando reconocida la extinción parcial de condominio objetiva por el TS y la DGT, lo relevante es que da carta de naturaleza fiscal a la extinción parcial de condominio subjetiva, aunque debe advertirse que no es este aspecto el núcleo de la cuestión resuelta por el TS.

4.4. Proyección de la doctrina jurisprudencial en otros tributos

Aunque circunscrita la sentencia al ITP y AJD, sin embargo, es indudable su transcendencia en otros tributos:

(I) En el IIVTNU, puesto que las extinciones de condominio con adjudicaciones proporcionales a los haberes o con excesos de adjudicación declarados onerosos fundados en indivisibilidad inevitable quedan no sujetas (por todas, consulta DGT V0123-24), mientras que la permuta conlleva dos transmisiones onerosas sujetas.

(II) En el IRPF, puesto que las extinciones de condominio con adjudicaciones proporcionales a los haberes no conllevan alteración patrimonial (art. 33.2 Ley del IRPF), al contrario que la permuta que supone una doble transmisión.

RETROACCIÓN DE ACTUACIONES POR INEXISTENCIA DE DELITO FISCAL: STS DE 6 DE MAYO DE 2024, REC. NÚM. 7383/2022

Ernesto Eseverri Martínez

Catedrático emérito de Derecho Financiero y

Tributario

Universidad de Granada

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-2355-6266>

Resumen

El cómputo del plazo de prescripción cuando no se aprecia la existencia de delito pero sí de obligación tributaria, es lo que se plantea en esta sentencia y determina, además, en qué momento se debe entender reiniciado ese plazo una vez dictada la resolución judicial firme que declara la inexistencia del delito fiscal.

The calculation of the limitation period when the existence of a crime is not found but a tax obligation is found, is what is raised in this judgment and also determines at what point that period should be understood to have restarted once the final judicial decision declaring the non-existence of the tax crime has been issued.

Palabras clave

Prescripción, delito fiscal, cómputo de plazo, retroacción de actuaciones administrativas

Keywords

Statute of limitations, tax offences, calculation of time limits, retroaction of administrative actions

Cómo citar: Eseverri Martínez, E. (2024). Retroacción de actuaciones por inexistencia de delito fiscal: STS de 6 de mayo de 2024, rec. núm. 7383/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 271-279.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis crítico

1. Doctrina del Tribunal

Los hechos que conducen a este pronunciamiento se produjeron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015 que modifica e innova el Título VI de la Ley 58/2003, General Tributaria, en relación con las *«Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública»*, sin perjuicio de ello, algunas de sus conclusiones son perfectamente trasladables a lo ordenado actualmente en ese Título.

En la sentencia objeto de comentario el Tribunal Supremo declara que la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal (o del expediente al Ministerio Fiscal) constituyen causa de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar con naturaleza y características autónomas respecto a la que pueda producirse por el inicio de las actuaciones inspectoras, aun cuando dicha remisión *«se efectúe en el seno de unas actuaciones inspectoras en las que se superó el plazo de duración máximo de las actuaciones legalmente previsto»*, e interpretando el mandato del art. 68.7 LGT sostiene que *«la reanudación del cómputo del plazo de prescripción de la acción tributaria para liquidar se produce con la comunicación de la firmeza del auto de sobreseimiento por parte de la autoridad judicial a la Abogacía del Estado, representante de la Administración tributaria en el procedimiento penal»*.

2. Supuesto de hecho

Los hechos enjuiciados se refieren al Impuesto de Sociedades, ejercicio 2002, con cómputo de comienzo del plazo de prescripción el 26 de julio de 2003, en relación con los que se instruyó procedimiento de inspección y notificación de inicio de sus actuaciones el 18 de enero de 2005 con plazo máximo de duración el 18 de enero de 2006 (aún regía el plazo de doce meses de duración del procedimiento de inspección, versión original del art. 150.1 LGT). El día 10 de enero de 2007, por lo tanto, habiéndose sobrepasado el plazo máximo de duración del procedimiento, se remite el expediente administrativo al Ministerio Fiscal sospechando la concurrencia de un posible delito fiscal. Tiempo después, la causa penal queda sobreseída y notificado el auto correspondiente a la Abogacía del Estado el día 4 de noviembre de 2013, auto del que se da traslado a la inspección tributaria el día 18 de noviembre de 2013 quien seguidamente, dicta los actos de liquidación y de sanción, que se notifican a la mercantil el día 2 de junio de 2014.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 21 de julio de 2021, recurso de casación núm. 6452/2019), recogiendo doctrina ya expuesta en anteriores pronunciamientos de 14 de mayo de 2021 (casación 1119/2020) y 15 de abril de 2021 (casación 1382/2020) entendió que: *«en el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez devueltas las actuaciones, previamente remitidas por la Administración tribu-*

taria, por la jurisdicción penal, por no alcanzarse la cuantía mínima para entender cometido el delito, y producido de forma ulterior un incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no se ha de tomar en consideración el periodo de tiempo en que el expediente permaneció en aquella jurisdicción (cuando se superó el plazo máximo del procedimiento inspector una vez devueltas las actuaciones) puesto que ello determina que se pierda ese efecto interruptor». La mercantil recurrente pretendió que este mismo criterio resultara aplicable cuando en el momento de ser remitido el expediente administrativo al Ministerio Fiscal, se había sobrepasado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección para defender, de este modo, la prescripción de la deuda tributaria determinada una vez retrotraídas las actuaciones inspectoras desde la vía penal por inexistencia de delito fiscal.

Aducía asimismo la parte recurrente que, en cualquier caso, la reanudación del plazo de prescripción debía producirse con la notificación del auto de sobreseimiento al Abogado del Estado con fundamento en lo señalado en STS de 15 de octubre de 2020 donde se sostuvo que el conocimiento procesal de una situación jurídica dada por parte de quien no solo defiende sino que representa a la Administración, equivale al conocimiento o noticia de los datos necesarios por su representada, máxime en una Administración regida por el principio de personalidad única.

La sentencia de instancia rechazó los razonamientos de la parte allí demandante y sostuvo que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal es una causa autónoma de interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar, por lo tanto, independiente de que se llevara a cabo fuera del plazo establecido para la duración máxima del procedimiento de inspección tributaria. Y en lo concerniente a la segunda cuestión suscitada, recogiendo el dictado del art. 68.7 LGT sostiene que el cómputo del plazo de prescripción se reinicia con la notificación de la resolución judicial a la Administración tributaria y que por tal, no puede entenderse la Abogacía del Estado.

3. Fundamentos de derecho

Sobre la posible aplicación al caso del criterio sostenido por el Tribunal Supremo en su anterior sentencia de 21 de julio de 2021 para entender, así, que se habría producido la prescripción tributaria como consecuencia de la pérdida del efecto interruptor de su plazo por el inicio de las actuaciones administrativas tras haberse sobre pasado el de duración del procedimiento de inspección antes de su remisión al Ministerio Fiscal, siguiendo lo señalado por la Audiencia Nacional, sostiene el Tribunal Supremo que: *«Esta interpretación no es correcta, pues supondría dejar sin alcance alguno el efecto interruptor del plazo de prescripción que se produce por la remisión de las actuaciones a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, efecto que establece el artículo 68.7 LGT, con sustantividad propia, para el caso de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal, y la reanudación de la prescripción una vez sean devueltas.*

En efecto, la remisión al Ministerio Fiscal es una causa de interrupción de la prescripción del derecho a liquidar, con naturaleza y características autónomas

respecto a la que pueda producirse por el inicio de las actuaciones de comprobación e inspección. Si la remisión de las actuaciones a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal se produce en el curso de unas actuaciones en las que ya se ha superado el plazo máximo de duración –y que por tal circunstancia han dejado de surtir, por sí mismas, efectos de interrupción del plazo de prescripción– no por ello puede ser desconocido el efecto interruptor que sobre la prescripción se opera por la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal. Una vez devueltas las actuaciones a la Administración tributaria, se reanuda el cómputo del plazo de prescripción». La pérdida del efecto interruptor del plazo prescriptivo producido con el inicio de las actuaciones inspectoras por haber quedado sobrepasado su plazo máximo de duración, no evita que se produzca ese mismo efecto como consecuencia de la remisión del expediente administrativo al Ministerio Fiscal por apreciarse la existencia de indicios de delito fiscal, dado que el art. 68.7 LGT la recoge como causa de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria con autonomía propia, reanudándose el plazo de prescripción con la devolución de dichas actuaciones por sobreseimiento del proceso penal.

De este modo y en relación con la primera cuestión alegada por la mercantil recurrente, el Tribunal Supremo sienta doctrina afirmando que: *«la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción penal realizada por la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector tiene efecto autónomo de interrupción de la prescripción tributaria no consumada, por lo que producirá la interrupción de la prescripción aunque se efectúe en el seno de unas actuaciones inspectora en las que se superó el plazo de duración máximo de las actuaciones previsto legalmente».*

En relación con la segunda cuestión referida a si la reanudación del cómputo del plazo de prescripción debe producirse desde la notificación del auto de sobreseimiento al abogado del Estado, el Tribunal Supremo es tajante al afirmar que la notificación al representante procesal vale como notificación realizada al representado, resultando irrelevante la posterior fecha en que éste comunique al Departamento de Inspección el contenido del auto judicial. Ahora bien, matiza el Tribunal Supremo que lo exigido en el art. 68.7 LGT no es solo el conocimiento del auto de sobreseimiento, *«sino que la reanudación se producirá, según dispone el precepto, «cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial» (...) Por tanto, el mero conocimiento del auto de sobreseimiento no produce el efecto de reanudar el cómputo, a menos que esa resolución sea firme. Si no es firme, entonces la Administración no puede todavía actuar y persiste el efecto suspensivo respecto a la prescripción, ya que el auto puede ser recurrido y hasta que no transcurre el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado, y alcance la condición de firme, no cabe afirmar que las actuaciones penales hayan concluido y permitan la reanudación de la actuación de la Administración tributaria».*

Termina señalando como criterio interpretativo del art. 68 LGT *«que la reanudación del cómputo de plazo de prescripción de la acción tributaria para liquidar se produce con la comunicación de la firmeza del auto de sobreseimiento por parte de la autoridad judicial a la Abogacía del Estado, representante de la Administración tributaria en el procedimiento penal».*

4. Análisis crítico

Con independencia de que en la actualidad la situación enjuiciada en la sentencia comentada no se produciría por la posibilidad legal de dictar la liquidación vinculada a delito (art. 250 LGT) y que en caso de sobreseimiento de la causa penal con devolución de actuaciones al órgano de inspección, el ejercicio del derecho a liquidar la deuda tributaria ya se habría producido y solo cabría su modificación en atención a los hechos probados en el proceso penal y a la posible modificación de la deuda tributaria por atención a los mismos, sus contenidos sí me llevan a reflexionar, por un lado, a propósito de la causa de interrupción del plazo de prescripción por remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, y por otro, en relación con el momento en que debe entenderse reiniciado el cómputo del plazo de prescripción, una vez retrotraídas desde el proceso penal las actuaciones administrativas.

Sobre la primera cuestión, siempre he sido crítico con la causa prevista en el art. 68.1, b) LGT de interrupción del plazo de prescripción del ejercicio del derecho a liquidar la deuda tributaria. Cuando se advierte la existencia de un posible delito fiscal y se eleva denuncia o querrela a la jurisdicción penal (igual ocurre cuando se remite el expediente al Ministerio Fiscal), el plazo de prescripción no debería quedar interrumpido como ordena la LGT sino suspendido en su recorrido temporal, de modo que al ser devuelto el expediente al órgano de inspección por inexistencia de delito aunque sí de obligación tributaria, dicho plazo proseguiría su trayectoria donde había quedado estancada y por el tiempo que le restase, no considerándose reiniciado en su origen como si el tiempo transcurrido con anterioridad no hubiese sobrevenido.

Así lo entiendo porque la prescripción tributaria es institución del derecho puesta al servicio de la seguridad jurídica para evitar dilaciones indebidas en el órgano administrativo encargado de determinar la deuda tributaria a través del procedimiento de liquidación, funciones que se hallan alejadas de las que corresponde ejercer a los Tribunales de Justicia y al Ministerio Público para la persecución de los delitos, por lo que la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, a lo sumo, constituiría causa de interrupción del plazo prescriptivo del delito, mas nunca, del ejercicio del derecho a liquidar una deuda tributaria. Así por ello, para mí, la naturaleza sustantiva y autónoma de la remisión del expediente administrativo a la jurisdicción penal como causa interruptora del plazo de prescripción en los términos expresados por el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, se me antoja inadecuado fundamento formulado tan sólo para la defensa del efecto que provoca. Cosa distinta es que se tenga como motivo que interrumpe la prescripción del delito denunciado.

Lo que acabo de afirmar se hace más patente si cabe cuando, como ocurre actualmente, la propia LGT ha habilitado al órgano de inspección en los casos de sospecha de concurrencia de un delito contra la Hacienda Pública para proseguir sus actuaciones liquidadoras de la deuda tributaria hasta culminarlas y, a continuación, abrir procedimiento para su recaudación, con lo cual, en caso de producirse la retroacción de las actuaciones administrativas por inexistencia de delito, ningún plazo de prescripción hay que reiniciar puesto que el ejercicio de la acción liquidadora ya ha quedado consumado en el tiempo y no es posible

interrumpir algo que ya estaba agotado. Cosa distinta es la posibilidad de modificar la cuantía de la deuda tributaria en función de los hechos probados en el proceso penal, lo que requeriría la reanudación de las actuaciones administrativas en el plazo que restara al procedimiento de inspección instruido, y de ser éste menor, en el plazo de seis meses, bajo amenaza de prescripción de la deuda tributaria en caso de incumplimiento de dicho plazo.

Al considerar el Tribunal Supremo –siguiendo el criterio sustentado por la Audiencia Nacional– que la remisión de la denuncia o la querella a la jurisdicción penal constituye causa con entidad propia para la interrupción del plazo de prescripción para liquidar la deuda tributaria, a los posibles motivos susceptibles de provocarla –siempre vinculados a la imposibilidad de que el órgano administrativo prosiga sus actuaciones liquidadoras–, se añadiría uno más ajeno al ejercicio de estas actuaciones y asociado, más bien, a la prescripción del delito, permitiendo como ha sucedido en el caso enjuiciado, que a pesar de haberse sobrepasado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, se reactive el de prescripción tributaria en su plenitud.

El Tribunal Supremo justifica la rehabilitación del plazo de prescripción como consecuencia de la remisión de la denuncia al Ministerio Fiscal, pese a que el plazo de duración del procedimiento administrativo había quedado sobrepasado, en que por esta causa se habría diluido el efecto interruptor del plazo de prescripción provocado con el inicio de las actuaciones inspectoras y como no es posible interrumpir aquello que ya estaba interrumpido, en un caso como el enjuiciado, cobra sustantividad propia el motivo previsto en el art. 68.7, b) LGT como interruptor del plazo prescriptivo para la determinación de la deuda tributaria. Solo cabría objetar al razonamiento, que con la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal las actuaciones inspectoras para liquidar la deuda tributaria no se interrumpen –entendido el concepto en buena técnica jurídica–, sino que quedan suspendidas a la espera de la apreciación o no de la conducta delictiva, para permitir su reanudación cuando no existe el delito, pero sí la obligación tributaria.

En esta situación el problema a resolver sería el posible efecto que produciría sobre el plazo de prescripción de la deuda tributaria, el levantamiento de una causa de suspensión de las actuaciones administrativas cuando en el momento en que se produjo, los efectos interruptores del plazo de prescripción tributaria habían quedado desactivados y, lógicamente, si el plazo prescriptivo fuese computado desde su origen, es muy probable que la deuda tributaria se encontrase prescrita como consecuencia de la prolongada inactividad administrativa en orden a liquidarla.

La sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2024, decía antes, que también presenta interés porque señala el momento en que debe entenderse reiniciado el cómputo del plazo de prescripción una vez retrotraídas las actuaciones administrativas desde el proceso penal, para situarlo cuando se comunica la firmeza de la resolución judicial (auto de sobreseimiento) por el órgano juzgador a la Abogacía del Estado en cuanto representante de la Administración tributaria en el proceso penal. Esto es, cuando en tales casos el art. 68.7 LGT se refiere a la reanudación del plazo de prescripción y lo sitúa en el momento en que la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que

pone fin al proceso judicial (o se recibe notificación de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal), entiende el Tribunal Supremo que la Abogacía del Estado como representante procesal de la Administración tributaria ostenta la facultad de recibir en su nombre las notificaciones judiciales que ponen fin al proceso penal, por lo tanto, con independencia de cuando remita el abogado del Estado la notificación de dicha resolución a la dependencia de inspección quien, a su vez, la enviará al órgano encargado de proseguir las actuaciones de liquidación tributaria, el plazo de prescripción tributaria se reinicia con aquella notificación realizada a la Abogacía del Estado. En el bien entendido que, como indica el Tribunal Supremo, debe tenerse en cuenta que las actuaciones penales que permiten la reanudación de las administrativas son aquellas que les ponen fin por haber adquirido la condición de firmes, y ha de tenerse en cuenta por ejemplo, que frente al auto de sobreseimiento cabe interponer recurso de reforma (interposición en tres días hábiles) o recurso de apelación (plazo de interposición de 5 días hábiles) conforme dispone el art. 766.1 de la LECrim.

Quiere ello decir, que el plazo de prescripción se reinicia en estos casos antes de que se hayan reanudado las actuaciones administrativas retrotraídas, pues vuelve a dar comienzo con la notificación de la resolución judicial firme a la Abogacía del Estado y se levanta la causa de paralización de las actuaciones administrativas, en tanto que éstas no se retoman hasta que la resolución judicial sea notificada a la dependencia de inspección quien, a su vez, dará orden de proseguirlas al órgano encargado de liquidar la deuda tributaria, con lo cual, con el reinicio de estas actuaciones inspectoras se habría producido la causa interruptora del plazo de prescripción reiniciado con la notificación a la Abogacía del Estado de la resolución judicial firme sobreseyendo la causa por delito fiscal.

En la sentencia comentada existe, sin embargo, un aspecto que no he alcanzado a entender a propósito de la prescripción tributaria.

Cuando se remite el expediente al Ministerio Fiscal (10 de enero de 2007) aún no regían las normas recogidas en el Título VI LGT introducidas por Ley 34/2015 puesto que de conformidad con lo establecido en su Disposición transitoria única, a esa fecha aún no habían entrado en vigor. Por lo tanto, la orden de retrotraer lo actuado tras la inexistencia del delito fiscal suponía la necesidad de ceñirse a las disposiciones vigentes en su momento y reguladoras del procedimiento de inspección tributaria, en particular, a lo establecido en el art. 150.2 LGT que como motivo de tener por no interrumpido el plazo prescriptivo como consecuencia del inicio de las actuaciones inspectoras, no solo recogía haber sobrepasado el procedimiento su plazo máximo de duración, sino también, la existencia de un retraso injustificado de las mismas durante más de seis meses.

Sostiene el Tribunal Supremo -siguiendo el criterio mantenido por la sentencia de la Audiencia Nacional- que desde la notificación del auto de sobreseimiento firme a la Abogacía del Estado hasta que el órgano de inspección dicta el acto de liquidación tributaria, aún restaba un día para que venciera el plazo de prescripción, concretamente afirma que desde aquella fecha -notificación al abogado del Estado- hasta la notificación del acto de liquidación tributaria habían transcurrido 196 días del total de 197 que restaban para que se agotara el plazo de prescripción. Sin embargo, el Tribunal Supremo no entra a analizar

que en ese intervalo de tiempo se había sobrepasado con creces el plazo de inactividad administrativa de seis meses computado entre uno y otro momento, motivo por el que las actuaciones iniciadoras del procedimiento de inspección no habría surtido el efecto de interrumpir el plazo prescriptivo, como tampoco entiendo que lo hubiera producido la remisión del expediente al Ministerio Fiscal y la sustanciación de la causa en vía penal, con lo cual, hubiera sido probable el haber apreciado la prescripción del ejercicio del derecho a liquidar la deuda tributaria. El órgano de inspección se retrasó más de seis meses en dictar el acto de liquidación tributaria desde que el auto de sobreseimiento firme fuera notificado a la Abogacía del Estado (desde el 18 de noviembre de 2013, fecha de su notificación, al 2 de junio de 2014 fecha de notificación de la liquidación tributaria).

EL TRIBUNAL SUPREMO INSISTE EN LA NO INTERCAMBIABILIDAD DE LAS POTESTADES DE CALIFICACIÓN Y DE DECLARACIÓN DE EXISTENCIA DE SIMULACIÓN O CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA: STS DE 27 DE MAYO DE 2024, REC. NÚM. 916/2024

Jesús Ramos Prieto

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

Sevilla

(España)

Miembro de AEDAF

<https://orcid.org/0000-0002-3793-5120>

Resumen

El análisis del tratamiento a efectos del IVA de la cesión temporal derechos federativos de jugadores de fútbol que realiza la sentencia núm. 916/2024 retoma una doctrina asentada por el Tribunal Supremo desde 2020.

Supuestos como el examinado en este pronunciamiento evidencian una recurrente pretensión de la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades de aplicación de los tributos, de acudir de manera indistinta a cualquiera de los tres mecanismos antiabuso previstos en la Ley General Tributaria (calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación). Para poner freno a esta tendencia se reafirma la necesidad de una delimitación clara de esos mecanismos, concebidos para dar una respuesta diferente a supuestos de hecho dispares.

Palabras clave

Cláusulas antiabuso, calificación, simulación, conflicto en la aplicación de la norma tributaria, IVA, cesión temporal de derechos federativos de jugadores de fútbol.

Abstract

The analysis of the treatment for VAT purposes of the temporary transfer of federative rights of football players carried out in Judgment no. 916/2024 takes up a doctrine established by the Supreme Court since 2020. Cases

such as the one examined in this ruling show a recurrent claim by the Tax Administration, in the exercise of its powers to apply taxes, to resort indistinctly to any of the three anti-avoidance mechanisms provided for in the General Tax Law (classification, simulation and conflict in the application of the rule). To put a stop to this trend, the need for a clear delimitation of these mechanisms, designed to provide a different response to disparate factual situations, is reaffirmed.

Keywords

Anti-avoidance clauses, qualification, simulation, conflict in the application of tax regulations, VAT, temporary transfer of federative rights of football players.

Cómo citar: Ramos Prieto, J. (2024). El Tribunal Supremo insiste en la no intercambiabilidad de las potestades de calificación y de declaración de existencia de simulación o conflicto en la aplicación de la norma tributaria: STS de 27 de mayo de 2024, rec. núm. 916/2024. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 281-291.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

La sentencia del TS núm. 916/2024, de 27 de mayo (rec. 4439/2022, ponente D.^a Esperanza Córdoba Castroverde) estima el recurso de casación interpuesto por el Valencia Club de Fútbol SAD contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN de 23 de marzo de 2022 (rec. núm. 820/2020), que se casa y anula en el pronunciamiento relativo al alcance de la potestad de calificación reconocida a la Administración en virtud del artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17, de diciembre, General Tributaria.

En su fundamento jurídico quinto fija doctrina respecto de las dos cuestiones de interés casacional planteadas el auto de admisión del recurso de 5 de julio de 2023, una relativa a un problema clásico de la parte general de Derecho tributario (el alcance de la potestad de calificación y su delimitación frente a otros instrumentos antiabuso) y otra referente a la delimitación del hecho imponible del IVA en el supuesto de cesiones de derechos federativos de jugadores de fútbol a otro club con carácter temporal.

Con respecto a la primera cuestión, el TS reitera la doctrina ya enunciada en varios pronunciamientos previos, en concreto en las sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 (rec. cas. núm. 1429/2018 y 1432/2018), 23 de febrero de 2023 (rec. cas. núm. 5730/2021) y 22 de junio de 2023 (rec. cas. núm. 4702/2021). De esta forma vuelve a lanzar un severo toque de atención a la Administración tributaria a la hora de desarrollar su actividad de lucha contra el fraude y la elusión fiscal. Por muy importante que esta sea para garantizar la efectividad de nuestro sistema fiscal, no se puede rebasar la línea roja de ignorar una premisa elemental, cual es que las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas, «no son de libre uso sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos».

En el caso enjuiciado sale a escena de nuevo la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, que habilita a los órganos competentes para la aplicación de los tributos al objeto de proceder a la calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria realizado por un obligado tributario. El Alto Tribunal estima que tal potestad no otorga cobertura suficiente a las consecuencias tributarias derivadas de la regularización efectuada por la Administración, en la medida en que rebasó en sus actuaciones su finalidad y naturaleza. En particular, esa facultad calificadora no permite aislar el flujo económico del negocio jurídico realizado para reconducirlo a otro esquema negocial paralelo, con el argumento de que era el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias.

En cuanto a la segunda cuestión fijada en el auto de admisión del recurso de casación el TS concluye que las cesiones de derechos federativos de jugadores de fútbol con carácter temporal cumplen el requisito de onerosidad en orden a quedar sujetas al IVA de conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992,

de 28 de diciembre, a pesar de que no se haya acordado entre los clubes intervinientes en la operación un precio dinerario que la cesionaria deba satisfacer a la cedente.

2. Supuesto de hecho

El litigio dirimido en esta sentencia trae causa de unas actuaciones de comprobación e investigación relativas al IVA de los ejercicios 2011 a 2014 del Valencia Club de Fútbol SAD, iniciadas en febrero de 2015 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A la finalización de dichas actuaciones se incoó acta de disconformidad en diciembre de 2016 y se dictó en febrero de 2017 acuerdo de liquidación con una deuda a ingresar de 1.894.920,65 euros de cuota y 385.642,33 euros de intereses de demora. A ello se sumó en abril de 2017 la apertura de un procedimiento sancionador que se tradujo en septiembre de ese año en un acuerdo de imposición de una sanción por infracción tributaria leve al amparo del artículo 191 de la Ley General Tributaria.

La regularización practicada por la Inspección se basó en una discrepancia de criterio con el contribuyente sobre dos aspectos de su tributación por el IVA.

Por un lado, se recalificaron las operaciones efectuadas entre la entidad y los agentes o representantes de jugadores de fútbol, a los que se satisfacían cantidades como consecuencia de los fichajes y traspasos o de la rescisión, ampliación o modificación de contratos. Los agentes o representantes repercutían cuotas de IVA al Valencia CF en las correspondientes facturas (cuotas que, a su vez, era deducidas por la entidad como impuesto soportado), salvo que procediera la inversión del sujeto pasivo por no estar aquellos establecidos en territorio de aplicación del impuesto. A pesar de la existencia de una efectiva transacción monetaria entre el club y el agente o representante, la Inspección apreció que en realidad el segundo prestaba un servicio al jugador y que el club pagaba ese servicio al agente por cuenta del deportista. La consecuencia que conlleva esta recalificación es considerar las cantidades abonadas por el club como una mayor retribución dineraria del futbolista en concepto de rendimiento del trabajo, por lo que las cuotas de IVA soportadas en factura (o las autorepercutidas en supuestos de inversión del sujeto pasivo) no podían ser objeto de deducción.

Por otro lado, la Inspección entendió que la entidad no había procedido de modo correcto al no repercutir cuotas de IVA como consecuencia de la formalización de contratos de cesión de licencia federativa de jugadores profesionales a otros clubes de fútbol españoles. A su juicio, se trataba de prestaciones de servicios sujetas al impuesto, en cuanto negocios realizados en el desarrollo de su actividad profesional y que reportaban beneficios para el club cedente, que se ahorraba el pago de salarios y cotizaciones sociales y que conseguía bien que el jugador se formase, jugase, adquiriese experiencia profesional y retornase al club más maduro, bien un posterior traspaso de sus derechos obteniendo una ganancia patrimonial.

Los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción fueron impugnados ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas mediante resoluciones de 24 de junio de 2020 y 25 de enero de 2021. Y una vez interpuesto el correspondiente recurso contencioso-administrativo ante la AN, la Sección Quinta de su Sala Tercera dictó sentencia desestimatoria con fecha de 23 de marzo de 2022. En ella se avala el proceder de Administración tributaria considerando, en primer lugar, que había hecho un uso correcto de la potestad de calificación al apreciar que los pagos del club al agente se hacen a nombre del jugador, sin necesidad de acudir al conflicto en la aplicación de la norma tributaria o a la simulación, regulados en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria. Y admitiendo, en segundo término, el encaje de los préstamos de jugadores a otros clubes en la noción de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, aunque la contraprestación no sea monetaria, sino mediante la formación del deportista y el mantenimiento del nivel de preparación técnica y física del jugador. Para la Sala ello resulta tan claro, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (deducible de manera especial de la sentencia de 16 de marzo de 2010, asunto C-325/08, *Olympique Lyonnais SASP*) que no estimó procedente el planteamiento de la cuestión prejudicial interesada por la entidad demandante.

3. Fundamentos de derecho

La primera de las dos cuestiones de interés casacional es resuelta con facilidad por el TS mediante una remisión en bloque a la doctrina sentada en las sentencias núm. 904 y 1074/2020, de 2 y 22 de julio (rec. cas. núm. 1429/2018 y 1432/2018), núm. 234 y 238/2023, de 23 de febrero (rec. cas. núm. 5730/2021 y 5915/2021) y núm. 852/2023, de 22 de junio (rec. cas. núm. 4702/2021).

En todas ellas se afronta el viejo y recurrente asunto del deslinde entre los conceptos de calificación, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación, a los que podrían añadirse como cuarto componente los supuestos de búsqueda legítima de una menor carga tributaria englobados en las nociones de economía de opción o planificación o arbitraje fiscal. Sobre este particular la Sala ya había expresado con nitidez su criterio interpretativo en esos cinco pronunciamientos, de los que el TS toma ahora como referencia básica la sentencia 852/2023 reproduciendo íntegramente sus fundamentos de derecho cuarto y quinto por abordar similares cuestiones fácticas y jurídicas.

En esta última sentencia se planteó justamente la misma controversia en torno a la pretensión de la Administración tributaria de pasar por alto los contratos existentes entre un club de fútbol y los agentes o representantes de jugadores, entendiendo que el flujo económico de pagos resultante de los mismos corresponde en realidad al cumplimiento de unos contratos distintos, suscritos entre los agentes y los deportistas profesionales. ¿Supone ello una operación de calificación de los contratos, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley General Tributaria? ¿O esta recalificación va más allá, en cuanto estrategia encaminada a perseguir una maniobra de elusión fiscal recurriendo de forma velada a las

nociones de simulación o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, reguladas en los artículos 15 y 16 del citado texto legal?

El TS ya había dado respuesta a estos interrogantes bajo la acertada premisa de que ni las consecuencias de utilizar una u otra potestad son irrelevantes, ni sus presupuestos son idénticos. Esta tesis ha quedado claramente consolidada desde las sentencias de 2020 antes indicadas a través del postulado designado como *no intercambiabilidad* de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de las normas tributarias y simulación, que implica la ilicitud de operar actuaciones dirigidas a declarar un acto como simulado o elusivo bajo la apariencia de una simple recalificación.

Para el TS las diferencias entre estas figuras son patentes y pueden sintetizarse en estas tres ideas:

- 1.^a La calificación «tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes».
- 2.^a Solo cuando no proceda corregir la calificación dada a los actos o negocios por las partes, por responder estos en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria, si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.
- 3.^a Por último, la cláusula antielusión de cierre contemplada en el artículo 15 solo resulta aplicable «respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes».

Sobre la base de esta delimitación, desde las sentencias de 2020 el TS ha reaccionado con firmeza para poner coto a una incorrecta praxis administrativa que llevaba a la utilización indistinta de instituciones no intercambiables, que «no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas».

A la calificación regulada en el artículo 13 no cabe otorgarle una fuerza expansiva que haría innecesaria la presencia de las otras dos figuras. La Administración no necesitaría entonces acudir a los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, «pues le bastaría con «calificar» las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y "ajustarlas" a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente», convirtiéndose así su potestad calificadora en "prácticamente absoluta y omnicomprensiva de cualquiera situación imaginable.» Desde la perspectiva de Derecho sancionador hay un argumento adicional para subrayar la importancia de separar, en particular, calificación y simulación. Cuando la Administración acuda a la primera resulta bastante plausible que la conducta del obligado tri-

butario pueda justificarse por la ausencia de negligencia o por una interpretación razonable de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria. Sin embargo, tal exclusión de responsabilidad no sería factible cuando se declare que el obligado tributario ha incurrido en simulación, donde cabría incluso pensar en que la ocultación de la realidad jurídica constituye una circunstancia agravatoria.

Pues bien, en lógica traslación de esos criterios interpretativos la sentencia 852/2023 ya examinó en su fundamento de derecho quinto la misma controversia de la que trae causa la sentencia 916/2024, que procede en coherencia a aplicar idénticos razonamientos. Para el TS resulta evidente que la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica, entendida como «operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas». En el procedimiento inspector se optó, lisa y llanamente, por prescindir por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios con repercusión del IVA. Este contrato entre el club de fútbol y el agente del futbolista se deja de lado en el proceso de la supuesta calificación y «aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, ésta es separada por completo de aquel negocio al que respondía —en la intención de los contratantes— y se atribuye la causa y finalidad de esa prestación, y sus consecuencias tributarias, al cumplimiento de otro negocio jurídico distinto, entre sujetos parcialmente diferentes, que es el contrato de representación entre jugador y agente.» Este esquema operativo puede inducirnos a pensar que se produjo ocultación, pero paradójicamente en el procedimiento sancionador se calificó la infracción como leve, no apreciando actuación dolosa, sino omisión de la diligencia debida.

El TS no entra a analizar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, por no ser un aspecto incluido en el objeto del recurso de casación según el auto de admisión. Sin embargo, no duda en concluir que el margen de apreciación que permite la calificación jurídica ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible más allá de sus límites naturales. Ello es debido a que no se detiene en calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, «sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias.»

La argumentación, mucho más breve, que sustenta la respuesta a la segunda cuestión de interés casacional se contiene en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia 916/2024. El TS comparte el criterio de la sentencia de instancia, en el sentido de que las cesiones o préstamos temporales de jugadores entre clubes de fútbol en las que no se haya pactado un precio cierto en dinero a cargo de la entidad cesionaria son operaciones plenamente sujetas al IVA, en cuanto prestaciones de servicios realizadas a título oneroso. De acuerdo con la doctrina de la Corte de Luxemburgo, que se invoca a través de la clarificadora síntesis realizada por la sentencia del TS núm. 1267/2021, de 26 de octubre de 2021 (rec.

cas. núm. 8146/2019), la contraprestación tiene que ser realmente recibida, con el fin de permitir la constatación de que hay contraprestaciones recíprocas, pero no ha de consistir necesariamente en un precio en dinero. En este supuesto se observa una relación directa entre el servicio prestado (cesión temporal de los derechos federativos) y la contraprestación que la entidad cedente recibe por diversos cauces: mantenimiento del nivel de preparación técnica y física de un jugador, con expectativa de incrementar sus competencias profesionales y su valor; suspensión del contrato laboral con el jugador, liberándose el club cedente temporalmente de las obligaciones salariales y de contribución a la Seguridad Social; y, por último posible percepción de cantidades por el club cedente si así se ha convenido en el contrato de cesión, con reconocimiento en la normativa laboral de un derecho del jugador a una participación del 15 por 100 de la cantidad estipulada (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio y convenio de la Asociación de Futbolistas Españoles).

4. Análisis

La sentencia 916/2024 no es el primer pronunciamiento dictado por el TS en fechas recientes sobre la tributación de las cesiones temporales entre clubes de fútbol de derechos federativos de jugadores profesionales. Esta problemática ya había sido abordada en tres sentencias de 2023, dos referentes al Real Madrid Club de Fútbol (sentencias núm. 243 y 238/2023) y otra relativa justamente al Valencia Club de Fútbol (sentencia núm. 852/2023). Por ello, las novedades que aporta no son, a primera vista, demasiado relevantes.

Con relación al régimen de tales operaciones a efectos del IVA, el Alto Tribunal puntualiza ahora que se trata de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso y, por tanto, sujetas al impuesto aun cuando no se haya pactado de forma explícita un precio entre cedente y cesionario. Se abraza así, de la mano de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una interpretación flexible y amplia del concepto de contraprestación, que descarta que esta debe consistir siempre en un pago monetario directo entre las partes y deja abierta la puerta a otras variantes retributivas indirectas.

De mayor impacto, por no ser un aspecto específico del IVA sino un tema que afecta a cualquier otro componente de nuestro sistema tributario y al normal desenvolvimiento de la relación jurídico-tributaria entre la Administración y los obligados tributarios, es el análisis de la naturaleza y los límites de la potestad de calificación de hechos, actos o negocios contemplada en el artículo 13 de la Ley General Tributaria. Poner orden en este campo ha requerido un esfuerzo de delimitación frente a las otras dos cláusulas antiabuso reguladas en dicha disposición (el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación)¹. Con respecto a estas dos últimas figuras el TS nos recuerda algo que los trabajos

1 Cámara Barroso, C. (2024), «Las (tres) cláusulas generales antiabuso de la Ley General Tributaria española. Especial referencia a la trayectoria del conflicto en la aplicación de la norma tributaria», Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 3/2024, págs. 217-243. En cambio, se muestra contraria a la consideración de la calificación como medida antielusión en la aplicación de los tributos García Freiría, M. (2024), *La calificación jurídica en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, págs. 227 y siguientes.

académicos llevan advirtiendo desde hace muchos años: entre simulación y conflicto existen obviamente diferencias relevantes, tanto en sus presupuestos como en sus consecuencias (en especial, en el plano punitivo), pero también procedimentales y de garantía. No obstante, el Alto Tribunal reconoce a continuación que hay también «zonas de aparente conflicto o superposición de estas figuras que no hacen siempre fácil optar por una u otra calificación», aunque advirtiendo al mismo tiempo que «las dificultades se presentan más vivamente en la delimitación entre conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, pero no entre estas potestades y la genuina operación de calificación jurídica».

La doctrina académica no ha pasado por alto la trascendencia de las matizaciones sobre la virtualidad limitada de la potestad de calificación que el TS viene formulando desde las sentencias antes citadas de 2020, con una línea de continuidad argumental reforzada en los pronunciamientos posteriores de 2023 y, como colofón por el momento, en esta sentencia 916/2024². La Administración no está habilitada, en el curso de sus actuaciones de aplicación de los tributos, para tergiversar la naturaleza jurídica de esta institución, que no puede ser empleada de forma anómala o indiscriminada como herramienta para dar respuesta a actuaciones de ocultación o de abuso con fórmulas artificiosas o impropias para las que nuestro ordenamiento jurídico prevé una solución *ad hoc*, por la vía de la declaración de la existencia de simulación o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En definitiva, no estamos en presencia de mecanismos que puedan intercambiarse a discrecionalidad del órgano administrativo competente.

En realidad, este problema dista mucho de ser novedoso. Ya con la anterior Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, artículos 24 y 25) la Administración intentó sortear las dificultades que conllevaba la aplicación del fraude a la ley tributaria acudiendo a la calificación de la naturaleza jurídica de los actos o negocios realizados por los contribuyentes. Esta tendencia recurrente al atajo más sencillo nunca quedó neutralizada por completo, a pesar de las severas opiniones críticas manifestadas por la doctrina académica y a los duros reparos formulados por los Tribunales de Justicia. La simulación demanda a la Administración una importante labor probatoria para acreditar que existe una ocultación de la verdadera realidad jurídica. Algo similar ocurre con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que además de exigir que se pruebe la artificiosidad o impropiedad del entramado de actos o negocios formalizado por los contribuyentes implica un trámite complementario en el seno del procedimiento inspector (el informe previo, preceptivo y favorable de

2 Pueden verse, entre otros, los trabajos de Alonso González, L. M. (2023), «La calificación tributaria», en I. Merino Jara (dir.), *Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley General Tributaria*, La Ley, págs. 126-151; García Novoa, C. (2023), «De nuevo sobre la doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación (a propósito de la STS de 23 de febrero de 2023)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 484, págs. 5-24; Linares Gil, M. I. (2024), «Reciente jurisprudencia sobre la diferenciación entre la potestad de calificación, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación tributaria y su imposible conciliación con la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2023», *Quincena Fiscal*, núm. 3; y Palomar Olmeda, A. (2024), «La calificación fiscal de los negocios jurídicos en el ámbito tributario: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo 2024», *Diario la Ley*, núm. 10532.

la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley General Tributaria).

Desde esta perspectiva ha de ser bienvenida la llamada al orden que esta jurisprudencia del TS, que tiene en la sentencia 916/2024 su último exponente hasta la fecha, supone en tiempos no demasiado felices para la tutela de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Sobre todo, a la vista de la dirección seguida en algunas de las últimas modificaciones normativas, de las que puede tomarse como ejemplo paradigmático la discutible posibilidad de sancionar por infracción tributaria grave los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma de acuerdo con el artículo 206 bis de la Ley General Tributaria, añadido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

MOTIVACIÓN Y PRUEBA DE LA CULPABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE: STSJ DE GALICIA DE 7 DE JUNIO DE 2024, REC. NÚM. 15683/2023

José Ángel García de la Rosa

Doctor en Derecho. Abogado

Miembro del Grupo de Expertos de Derechos y Garantías de AEDAF

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla (España)

<https://orcid.org/0000-0002-4203-8491>

Resumen

El TSJ de Galicia analiza si la Administración tributaria ha utilizado fórmulas estereotipadas y si la motivación del acuerdo sancionador es suficiente a los efectos de apreciar la culpabilidad del contribuyente.

Palabras clave

Motivación, sanción tributaria, prueba de la culpabilidad, circunstancias personales ponderadas, fórmulas estereotipadas, gastos no deducibles.

Abstract

The Galician Supreme Court is analysing whether the tax authorities have used stereotypical formulas and whether the reasons for the sanctioning agreement are sufficient to assess the taxpayer's guilt.

Keywords

Statement of reasons, tax penalty, proof of guilt, weighted personal circumstances, stereotyped formulas, non-deductible expenses.

Cómo citar: García de la Rosa, J.A. (2024). Motivación y prueba de la culpabilidad del contribuyente: STSJ de Galicia de 7 de junio de 2024, rec. núm. 15683/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 293-306.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. Sobre la infracción del principio de culpabilidad. Ausencia de juicio inculpatório suficiente y no estereotipado
 - 4.2. Confusión entre motivación y prueba de los hechos que determinan la culpabilidad

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia en la sentencia que es objeto de este análisis resuelve el recurso contencioso administrativo interpuesto por un contribuyente, abogado de profesión, contra el acuerdo dictado por el TEAR de Galicia en 10 de mayo de 2023, que versaba sobre una sanción dimanante de una liquidación practicada por el IRPF del ejercicio 2017. La regularización consistió en incrementar el rendimiento neto de la actividad económica en los ingresos no declarados y en el importe de gastos cuya deducibilidad se rechazó por la Administración. Como consecuencia de tal liquidación resultó una cantidad a ingresar. El contribuyente aceptó la liquidación, pero interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia contra la sanción finalmente impuesta, alegando en suma la falta de motivación del elemento subjetivo del tipo de la infracción basada en fórmulas estereotipadas y la ausencia de culpabilidad en su actuación. La sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto anulando tanto la resolución del TEAR de Galicia como la sanción impuesta.

La sentencia parte de considerar que el hecho de que el contribuyente haya consentido la liquidación no es óbice alguno para que pueda impugnar dentro del procedimiento sancionador todo o alguno de los hechos en que se sustenta la regularización (STS de 23 de septiembre de 2020, rec. 2839/2019).

Respecto a la alegación de la demanda de que el rechazo de gastos se motiva con fórmulas estereotipadas y genéricas, la Sala indica que, en efecto, la utilización de fórmulas estereotipadas es insuficiente para satisfacer la necesidad de motivación de la culpabilidad, lo que ha sido declarado por reiterada jurisprudencia, citando las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2016, rec. 1437/2015; de 4 julio de 2016, rec. 941/2015, de 20 de junio de 2016, rec. 895/2015 y de 14 de abril de 2016, rec. 894/2015, entre otras muchas. Constata asimismo que el acuerdo sancionador objeto del recurso, tras citar los arts. 183.1 y 191.1 de la LGT y verter consideraciones generales sobre la imputabilidad a título de mera negligencia, la obligación del contribuyente de conocer la normativa tributaria y de cumplir con sus obligaciones, aborda el análisis de las circunstancias personales del actor, tales como el tiempo de ejercicio de la profesión, el importe de sus ingresos, la presentación durante varios ejercicios de las declaraciones de IRPF e IVA, la llevanza de libros registro de su actividad, todo lo que, junto con la claridad de la norma y existencia de servicios de información al contribuyente en la AEAT, le permiten apreciar la culpabilidad. En el marco de los gastos, se alude expresamente a los vinculados a un vehículo no afecto a la actividad, y en cuanto a los ingresos, se estima la actuación deliberada del contribuyente al no declararlos.

A juicio de la Sala gallega, no estamos ante fórmulas estereotipadas, pues se analizan, con acierto o sin él, las circunstancias particulares del caso para sentar la culpabilidad. Cuestión distinta es si la motivación expuesta es suficiente

a los efectos de apreciar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, la idoneidad de las circunstancias ponderadas o su aplicación general sin discernir los concretos gastos que fueron objeto de regularización y, en definitiva, si se comparte por la Sala dicho juicio inculpatório.

Aun estando acreditado el elemento objetivo de la infracción por la existencia de una liquidación con resultado a ingresar, establece la sentencia analizada que cuando se trata de justificar la culpabilidad no basta la referencia al acuerdo de liquidación, sino que son necesarios razonamientos que sustenten la infracción y que estos deben consignarse en el acuerdo sancionador. En este sentido, descendiendo al caso enjuiciado, indica que, para motivar la culpabilidad, deberán identificarse los gastos concretos cuya deducibilidad es determinante de una conducta sancionable. Y esto, señala rotundamente la sentencia que analizamos, no queda cubierto con la mención del ejercicio de la profesión de abogado, ni la del montante de sus ingresos, ni la de la llevanza de libros registro o del correcto cumplimiento en ejercicios anteriores de la obligación de presentar autoliquidaciones tributarias. Estas circunstancias, que son las que refleja la resolución sancionadora, por sí solas no motivan la culpabilidad. El ejercicio de la abogacía en este caso —añade además y con razón el TSJ de Galicia— no presupone el inabarcable conocimiento de todas las ramas del Derecho, cuestión esta que, en el caso concreto se trata además de un hecho nuevo introducido en la contestación a la demanda por la Abogacía del Estado, no plasmado en el acuerdo sancionador.

Con respecto a los gastos de combustible y peaje deducidos por el contribuyente, que, como sabemos bien todos los que nos dedicamos a la asesoría fiscal, se discuten por sistema, y se rechazan con frecuencia¹, termina el TSJ de Galicia haciendo una consideración que compartimos plenamente: acreditada la realidad de los desplazamientos, es evidente que estos entrañan gastos de combustible y peajes, por lo que de la insuficiencia probatoria de la vinculación exclusiva del vehículo a la actividad, que es en lo que se sustenta la regularización de tales gastos, no cabe inferir la culpabilidad. Reitera aquí el TSJ de Galicia, su propia doctrina cargada de sentido común y consolidada en varias de sus sentencias, entre las más recientes, en la de 10 de abril de 2024, rec. 15487/2023, ECLI:ES:TSJGAL:2024:3291, que considera que si el ejercicio de la actividad requiere desplazamientos, que se realizan en vehículo, *"el recurrente pudo considerar que los gastos... eran deducibles y que la documentación de que disponía era suficiente para acreditar la afectación exclusiva y la relación con la actividad. Como indicamos, esta documentación es insuficiente, pero esto no hace que la conducta sea merecedora de una sanción"*².

En cuanto a los ingresos no declarados, que tampoco se detallaron en el acuerdo sancionador, también estima la Sala gallega que la motivación es insuficiente para sustentar la sanción, ya que tanto la culpabilidad como la ocultación se fundan en la mera omisión de estos en la declaración de IRPF, suficiente para regularizar la situación tributaria del contribuyente, pero no para fijar su culpabilidad.

1 automáticamente, nos atrevemos a decir, si no existe un vehículo afecto exclusivamente a la actividad.

2 La sentencia analizada recoge el razonamiento sólo con referencia al vehículo, pero la sentencia de 10 de abril de 2024 extiende el mismo razonamiento a los gastos de utilización del vehículo y del teléfono móvil.

2. Supuesto de hecho

Tras un procedimiento de comprobación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2017, la situación tributaria del contribuyente fue objeto de regularización, que consistió en incrementar el rendimiento neto de la actividad económica declarado en ingresos no declarados y en el importe de gastos de combustible y peaje cuya deducibilidad se rechaza por la Administración. Como consecuencia de tal liquidación, resultó una cantidad a ingresar, que determinó la incoación de un procedimiento sancionador con imposición final de sanción. El contribuyente, como hemos dicho anteriormente, consintió la liquidación en la que se reflejan los hechos determinantes de la regularización practicada, pero interpuso reclamación contra el acuerdo sancionador ante el TEAR de Galicia, que fue desestimada mediante acuerdo de 10 de mayo de 2023, que es el objeto del recurso contencioso administrativo que concluyó con la sentencia que aquí analizamos.

El recurso contencioso-administrativo se articuló en torno a la falta de motivación del elemento subjetivo del tipo y ausencia de culpabilidad. Se invocaba en el mismo la presunción de actuación de buena fe del contribuyente, no desvirtuada por la Administración por la mención de los años de ejercicio profesional de la abogacía o del importe de ingresos obtenidos; asimismo argumentaba que los gastos controvertidos generan dudas razonables en cuanto a su deducibilidad. La mayoría de los servicios facturados, alegó el demandante, tenía por objeto el asesoramiento jurídico de los Ayuntamientos de Trazo y de Lousame, lo que impone una presencia física en los mismos un mínimo de dos días a la semana, y la intervención ante los Juzgados de Órdenes, A Coruña y Vigo. Los gastos de combustible y peaje, sostenía el recurrente, estaban vinculados a estos desplazamientos, guardando correlación entre número de kilómetros recorridos y consumo medio, de ahí que el contribuyente entendiese que eran deducibles. En cuanto a las cuotas de la Mutuality la deducción como gasto se debe a un evidente error, pues ya se habían aplicado como reducción. En todo caso, la motivación del acuerdo sancionador, concluía el recurrente, se realiza en fórmulas estereotipadas y es genérica.

Es de destacar, además, y así se recoge en el último párrafo del fundamento jurídico primero de la sentencia comentada, que la Abogada del Estado al defender el criterio de los acuerdos recurridos, argumentó que la culpabilidad se entiende suficientemente motivada en el acuerdo sancionador partiendo de la base de que el demandante, abogado de profesión, se presentaba en la red social LinkedIn como profesor de derecho fiscal, por lo que se le presume un conocimiento especial de la norma y del propio procedimiento sancionador.

3. Fundamentos de derecho

Dado que el contribuyente consintió las liquidaciones en las que se reflejan los hechos determinantes de la regularización practicada con resultado a ingresar, el elemento objetivo del tipo de la infracción ha quedado fijado en sede administrativa, pues la conducta imputada se encuentra tipificada en el artículo

191 LGT. En consecuencia, entiende la sentencia comentada que el debate litigioso ha de centrarse en la concurrencia y motivación del elemento subjetivo, procediendo a su análisis al amparo de la jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo que cita.

En este sentido, el TSJ gallego comienza recordando la reiteradísima jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo que ha declarado aplicables al procedimiento administrativo sancionador los principios inspiradores del orden penal con ciertos matices, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. Cita, en este sentido, las sentencias del Tribunal Constitucional 9/2018, de 5 de febrero, y 54/2015, de 16 de marzo³.

Sentado lo anterior, afirma la sentencia analizada que siendo, pues, la culpabilidad un elemento esencial de la infracción tributaria, en aplicación de los arts. 24.2 y 25.1 de la CE compete a la Administración acreditar su concurrencia, exteriorizando las razones por las que, para el caso particular y en atención a sus concretas circunstancias, se aprecia una actuación culpable, aunque dicho elemento intencional lo satisfaga la mera negligencia (art. 183 LGT y STS de 15 de marzo de 2017, recurso 1080/2016).

Recuerda asimismo el TSJ de Galicia, que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, prevista en el art. 179.2.d) LGT⁴, *"requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad"* (STS de 23 de mayo 2023, recurso 5250/2021). No basta, por tanto, afirmar que no se aprecia una interpretación razonable de la norma, sino que la Administración debe demostrar por qué la interpretación del contribuyente no es razonable, y plasmar dicha argumentación en la motivación.

De otro lado, destaca el TSJ de Galicia, asumiendo doctrina del Tribunal Supremo reiterada, de la que es exponente la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016, rec. 348/2016, ECLI:ES:TS:2016:5554, que cita, que la actuación de los contribuyentes debe presumirse realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias. Esta actividad probatoria, que debe plasmarse en la motivación, no puede suplirse por la mera referencia al precepto legal que se supone infringido, sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad.

Asimismo, como señala esta última sentencia del Tribunal Supremo, reiterando una constante jurisprudencia con cita de la Sentencia de 4 de febrero de 2010, rec. 9740/2004, ECLI:ES:TS:2010:1989, también es contrario al principio de presunción de inocencia –de indudable aplicación al procedimiento admi-

3 Esta jurisprudencia constitucional es bastante más antigua, pudiendo retrotraerse a la STC 18/1981, de 8 de junio, ECLI:ES:TC:1981:18, que hacía suya una doctrina que se contenía en una muy reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que eran ejemplo las sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las entonces más recientes.

4 Circunstancia ésta descartada habitualmente en la motivación por los órganos de la Administración tributaria incluso en casos en los que no ha sido alegada, lo que no es más que otro «síntoma» de la estandarización de los juicios inculpatórios a la que más adelante nos referiremos.

nistrativo sancionador a tenor de la jurisprudencia constitucional citada— que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable⁵.

Y dada su especial trascendencia para la resolución del caso concreto planteado, continúa la sentencia comentada la larga cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016 recogiendo algo que también es doctrina reiterada del Tribunal Supremo⁶: no cabe de ningún modo concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales. Y así, literalmente se afirma en esta sentencia *"La Administración no puede, sin vulnerar el principio de culpabilidad, que deriva del art. 25 CE (...) imponer una sanción a un obligado por sus circunstancias subjetivas —aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida— si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable."*

Con tales premisas, la sentencia del TSJ gallego procede a analizar y resolver sobre la ausencia de culpabilidad y la falta de motivación del acto sancionador que se plantean, de la forma que hemos resumido en el apartado anterior.

4. Análisis

4.1. Sobre la infracción del principio de culpabilidad. Ausencia de juicio inculpatario suficiente y no estereotipado

Hasta ahora, quienes nos dedicamos a la asesoría fiscal, hemos venido asistiendo con mayor frecuencia de la deseable a que, a pesar de todo el esfuerzo argumental y probatorio en defensa del contribuyente para justificar la irreprochabilidad de su conducta, se le terminara sancionando; y a que toda la motivación de la resolución sancionadora se reduce a razonamientos estereotipados del que es una muestra el texto que transcribimos seguidamente, utilizado con profusión por las dependencias de gestión para motivar acuerdos sancionadores referentes a supuestos de presentación extemporánea de declaraciones:

5 A este respecto, señala la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 citada, de la que fue ponente A. AGUALLO AVILÉS, que «conviene recordar que el art. 77.4.d) de la L.G.T. establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) de la Ley 58/2003, dice "(e)ntre otros supuestos", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto].» FD Décimo, in fine.

6 De hecho, proviene de la STS de 26 de septiembre de 2008, rec. 11/2004, FD Cuarto.

«La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el presente caso, hay que tener en cuenta que los plazos de presentación de las declaraciones son suficientemente divulgados, particularmente, en el caso de empresarios y profesionales. En este supuesto, el contribuyente no ha cumplido en plazo con su obligación, sin que existan circunstancias que justifiquen esta inobservancia. La norma tributaria establece de forma expresa y clara la obligación de presentar la declaración omitida.

Es de destacar que la Administración tributaria pone, asimismo, a disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y de confección de declaraciones a los cuales pudo acudir el obligado tributario en caso de duda sobre la obligatoriedad y plazos para la presentación de este tipo de declaraciones.

Por otra parte, no existe un error involuntario ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma; por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria.⁷»

Tal "juicio inculpatario" –como hemos sostenido en numerosas reclamaciones económico-administrativas y, todo hay que decirlo, muchas veces con éxito– está absolutamente desconectado de los hechos que se enjuician, de tal manera que cambiando modelos tributarios y normas sirven para justificar cualquier infracción tributaria que consista en no presentar en plazo una declaración. Puede reputarse, por tanto, inexistente pues se construye en base a aseveraciones genéricas, que nada añaden al enjuiciamiento de la conducta. No se concreta, por ejemplo, en qué consiste la omisión de la diligencia que se reprocha, que, a tenor de lo apriorísticamente establecido por el órgano gestor, es más que exigible. Este estereotipado juicio inculpatario –con estos y otros términos muy similares– ha sido utilizado de forma habitual y reiterada por la Administración tributaria, habiendo sido declarado insuficiente para justificar la culpabilidad en numerosísimos pronunciamientos judiciales.

La sentencia del TSJ de Galicia que analizamos, se posiciona, como no puede ser de otra manera, a favor de la doctrina sobre la insuficiencia de las fórmulas estereotipadas para satisfacer la necesidad de motivación de la culpabilidad, exigencia que no se cumple con referencias genéricas, no proyectadas sobre la actuación concreta que se atribuye al supuesto infractor, siguiendo la línea de sentencias del Tribunal Supremo que cita, y que, añadimos nosotros, aparece con mayor claridad en otros muchos pronunciamientos como la Sentencia del

7 Procedencia: Acuerdo de inicio de expediente sancionador de 29/04/2021. Dependencia de Gestión Tributaria, Delegación Especial de AEAT de Andalucía. En este caso concreto, la declaración supuestamente presentada fuera de plazo era el modelo 390 resumen anual de IVA. Realmente la presentación era sustitutiva de un modelo 390 presentado temporariamente, pero que había de rectificarse al haberse presentado una declaración complementaria de uno de los trimestres. Se efectuaron alegaciones frente a la propuesta de sanción y el expediente terminó archivado... En este caso, pero ¿en cuántos casos el contribuyente se conforma por ser antieconómico oponerse a la sanción?

Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2014, rec. 4072/2012, ECLI:ES:TS:2014:4655.⁸

Pero esta jurisprudencia del Tribunal Supremo –constante y añeja– no terminó de calar en el actuar de la Administración a la hora de sancionar. Prueba de ello son numerosísimos los pronunciamientos de las Salas de lo Contencioso-Administrativo que han anulado acuerdos sancionadores en los que se ha reproducido, casi al pie de la letra, tan genérica y estandarizada motivación, machaconamente utilizada por la Agencia Tributaria⁹.

Asimismo, existen muchos pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que han anulado acuerdos sancionadores en los que se utilizaba esta misma motivación estandarizada de la AEAT, entre los que podemos citar la Sentencia de 04 de mayo de 2018¹⁰, Rec.

8 «Por otra parte, contra lo que resulta obligado, el acuerdo sancionador, en el Fundamento de Derecho Tercero, se limita a manifestar que "el contribuyente no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, apreciándose en su conducta la existencia de dolo, culpa o cuando menos negligencia, a los efectos de los dispuesto en el artículo 183.1 de NLGT, no apreciándose que concurra ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ", por lo que tiene razón la sentencia cuando afirma, de un lado, que "la motivación acerca de la culpabilidad expresada en el acuerdo sancionador es genérica e incorrecta y se exterioriza en un enunciado que no solo no atiende a la realidad del caso concreto enjuiciado sino que se similar a otras fórmulas estereotipadas utilizadas como modelo virtualmente universal para asentar el juicio de culpabilidad, carácter genérico que desmiente abiertamente su idoneidad como motivación "ad casum" y de otro, que la declaración contenida en el Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo sancionador supone dispensar al órgano sancionador del exigible esfuerzo de valorar la concurrencia de culpabilidad y el grado de la misma.» FJ 4.

9 Por sólo citar algunos, y ciñéndonos al Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, por ejemplo, en la Sentencia de 27 de enero de 2020, Rec. 823/2017, ECLI:ES:TSJAND:2020:17854, leemos: «Con esta motivación, en realidad el órgano correspondiente se limita a consignar un texto estereotipado genérico, que bien pudiera servir para cualquier tipo de conducta, motivando la culpabilidad de una forma vaga e imprecisa, por exclusión, mediante la consignación de meras referencias genéricas a la omisión de la diligencia exigible como si dicha circunstancia fuese la única que excluye la culpabilidad y que a la postre vienen a implicar una inversión de la carga prueba, haciéndola recaer sobre el interesado que, con ello, se ve obligado a tener que demostrar su inocencia, vulnerándose con ello el principio constitucional consagrado en el art. 24.2 de la C.E. y sin responder a los argumentos exculpatorios vertidos por el contribuyente, razón por la cual procede la declaración de nulidad del acuerdo sancionador.» (FJ 4) O la Sentencia de 11 de octubre de 2018, Rec. 171/2017, ECLI:ES:TSJAND:2018:14811, donde se concluye: «Y, en estos términos no podemos menos que dar la razón a la demandante. En efecto, como ya hemos adelantado, estamos ante una cuestión discutida y siempre correosa, dada la indeterminación de los conceptos que trazan el límite entre cuotas deducibles y no deducibles cuando se trata de los gastos que aquí nos ocupan. No se entra siquiera en el examen de los argumentos de la contribuyente al respecto, sino que se da por supuesto la ausencia de un conflicto razonable de interpretación, presuponiendo una claridad de la norma que, como hemos visto no existe. Y, desde luego, no es motivación una simple apelación a los medios de información de los que dispone la Agencia, ya que ello supondría tanto como excluir todo tipo de diferencia razonable con el criterio de la Administración. Por todo ello, por cuanto las resoluciones en modo alguno contienen una argumentación suficiente acerca de la culpa, ni entra siquiera a valorar la diferencia de criterio y su razonabilidad, procede estimar el recurso en cuanto a las sanciones.» (FJ 3).

10 «Esta motivación de carácter general, sin atención a las circunstancias concretas del caso, sin mención de elementos acreditados que justifiquen la omisión de la diligencia debida, y en términos abstractos que serían aplicables a cualquier supuesto de hecho, no puede considerarse motivación suficiente de la concurrencia del elemento de la culpabilidad. La motivación exige la individualización de la imputación subjetiva de la conducta infractora, exigencia que no se cumple en este caso dados los términos abstractos de la imputación. No podemos entender motivada la imputación subjetiva de la infracción tributaria y, por tal razón, debemos anularla.» (FJ 2)

536/2014, ECLI:ES:AN:2018:2090, o la Sentencia 13 de octubre de 2016¹¹, Rec. 461/2014, ECLI:ES:AN:2016:3982.

Incluso los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, y especialmente el que mejor conoce el autor de estas líneas, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, han corregido en múltiples ocasiones esta irregular práctica administrativa a la hora de motivar la culpabilidad, por ejemplo, en una Resolución de 31 de octubre de 2.013, en la que podemos leer:

«Pues bien, examinado el acuerdo sancionador, el juicio inculpatario que contiene resulta insuficiente a fin de destruir la presunción de inocencia que ampara a los sujetos pasivos, al no despejar la duda razonable acerca de la culpabilidad imputable a la reclamante, pues no concreta suficientemente el enjuiciamiento de la conducta de la misma ni expresa de forma motivada por qué tal conducta fue al menos negligente, resultando escasamente fundamentado el juicio inculpatario, por lo que, presumiéndose como se presume la no culpabilidad de los infractores y no habiendo quedado suficientemente acreditada su concurrencia en el ilícito tributario, lo procedente es anular la sanción impuesta.»

Tal perseverancia en el error a la hora de motivar actos sancionadores resultaba ya incomprensible, pues no era lógico que Administración tributaria siguiera permaneciendo aparentemente inmune a tantos fallos judiciales anulatorios, por no hablar del flaco favor que hace al principio de buena administración.

Así las cosas, nos encontramos con esta sentencia de 7 de junio de 2024 del TSJ de Galicia, que ha armado cierto ruido en la prensa jurídica¹² debido a una alegación hasta cierto punto anecdótica de la Abogada del Estado, que pidió la confirmación de la resolución del TEAR y por tanto de la sanción: *«ratificando la culpabilidad que entiende suficientemente motivada sobre la base de que el demandante, abogado de profesión, se presenta en LinkedIn como profesor de derecho fiscal, por lo que se le presume un conocimiento especial de la norma y del propio procedimiento sancionador.»*

En nuestra opinión, esta sentencia aparte de sus atinados razonamientos jurídicos y del resumen –muy de agradecer– de los requisitos del "estándar de motivación", usando los términos de la Audiencia Nacional, exigido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que antes hemos resumido, va bastante, en nuestra opinión, más allá de aquella anécdota. Cuando leímos por primera vez la sentencia que aquí analizamos, nos produjo una cierta sensación de *déjà vu*. Seguramente sin saberlo, el TSJ de Galicia está saliendo al paso de una «nueva motivación» de la culpabilidad, aparentemente más personalizada, que ya habíamos detectado que la AEAT está incluyendo en los últimos actos sancionadores que nos habían llegado.

11 *«Pues bien, la Sala, en cumplimiento de la exigencia contenida en la STS de 23 de mayo de 2016, RC 4133/2014, FJ2, aprecia que dicho Acuerdo no cumple el estándar de motivación exigido por el Alto Tribunal, al no contener análisis alguno de las circunstancias del caso, ni del error aducido por la parte...»* (FJ3)

12 GONZÁLEZ VILLASEVIL, M. La culpabilidad por una infracción tributaria no puede basarse en que el contribuyente se presente en LinkedIn como «profesor de derecho fiscal». *Economist & Jurist*, 19/07/2024. Disponible *on line*.

Un ejemplo de esa nueva «motivación», a nuestro juicio, igualmente estandarizada, aunque algo más personalizable que la anterior, es este que transcribimos, recibido en 2 de septiembre de 2024:

«Según establece el Tribunal Constitucional en sus sentencias (Sentencia 76/1.990, de 26 de abril; Sentencia 164/2005 de 20 de junio), el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas, por lo que no cabe aplicar una suerte de responsabilidad objetiva, siendo necesario motivar de manera suficiente la concurrencia de la culpabilidad. La correcta motivación de la existencia de culpa o negligencia pasa por analizar las circunstancias propias del obligado tributario, así como el contexto en el que se desarrolla su conducta.

Don Manuel XXX XXX anota los gastos en el correspondiente libro registro y conserva los documentos justificativos de gastos de su actividad, de acuerdo con la información censal, ejerce desde hace varios años su actividad, lo cual supone un plazo razonable para conocer las obligaciones correspondientes a las actividades encuadradas en el epígrafe Médicos especialistas (no estom.odont.), es residente en España desde hace años, lleva a cabo las gestiones propias de una actividad económica y cuenta con unos ingresos superiores a los 90.000 euros, no apreciándose en este caso dificultad en la aplicación de la normativa aplicable a la determinación de los rendimientos netos de la actividad económica, pudiendo haber acudido, en caso de duda, a los múltiples servicios de información ofrecidos por la Administración Tributaria, no apreciándose causas de exoneración de responsabilidad de las del art. 179.2 de la Ley 58/2003, estando, tal y como se ha expuesto, habilitado para proceder a presentar correctamente su declaración de IRPF.

Haciendo una valoración del caso concreto podemos señalar los siguientes gastos indebidamente deducidos: determinados importes relativos a vehículos no afectos a la actividad, suministros de la vivienda habitual y otros gastos relacionados en la liquidación provisional. En definitiva, como se ha indicado, se ha incumplido el deber general de cuidado en el correcto cumplimiento de la obligación tributaria al incluir gastos de actividad económica claramente no deducibles (mezclando gastos personales entre los profesionales), faltando al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma»¹³.

El «juicio inculpatório» es sustancialmente idéntico al que se considera insuficiente por la sentencia del TSJ gallego, cuya literalidad obviamente no conocemos, pero se infiere fácilmente de los razonamientos de la sentencia comentada¹⁴. Como bien dijo ésta, ni el ejercicio de determinada profesión, ni el montante de sus ingresos, ni la llevanza de libros registro o ni el correcto cumplimiento en ejercicios anteriores de la obligación de presentar autoliqui-

13 Pertenece a la Dependencia de Gestión de la Delegación Especial de Andalucía. A la hora de redactar estas líneas, nos acaba de remitir un cliente otro acuerdo sancionador de la Delegación Especial de Madrid, que se motiva en los mismos términos, cambiando la profesión del sancionado y utilizando una redacción muy similar.

14 «Pues bien, en el acuerdo sancionador que nos ocupa, (...) se aborda el análisis de las circunstancias personales del actor, tales como el tiempo de ejercicio de la profesión, importe de sus ingresos, presentación durante varios ejercicios de las declaraciones de IRPF e IVA, llevanza de libros registro de su actividad que junto con la claridad de la norma y existencia de servicios de información al contribuyente en la AEAT le permiten apreciar la culpabilidad. En el marco de los gastos se alude expresamente a los vinculados a vehículo no afecto a la actividad y en cuanto a los ingresos, se estima la actuación deliberada al no declararlos.» FJ Tercero.

daciones tributarias, son circunstancias que motiven la culpabilidad. Tampoco se concretan los gastos regularizados, como en el caso de la sentencia comentada. Y como también pone de manifiesto acertadamente la sala de Galicia, la remisión a la liquidación no basta, o no debería bastar, para justificar la culpabilidad.

A nuestro modo de ver, y en esto discrepamos de lo que se concluye en el Fundamento Jurídico Tercero de la sentencia del TSJ de Galicia analizada, sí podemos afirmar que nos encontramos ante fórmulas estereotipadas, al menos en los textos que justifican la motivación. Las circunstancias particulares que se incluyen son absolutamente genéricas, bastando alterar la profesión, ingresos declarados y los conceptos regularizados en términos generales para poder reproducir la argumentación. La fórmula se trata de fijar mediante repetición de unos argumentos, y eso según el diccionario de la RAE, es precisamente estereotipar.

En el fondo de esta viciada práctica administrativa, se encuentran a nuestro juicio, razones de «eficacia» administrativa malentendidas. Se trata, no vemos otra razón, de automatizar y agilizar la imposición de sanciones de manera general ante cualquier liquidación practicada o incumplimiento teóricamente sancionable por razones obviamente recaudatorias. Pero, por otra parte, la utilización de una motivación en el fondo, automatizada y, por tanto, genérica y estereotipada, además, se compadece mal con el servicio con objetividad de los intereses generales a que viene obligada la Administración, pudiendo dejar maltrеча la verdadera y deseable eficacia administrativa, pues los tribunales de la jurisdicción ordinaria pueden terminar anulando sanciones por insuficiencia de motivación en las que en el fondo hayan existido actuaciones del contribuyente verdaderamente fraudulentas, que merecerían justamente el reproche punitivo.

Parte de la solución al problema puede estar, a nuestro modo de ver, en la incorporación al ordenamiento tributario del «derecho al error». Con ello, al menos en teoría, se evitaría la tentación de sancionar comportamientos en los que no existe ánimo defraudatorio, y que hoy se sancionan por sistema con una motivación que, visto lo visto, va a seguir «automatizada».

En este sentido, recordamos que la Propuesta 3/2022 del Consejo de Defensa del Contribuyente se ha pronunciado a favor de la incorporación del derecho al error en el Ordenamiento tributario español, existente en otros países de la Unión Europea, que ya está empezando a tener acogida en la llamada jurisprudencia menor, siendo pionera en este sentido la Sentencia del mismo TSJ de Galicia de 28 de noviembre de 2023, Rec. 15081/2023, ECLI:ES:TSJGAL:2023:7835, que atinadamente ha venido a reconocer para anular una sanción tributaria que la complejidad de las operaciones desvirtúa la culpabilidad, aunque el obligado tributario haya contado con la asistencia de representantes y colaboradores, cabiendo aplicar el «derecho al error» reconocido por el Consejo para la Defensa del Contribuyente dada la generalización del régimen de autoliquidaciones como expresión del traspaso de la responsabilidad de aplicación de los tributos de la Administración, aunque éste no ha tenido reflejo en la LGT, pues se trata de evitar sanciones por incumplimientos involuntarios de las normas fiscales.

4.2. Confusión entre motivación y prueba de los hechos que determinan la culpabilidad

Subyace, además, en este problema, otra mala praxis de la Administración, que, consiste en confundir motivación con prueba, o peor aún, sustituir toda actividad probatoria de cargo, que competiría en el procedimiento sancionador a la Administración, por la simple motivación de la resolución, que pone fin al procedimiento imponiendo la sanción¹⁵.

La motivación del acto administrativo es esencial en todo tipo de procedimientos, pero especialmente lo será la de la culpabilidad en el procedimiento sancionador, pues debe destruir la presunción de inocencia. En los procedimientos tributarios, la motivación está íntimamente conectada con la prueba practicada en el seno del procedimiento, ya que, como atinadamente dijo la Sentencia del TSJ de La Rioja de 9 de julio de 1996, Rec. 266/1995, ECLI: ES:TSJLR:1996:1, el principio de contradicción más elemental obliga junto a la necesidad de ser oído, a que la parte ha de conocer todos los materiales de hecho y de Derecho que puedan influir en la resolución, pues el secretismo de una alegación de parte conduce indefectiblemente a la indefensión. La motivación no se reduce únicamente a la necesidad de asegurar las posibilidades de defensa del contribuyente ante órganos jurisdiccionales, pues como bien señala esta resolución *«cobra su razón de ser también de las exigencias de regularidad en la aplicación del tributo y las propias de agilidad del sistema»*¹⁶.

El principio de contradicción y su corolario, el principio de igualdad de armas, imponen a la Administración tributaria la obligación no sólo de justificar mediante prueba los fundamentos de su actuación antes de tomar una decisión, sino también de documentarlo adecuadamente utilizando una motivación suficiente. Aunque, como señala la sentencia del TSJ de La Rioja citada en su Fundamento Jurídico Tercero, la obligación de motivación y la carga de la prueba son conceptos distintos en el derecho procesal -la motivación implica una serie de argumentaciones, mientras que la prueba las corrobora con evidencia fáctica cuando sea necesario-, en el ámbito tributario son cuestiones inseparables y nos atreveríamos a decir, en el procedimiento sancionador con mayor razón si cabe.

El error de identificar estos conceptos conduce a igualar la descripción de la decisión (motivación) con su demostración (prueba), con lo que se conculcan gravemente el principio acusatorio y el de presunción de inocencia. Una cosa es acreditar la concurrencia de la culpabilidad y otra muy distinta exteriorizar las

¹⁵ Véase GARCIA DE LA ROSA, J.A. *La prueba en los Procedimientos de Gestión Tributaria*. Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pp. 249 y ss.

¹⁶ FJ 3, que en este sentido cita al «Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de septiembre de 1988, la cual considera que la motivación es una exigencia constitucional que viene impuesta no sólo por el artículo 24.2 sino también por los artículos 9 (principio de legalidad, en general) y 103 (principio de legalidad de la actuación administrativa)».

razones por las que, en el caso particular y en atención a sus circunstancias, se aprecia la intencionalidad, aunque sea a título de negligencia¹⁷.

Por ello, no puede caber cualquier tipo de motivación pues, una motivación puramente abstracta, no respaldada por elementos de prueba, no puede justificar la pretensión de la Administración Tributaria¹⁸, que en nuestro caso es nada menos que la imposición de una sanción por haber acreditado la destrucción de la presunción de inocencia.

17 También las infracciones imprudentes necesitan de una motivación suficientemente explicada so pena de nulidad de la sanción. Debe haber una explicación de por qué la conducta del contribuyente no observó la diligencia debida pues *«la motivación de la negligencia deviene en elemento esencial cuya ausencia justifica la nulidad de la sanción porque sin ese elemento el interesado no podrá argumentar a su favor lo que convenga en Derecho»*. PASCUAL GONZÁLEZ, M. M. «La motivación de la negligencia como elemento esencial de la sanción tributaria», *Revista española de Derecho Financiero* 175, Julio-Septiembre 2017, p. 143. De no ser así, pensamos, la infracción del principio de igualdad de armas sería manifiesta, puesto que a una parte (la Administración) se le permitiría simplemente asumir la negligencia ante cualquier inobservancia de una norma con resultado lesivo, mientras que la otra (el contribuyente) no podría defenderse de un nexo causal o intencional que no se ha argumentado y explicado siquiera.

18 Sentencia del TSJ de La Rioja de 9 de julio de 1996, citada, FJ 3.

LA SOCIEDAD EN CONSTITUCIÓN Y SU TRIBUTACIÓN: STS DE 17 DE JUNIO DE 2024, REC. NÚM. 331/2023¹

José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Oviedo

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-7529-3165>

Resumen

La no inscripción en el Registro Mercantil de una sociedad a fecha de devengo de los correspondientes impuestos que gravan la renta, IRPF e IS, hace que sus socios se vean obligados a tributar en régimen de atribución de rentas en el IRPF, al carecer de personalidad jurídica la entidad.

Palabras clave

Constitución de sociedad, devengo, imputación de rentas.

Abstract

Failure to register in the Commercial Registry of a company on the date of accrual of the corresponding taxes on income, IRPF and IS, means that its partners are forced to pay taxes under the income attribution regime in the IRPF, as they lack personality.

Keywords

Company constitution, accrual, allocation of income

Cómo citar: Pedreira Menéndez, J. (2024). La sociedad en constitución y su tributación: STS de 17 de junio de 2024, rec. núm. 331/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 307-314.

¹ El presente trabajo se desarrolla en el marco del proyecto PID2023-149797NB-I00 «Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio de modelo de las relaciones con la Administración tributaria»

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

A juicio del Tribunal Supremo durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil, no procede la sujeción de la entidad al impuesto sobre sociedades sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF. Esto, incluso, si antes de la fecha del devengo ya se ha causado el asiento de presentación y la inscripción se produce con posterioridad a dicha fecha.

2. Supuesto de hecho

Una sociedad limitada se constituye el 30 de julio de 2014 mediante escritura pública, que no es presentada en el Registro Mercantil para su inscripción hasta el 16 de diciembre de 2014, fecha del asiento de presentación. La escritura adolecía de defectos subsanables, por lo que la inscripción no se produce hasta el año 2015.

La citada escritura fue presentada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria [«AEAT»], a fin de obtener el oportuno CIF, procediéndose, igualmente, a la liquidación del correspondiente impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, generando la oportuna liquidación. Así mismo, al haber iniciado su actividad, la sociedad realizó las convenientes autoliquidaciones del IVA, así como la autoliquidación del impuesto sobre sociedades [«IS»] relativa al ejercicio 2014.

Durante el ejercicio 2014 la sociedad obtuvo rentas y tributó en el IS. Sin embargo, la AEAT rechazó dicha tributación y consideró que los socios de la entidad deberían tributar en el IRPF en régimen de atribución de rentas. A su juicio se estaba en presencia de una sociedad en formación que constituye un patrimonio separado o unidad económica que puede actuar en el tráfico mercantil, pero que carece de personalidad jurídica plena o corporativa, de ahí que no tenga la condición de sujeto pasivo del IS y, en consecuencia, las rentas obtenidas deban ser objeto de atribución a los socios.

En un primer momento el TEAR de Andalucía en Resolución de 2 de junio de 202 otorgó la razón a la AEAT. Ahora bien, recurrida la resolución ante el TSJ Andalucía (Sevilla) este emitió Sentencia el 26 de octubre de 2020 (recurso núm. 226/2020) en el que estimó las pretensiones de los socios al considerar que la inscripción efectuada en 2015 retrotrae su eficacia a la fecha del asiento de presentación —al 16 de diciembre de 2014—, de donde implícitamente desprende que en esa fecha la sociedad limitada tenía personalidad jurídica, luego a 31 de diciembre de 2014 era sujeto pasivo del IS, por lo que no procedía la atribución de rentas obtenidas por la entidad sin personalidad a los recurrentes como sujetos pasivos del IRPF.

La Sentencia del TSJ Andalucía de 26 de octubre de 2022 (recurso núm. 226/2020) se recurrió en casación por la Abogacía del Estado, identificando como normas infringidas los artículos 8, 12, 86 y 87 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) [«LIRPF»], en relación con los artículos 21 y 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»]; y los artículos 7, 26 y 27 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 (BOE de 11 de marzo) [«TRLIS»], en relación con los artículos 20 y 33 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE de 3 de julio) [«TRLSC»]. Asimismo, alude al artículo 55 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (BOE de 31 de julio) [«RRM»].

La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 12 de julio de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«Determinar si durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil procede la sujeción de la entidad al impuesto sobre sociedades o de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF».

Con estos antecedentes de hecho se dicta la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2024 (recurso núm. 331/2023) que pasamos a analizar en cuanto a su fundamentación jurídica².

3. Fundamentos de derecho

El fundamento de derecho primero determina la razón de ser del recurso de casación al indicar que debe:

«dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste en determinar si durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil, procede la sujeción de la entidad al impuesto sobre sociedades o de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF».

En el fundamento de derecho segundo se analiza el marco normativo relevante para la resolución del recurso, centrándose en el devengo de los impuestos, que se produce el 31 de diciembre y en el hecho de que el artículo 7 del Impuesto sobre Sociedades sujeta a tributación a las «*personas jurídicas*», por lo que si se acude al artículo 33 del TRLSC no se adquiere dicha personalidad hasta la «*inscripción de la sociedad*», por lo que no puede tenerse en cuenta el artículo 55 RRM que considera «*como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación*».

² El mismo criterio se ha establecido en la posterior Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2024 (recurso núm. 1984/2023).

El Tribunal Supremo en el fundamento jurídico tercero, aborda la existencia de un precedente jurisprudencial en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2012 (casación 6349/2009, ES:TS:2012:5174), aunque referido a una norma ya derogada como era la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, *«por lo que resulta conveniente esclarecer si, a la luz de la normativa vigente, dicha doctrina jurisprudencial resulta o no aplicable hoy en día»*.

En el fallo de 2012 se llegaba a la conclusión de que:

«Es cierto que existe la posibilidad de que la sociedad realice actividades y constituya relaciones jurídicas antes de la inscripción, y que para amparar a terceros se preocupe la Ley de regular las consecuencias de estas actividades, pero en ningún caso serán actividades sociales, sino de un ente en formación sin personalidad jurídica. Estas actividades serán validadas posteriormente cuando se realice la inscripción, pero entre tanto se considerarán efectuadas por un ente sin personalidad, ente que, por tanto, no puede ser sujeto pasivo del impuesto».

Pues bien, la Sala considera que lo indicado en 2012 no ha variado con la presente legislación y que los fallos invocados de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo no deben hacer cambiar su criterio, ya que considera que:

«las referidas sentencias civiles, orientadas a la protección de terceros que han contratado con la sociedad bien en formación, bien disuelta y liquidada, no pueden servir para modificar el criterio recogido por la Sala Tercera en la sentencia de 3 de julio de 2012, cit., en la que analizando a efectos tributarios el periodo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de la sociedad y su inscripción en el Registro Mercantil, concluye, como se ha expuesto, que la inscripción es determinante de la personalidad».

En el fundamento jurídico cuarto el Tribunal Supremo analiza el TRLSC con el fin de justificar que la sociedad en formación carece de personalidad jurídica y, en consecuencia, a fecha de devengo del impuesto sobre la renta no se le puede aplicar el impuesto sobre sociedades. No obstante, reconoce implícitamente que la normativa mercantil sí está reconociendo la existencia de la sociedad con carácter previo a su inscripción, como veremos que así se entiende por la doctrina mercantilista, por lo que llega a una conclusión muy pobre para defender su tesis al afirmar que:

«Este reconocimiento presupone la existencia de una sociedad, aunque todavía no con el carácter de anónima, limitada o comanditaria por acciones, cuya personalidad jurídica como tal no ha nacido; esto es, la existencia de una organización personificada con capacidad plena para actuar de forma inmediata en el tráfico y para asumir relaciones jurídicas frente a terceros. Existe una sociedad, pero no con la personalidad y caracterización propia de una anónima, limitada o comanditaria por acciones».

No existiendo persona jurídica a la fecha de devengo del impuesto que grava la renta es muy fácil defender que no cabe sujetar a tributación a la sociedad en el impuesto sobre sociedades, pese a que ha estado operando en el tráfico mercantil y liquidando el IVA correspondiente, para sujetar a tributación a sus socios en el IRPF. Debo advertir que la sociedad estaba constituida por profe-

sionales que ejercían con carácter previo la abogacía como personas físicas, lo que considero que también pesa en la actuación de la AEAT y en el ánimo del Tribunal, de todos es conocida la persecución a la que están sometidas las sociedades profesionales. En definitiva, el camino sencillo es que las rentas se imputen en el IRPF de los socios. El Tribunal Supremo no concede ninguna eficacia al artículo 55 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, que lleva por rúbrica «Fecha de la inscripción», al regular el asiento de presentación, establece que:

«1. Se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación.»

2. Para determinar la prioridad entre dos o más inscripciones de igual fecha, se atenderá a la hora de la presentación.»

Por tanto, aparentemente, el asiento de presentación tiene efectos constitutivos, puesto que permite la retroacción de la fecha de constitución a la fecha de otorgamiento del mismo. Sin embargo, para el Tribunal Supremo no es así y afirma:

«Dicha interpretación no es compartida por esta Sala. En efecto, como se ha expuesto, la sociedad en formación desarrolló su actividad profesional –por medio de sus socios profesionales– durante buena parte del año 2014 y, al hacerlo, obtuvo rentas. Los socios fundadores presentaron la escritura de constitución en el Registro Mercantil, causando el asiento de presentación el 16 de diciembre de 2014. Pues bien, pocos días después, el 31 de diciembre de 2014, tuvo lugar el devengo de los dos impuestos personales: IRPF e IS. Es en esta fecha en la que hay que determinar por qué impuesto personal habían de tributar las rentas obtenidas por la actividad de la sociedad (entonces, sin duda, en formación), bien por el impuesto personal de la sociedad, bien por el impuesto personal de los socios.»

Siendo rentas obtenidas en el ámbito de la sociedad en formación, es evidente que, si ésta fuera en esa fecha sujeto pasivo del IS, no habría lugar a la atribución de aquellas rentas a sus socios.

Pues bien, el 31 de diciembre de 2014 la sociedad no estaba inscrita en el Registro Mercantil, por lo que, a efectos tributarios, no era sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, al carecer de personalidad jurídica plena. Ello supone que procedía la atribución de las rentas a sus socios en el IRPF, como así hizo la Administración.

La conclusión alcanzada no puede verse obstada por el tenor del artículo 55 del RRM, de cuya aplicación extrae la sentencia de instancia que la retroacción de los efectos de la inscripción a la fecha del asiento de presentación determina que en dicha fecha –16 de diciembre de 2014–, la sociedad ya tenía personalidad jurídica y, por tanto, era sujeto pasivo del IS a la fecha de su devengo. Considera esta Sala que la referida norma, que se vincula al principio registral de prioridad, si bien tiene eficacia en el ámbito que le es propio (registral-mercantil), no puede tenerla en el ámbito tributario, en el que la condición de sujeto pasivo del impuesto exige que la sociedad tenga personalidad jurídica en el momento del devengo y, obviamente, no la tenía por no estar inscrita en el Registro Mercantil.»

El fallo genera problemas que no van a ser exclusivos de las sociedades mercantiles. Por ejemplo, qué ocurre con la donación de una dotación fundacional si la fundación no se inscribe antes del 31 de diciembre, ¿se pierde el derecho a la deducción fiscal y no cabe la aplicación de los incentivos de la Ley 49/2002 o se pueden trasladar al ejercicio de la inscripción? Esta situación ya se está generando en la práctica y es fuente de litigio. El donante ha realizado una aportación pura, simple e irrevocable, por lo que las rentas han salido de su patrimonio, que después el Ministerio de Justicia tarde en inscribir más o menos la constitución de la fundación ya no depende de su voluntad. Sin embargo, la deducción fiscal, con este criterio jurisprudencial, se va a ver gravemente afectada.

4. Análisis

De nuevo se pretende defender una estanqueidad tributaria con la que no puedo mostrarme conforme. El Derecho Financiero y Tributario debe ser adjetivo a las operaciones civiles y mercantiles, gravando lo que realmente se ha realizado, no generando categorías nuevas e inexistentes en aras de una presunta autonomía y estanqueidad que pudo tener su sentido en los años sesenta y setenta del siglo pasado cuando se buscaba la autonomía científica de esta rama del Derecho, pero no en pleno siglo XXI cuando se está convirtiendo en algo distorsionador del sistema jurídico y contrario a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima en que las instituciones son lo que son y no lo que la AEAT quiere que sean, como así parece defender esta jurisprudencia.

En España, a diferencia de otros ordenamientos, el artículo 1699 del Código Civil establece que:

«No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros.

Esta clase de sociedades se registrará por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes».

Por consiguiente, se reconoce la personalidad de la sociedad desde el mismo momento del contrato constituyente si se otorga en documento público y no está oculta al conocimiento de terceros. De ahí que el artículo 55 del RRM retrotraiga los efectos constitutivos al asiento de presentación y que el TRLSC permita operar en el tráfico y otorgue efectos a los actos desde la constitución y no desde la inscripción. Es más, si acudimos al artículo 116 del Código de Comercio se indica que: *«Una vez constituida la compañía mercantil, tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos».*

Por tanto, la interpretación que está manteniendo la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo considero que es errónea y debería modificarse. La voluntad de constituir la sociedad mercantil se manifiesta con el otorgamiento de la escritura, que posteriormente se produzcan retrasos en la inscripción, que ya vemos que desde el punto de vista mercantil están salvados por el artículo 55 del RRM, no afecta a la realidad del negocio jurídico desarro-

llado y, en consecuencia, las rentas obtenidas deberían estar gravadas en el impuesto sobre sociedades. Es más, de no ser así se estaría alterando el resultado económico y la contabilidad de la sociedad, ya que dichas rentas no serían de la entidad si no de sus socios, que deberían poder disponer de ellas libremente, cuando de todos es sabido que no es así y que habrá que acordar el oportuno reparto de dividendo, que entiendo que en este caso quedaría exento por haber tributado ya en sede del socio. Un auténtico despropósito con el fin de anticipar el cobro de unas rentas.

DESAJUSTES EN LA UTILIZACIÓN DE LA FIGURA TRIBUTARIA DE LA TASA POR APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO PARA GRAVAR EL REPARTO DE COMERCIO ELECTRÓNICO EN BARCELONA: A PROPÓSITO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 19 DE JULIO DE 2024

Marta Verdesoto Gómez

Profesora de Derecho Financiero y Tributario UCM

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-5678-7741>

Resumen

El presente comentario tiene por objeto analizar la nulidad de la ordenanza reguladora de la tasa «Amazon» establecida en la ciudad de Barcelona en 2023, que pretendía someter a gravamen el aprovechamiento especial del dominio público que realizan los operadores postales al entregar en destinos finales productos adquiridos por comercio electrónico, y que ha sido declarada nula por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña antes de que efectivamente comenzara a aplicarse.

Palabras clave

Tributos locales, tasas por aprovechamiento especial del dominio público, cuantificación, comercio electrónico, operadores postales, gravamen sobre el ejercicio de la actividad.

Abstract

The objective of this commentary is to analyze the nullity of the ordinance regulating the «Amazon» rate established in the city of Barcelona in 2023, which sought to tax the special use of the public domain made by postal operators in the delivery of products to their final destination. acquired through electronic commerce, and which has been declared null and void by the Superior Court of Justice of Catalonia before it began to be applied.

Keywords

Local taxes, fees for special use of the public domain, quantification, electronic commerce, postal operators, tax on the exercise of the activity.

Cómo citar: Verdesoto Gómez, M. (2024). Desajustes en la utilización de la figura tributaria de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público para gravar el reparto de comercio electrónico en Barcelona: A propósito de las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de julio de 2024. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 315-322.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección Primera) en dos Sentencias de 19 de julio de 2024 estima los recursos 678/2023 y 1146/2023 interpuestos por UNO, Organización empresarial logística y transporte, y por AEM, Asociación española de empresas de mensajería, declarando nula de pleno derecho la Ordenanza Fiscal 3.20 que establecía y regulaba la «Tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (Business to consumer, B2C)», aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Barcelona el 24 de febrero de 2023.

Para el Tribunal, la clasificación tributaria del gravamen regulado en la citada Ordenanza, más que una verdadera tasa, es la de un auténtico impuesto que gravaría los potenciales o previsibles rendimientos obtenidos por actividades de las empresas distribuidoras de las mercancías adquiridas por comercio electrónico, de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades, expresiva de capacidad económica.

2. Supuesto de hecho

El 24 de febrero de 2023 se aprobó por el Pleno del Consejo Municipal del Ayuntamiento de Barcelona la Ordenanza fiscal 3.20, reguladora de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (Business to Consumer, B2C), con la intención de gravar el aprovechamiento especial del dominio público por determinados operadores que llevan a cabo la distribución de bienes adquiridos por comercio electrónico a consumidores finales.

El preámbulo de la norma reglamentaria pone de manifiesto como la implantación del comercio electrónico por «grandes empresas prestadoras de servicios postales» ha tenido un fuerte impacto en la ciudad de Barcelona y ha supuesto un incremento del tráfico rodado y de uso de vehículos de cualquier clase, con un alto porcentaje de ocupación del dominio público local, distorsionando el uso común del dominio público a efectos comerciales, basado en zonas de carga y descarga habilitadas en la ciudad, con la finalidad exclusiva de proveer comercios y prestar determinados servicios. Además, alude a una finalidad extrafiscal consistente en evitar la carga y descarga en la vía pública para realizar entregas puntuales a destinos finales indicados por los consumidores.

La configuración del tributo, sometiendo a gravamen únicamente a una determinada categoría de sujetos (los operadores postales, con ingresos brutos relativos a la facturación de esta actividad en la ciudad de Barcelona superiores a un millón de euros); la determinación de la cuota tributaria (aplicando un porcentaje del 1,25 por 100 de los ingresos brutos facturados por cada obligado

tributario en la ciudad de Barcelona); así como determinados datos incluidos en el informe económico que justificaría la cuantía de la tasa, provocó que diferentes organismos públicos, organizaciones y asociaciones interpusieran recursos ante el TSJ de Cataluña, entre los que se encuentran los que originan las Sentencias de 19 de julio de 2024¹.

Según consta en las Sentencias que ocupan nuestro comentario, los motivos de impugnación aludidos por los recurrentes se basan en la infracción de los principios de libre circulación de mercancías, el mercado único digital, el derecho fundamental al secreto de las comunicaciones, el artículo 14 CE, la Ley 43/2010 del servicio postal universal, la Ley de garantía de unidad de mercado; así como, los artículos 24 y 25 del TRLHL.

3. Fundamentos de derecho

Las Resoluciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña incluyen en sus Fundamentos de Derecho un resumen de la posición de los recurrentes, del Ayuntamiento de Barcelona y del Informe económico que sirve de sustento a la tasa; además, reproducen los 11 artículos y la D.A. Única de la Ordenanza reguladora de la tasa, así como los artículos 20.1.a), 20.3, apartados h) y u), 24 y 25 de la LHL, relativos fundamentalmente a la cuantificación de las tasas por aprovechamiento especial del dominio público y al papel del informe económico-financiero que acompaña a la Ordenanza.

En el FD 7º se realizan unas consideraciones preliminares sobre la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a la luz de la doctrina de nuestro Tribunal Supremo, resaltando la dificultad conceptual de valorar el importe de las tasas que las Administraciones públicas pueden obtener y recaudar a cambio del uso o aprovechamiento del dominio público teniendo en cuenta que la LHL no exige que se establezcan unos criterios o parámetros determinados, sino que los que se utilicen respeten el límite general de que la cuantía de la tasa se determine tomando como referencia «el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público». Además, se alude a la preceptiva obligación de elaborar un informe técnico económico que, cuando se trata de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, debe poner de manifiesto los valores de mercado que se hayan tomado como referencia.

El FD 8º de las Sentencias se destina a resolver la controversia suscitada, reconociendo que la tasa se configura sobre determinado tipo de empresas, los operadores postales, y que realmente se grava el ejercicio de una actividad, en concreto, la del operador que realiza la última entrega. Para el Tribunal, la tasa no recae sobre la ocupación del dominio público local, sino que toma en consi-

1 Por ejemplo, la CNMC (nota de prensa de 27 de julio de 2023, La CNMC recurre la Ordenanza del Ayuntamiento de Barcelona que crea una tasa sobre el comercio electrónico en la ciudad | CNMC) y la Autoridad Catalana de la Competencia (nota de prensa de 1 de diciembre de 2023 La ACCO impugna la tasa del Ayuntamiento de Barcelona en el reparto a domicilio del comercio online. Autoridad Catalana de la Competencia (gencat.cat)).

deración la naturaleza jurídica de la actividad y el gravamen se obtiene sobre una base imponible determinada por los ingresos brutos de facturación, que es expresiva de una capacidad económica.

Señala el TSJ que el régimen especial de cuantificación del art. 24.c) de la LHL, previsto exclusivamente para la utilización privativa o aprovechamiento especial a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministros de interés general, es el que viene a utilizarse en la tasa barcelonesa (minorando el porcentaje al 1,25 por 100), a partir de los «ingresos brutos de facturación» de los operadores de comercio electrónico.

Reconocen las Sentencias que la capacidad económica es un parámetro de determinación de la intensidad del uso de los bienes, pero siempre que esa intensidad guarde relación o concordancia con la afectación, deterioro o necesidad de reposición o recuperación de tales bienes. El Tribunal constata que, en el caso de la tasa barcelonesa, el dato exclusivo para determinar la cuota tributaria es la capacidad económica y no el valor de mercado de la utilidad derivada de la utilización.

El Tribunal reconoce que el informe técnico económico indica un valor de referencia, determinado en función de las DUM utilizadas por los operadores postales y también por otros agentes, pero que sólo se tiene en cuenta para determinar un gravamen que se dirige exclusivamente a los primeros. En relación a ese valor de referencia, se cuestiona, además, su determinación en el informe técnico-económico que acompaña la tasa, a partir de las áreas de estacionamiento regulado (DUM), resaltando que la propia Memoria Justificativa de la tasa determina que el aprovechamiento especial del dominio público que realizan los operadores postales (distribución B2C) resulta inferior al de otras modalidades de distribución de mercancías² y que el propio documento reconoce que el alcance de los datos sobre utilización de las áreas DUM es limitado.

Si la Ordenanza tuviera como justificación finalista evitar la carga y descarga en la vía pública para envíos puntuales, tal protección debería abarcar a todo vehículo susceptible de utilizar de igual forma el dominio público, pero no exclusivamente a los operadores postales que distribuyen bienes adquiridos a través del comercio electrónico.

La naturaleza tributaria del gravamen configurado en la Ordenanza es, por tanto, la de un impuesto y, para el Tribunal, la exención aplicable a los operadores postales que no superen el millón de euros de facturación (similar a la contemplada en el IAE), así como la exención que afecta al operador del servicio postal universal, asentada en la previsión del art. 22.2 de la Ley 43/2010³, respaldarían que la naturaleza del gravamen regulado en la ordenanza es la de un impuesto sobre la actividad.

2 Así, la venta a otras empresas (Modelo B2B) representaría un 21% del mercado y la distribución urbana de servicios (DUS) un 45 %, frente a la distribución al cliente final (Modelo B2C) que supone un 16%.

3 Conforme al cual « El operador designado por el Estado para la prestación del servicio postal universal quedará exento de los tributos que graven su actividad vinculada al servicio postal universal, excepto el impuesto sobre Sociedades».

Por otro lado, aunque el Tribunal comparte el reproche de obsolescencia de las normas vigentes, que no se han adaptado al mercado digital, duda de la justificación del gravamen que recoge la exposición de motivos de la Ordenanza, en el sentido de tratar de gravar a los operadores postales por el hecho de no contribuir al sostenimiento de las arcas públicas barcelonesas de igual manera que el comercio tradicional de proximidad, con los tributos que recaen sobre la radicación, señalando que no consta la existencia de centros de almacenaje o empaquetado en Barcelona de operadores postales, que no contribuyan al presupuesto municipal con estos tributos que gravan la radicación, por ejemplo el IBI y que los vehículos utilizados no satisfagan el correspondiente impuesto de circulación.

Para finalizar, el Tribunal pone de manifiesto que el art. 7 de la ordenanza realiza una remisión al informe técnico económico, contrario a la doctrina fijada por el TS en su Sentencia de 21 de octubre de 2020 y recuerda que la Audiencia Nacional en Sentencia de 14 de julio de 2023 ha considerado que la actividad de Amazon Road Transport Spain, S.L no es de carácter postal (por tanto no sujeta a la tasa), señalando textualmente que deberá estarse pues a lo que resuelva el Tribunal Supremo⁴.

4. Análisis

Las Sentencias que ocupan nuestro comentario cercenan la posibilidad de que el Ayuntamiento de Barcelona pueda exigir, con las características actuales, una tasa sobre el aprovechamiento especial del dominio público por parte de operadores postales que realizan la carga y descarga en la vía pública.

La categoría de tasa por aprovechamiento especial del dominio público, que ha manifestado un desarrollo exponencial en los últimos años y que se encuentra parcamente regulada en la LHL, está generando una gran controversia que han provocado decisiones judiciales de diferente signo⁵.

En relación con la regulación de la tasa barcelonesa que ahora nos ocupa, el debate se ha generado en torno, fundamentalmente, a la naturaleza del tributo, teniendo en cuenta el hecho imponible, la delimitación de los sujetos pasivos y los elementos de cuantificación fijados en la Ordenanza fiscal.

Frente al conjunto de motivos alegados por los recurrentes, el TSJ declara la nulidad de la ordenanza sin hacer alusión a la contravención directa de algún precepto legal de ámbito estatal o de la Unión Europea. Aunque en la nota de prensa a propósito de la Sentencia, publicada por el Consejo General del Poder Judicial, el 23 de julio de 2024,⁶ se alude a la infracción del principio de libre

4 Mediante Auto de 24 de marzo ha admitido recurso de casación contra la Sentencia.

5 A título de ejemplo, las SSTS de 12 de febrero de 2009 (cajeros automáticos) y de 27 de octubre de 2022 (tornos de farmacia).

6 <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunales-Superiores-de-Justicia/TSJ-Cataluna/Oficina-de-Comunicacion/Archivo-de-notas-de-prensa/El-TSJ-de-Cataluna-anula-la-conocida-como-tasa-Amazon-del-ayuntamiento-de-Barcelona>

circulación de mercancías, en las Sentencias no se menciona expresamente tal vulneración.

Ciertamente en las decisiones judiciales se analizan los motivos que provocarían la declaración de nulidad contenida en el fallo, que vulnerarían el Principio de libre circulación de mercancías, recogido también la propia LHL en su art. 6.c); así como los arts. 24 y 25 de la LH; e implicarían una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior (Arts. 107-109 TFUE), pero los Fundamentos de Derecho de la Sentencia no se refieren específicamente a los mismos.

En el curso de la deliberación de las Sentencias, la Ponente inicialmente designada manifestó su disconformidad con el voto de la mayoría, declinando la redacción de la resolución y anunciado formular su voto particular.

El voto particular, de desestimación del recurso presentado contra la tasa, tiene una extensión similar al propio texto de la Sentencia, y acoge los motivos esgrimidos por el Ayuntamiento de Barcelona para establecer la tasa, poniendo de manifiesto que en la Sentencia realiza una interpretación errónea del informe técnico-económico motivada por en la estructuración de dicho informe elaborado por economistas. Además, se pronuncia sobre la exención que beneficia al Operador Postal Universal, justificándola en la existencia de una tupida red de oficinas y Citypaq en la Ciudad de Barcelona y en la realización del envío postal a domicilio a través de carteros.

También se alude en el voto particular, a la SAN de 14 de julio de 2023 que declaro que las empresas del grupo AMAZON no cumplían los requisitos para ser operadores postales. La sentencia no es firme, ya que contra la misma ha sido admitido un recurso de casación ante el Tribunal Supremo y en el Auto de Admisión, de 20 de marzo de 2024, se señala expresamente que el recurso parte de los hechos declarados probados por la sentencia de instancia, y no habiendo sido parte procesal el Ayuntamiento de Barcelona en ese recurso, la sentencia que establecen esos hechos probados no producen efectos de cosa juzgada en su contra.

Desde nuestro punto de vista, los razonamientos contenidos en el voto particular no desvirtúan las consideraciones del TSJ Catalán. Independientemente del mayor o menor acierto en la determinación del valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento a partir de un valor de referencia en función de las DUM utilizadas por los operadores postales, lo cierto es que la Ordenanza no contempla el mismo, sino que utiliza un criterio de cuantificación basado en la aplicación de un porcentaje fijo sobre la facturación en Barcelona sólo de determinadas empresas, incumpliendo el art. 24 de la LHL. En el mismo sentido, la remisión que realiza el art. 7 de la norma reglamentaria al informe técnico económico, para calcular el exceso de cuota satisfecho supondría una vulneración del art. 25 de la LHL, teniendo en cuenta la doctrina de nuestro Tribunal Supremo en relación con estas cuestiones⁷

7 Así, las SSTs DE 7 de diciembre de 2016 y 21 de octubre de 2020.



Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

José Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia

Alejandro Zubimendi Cavia
Universidad Complutense de Madrid

EL PRINCIPIO DE EFECTIVIDAD GARANTIZA EL DERECHO DEL CONSUMIDOR A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOPORTADO INDEBIDAMENTE: STJUE DE 11 DE ABRIL DE 2024, C-316/22

Carlos Pedrosa López

Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y

Tributario

Universitat de València

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-8546-0249>

Resumen

Esta sentencia profundiza en la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el supuesto de que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta, o transpuesta incorrectamente. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea expone el sentido que debe seguir la interpretación del principio de efectividad cuando una norma nacional no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de una carga económica suplementaria que un consumidor ha soportado indebidamente.

Palabras clave

Principio de efectividad, Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, cuestión prejudicial, Directiva europea.

Abstract

This judgment elaborates on the interpretation given by the Court of Justice of the European Union to Article 288 of the Treaty on the Functioning of the European Union in the case where a national court does not apply, in a dispute between private individuals, a national rule that establishes an indirect tax contrary to a clear, precise and unconditional provision of a directive that has not been transposed, or has been incorrectly transposed. The Court of Justice of the European Union also explains the meaning to be

given to the principle of effectiveness when a national rule does not allow the final consumer to apply directly to the Member State for reimbursement of an additional financial burden which a consumer has unduly borne.

Keywords

Principle of effectiveness, Treaty on the Functioning of the European Union, preliminary ruling, EU Directive.

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

Esta sentencia aborda dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de Como –*Tribunale di Como*– en Italia al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), relativas, por una parte, a si con carácter general se opone el sistema de fuentes del Derecho de la Unión y, en concreto, el artículo 288, tercer párrafo, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) a que el juez nacional no aplique en un litigio entre particulares una disposición de Derecho interno que es contraria a una disposición de una directiva que no se ha transpuesto, o que lo ha hecho incorrectamente, imponiendo así una obligación adicional a un particular cuando ello constituye, según el ordenamiento jurídico nacional, un requisito previo para que este pueda invocar frente al Estado los derechos que le confiere dicha directiva. Refiriéndose en el caso concreto, al artículo 14.4 del Decreto Legislativo n.º 504/1995 del ordenamiento jurídico italiano.

Por otra parte, el TJUE, en base a la segunda cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Como, responde si el principio de efectividad se opone a una normativa nacional, en particular el artículo 14.4 del Decreto Legislativo n.º 504/1995 del ordenamiento jurídico italiano, que no autoriza al consumidor final para solicitar la devolución del impuesto indebidamente pagado directamente al Estado y que únicamente le permite ejercer una acción civil de cobro contra el sujeto pasivo, que es el único legitimado para obtener su devolución de la Administración tributaria, cuando el único motivo de ilegalidad del impuesto, que es el hecho de que sea contrario a una directiva de la Unión, solo puede invocarse en el contexto de la relación entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria, pero no de la existente entre el sujeto pasivo y el consumidor final., lo que de hecho impide que pueda efectuarse la devolución. O bien si, para garantizar el cumplimiento del citado principio, debe reconocerse en tal caso legitimación directa al consumidor final frente a Hacienda, considerando que concurre un supuesto de imposibilidad o dificultad excesiva para obtener del proveedor la devolución del impuesto indebidamente pagado.

2. Supuesto de hecho

Las sociedades italianas Gabel Industria Tessile y Canavesi celebraron con las sociedades A2A Energia y Energит contratos para el suministro de electricidad a sus centros de producción. Las sociedades italianas abonaron en 2010 y 2011 los importes previstos contractualmente, antes de ser suprimido a partir del 1 de abril de 2012, en el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988, el cual se añadía al impuesto especial sobre la electricidad. Por esta razón, en 2020 dichas sociedades italianas demandaron a sus suministradores ante el Tribunal de Como en Italia, con el objetivo de solicitar la devolución de las cantidades abonadas por ese impuesto, al entender que las disposiciones nacionales eran incompatibles con el Derecho de la Unión.

En este sentido, el Tribunal de Como indicó que, a raíz de la *sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, asunto C-103/17*, el Tribunal Supremo de Casación –*Corte suprema di cassazione*– de Italia declaró que el impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad no tenía un fin específico y, por tanto, era contrario al artículo 1.2 de la Directiva 2008/118. Además, el Tribunal de Como precisó que el Decreto Legislativo n.º 48 por el que se aplica la Directiva 2008/1/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, de 29 de marzo de 2010, no modificó el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988.

El Tribunal de Como añade que estos dos litigios se inscriben en una serie de asuntos pendientes, relativos al destino de las cantidades indebidamente pagadas durante el periodo comprendido entre la expiración del plazo concedido a los Estados miembros para transponer la Directiva 2008/118 y la supresión del impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad por el legislador italiano. Y, a este respecto, los órganos jurisdiccionales de instancia italianos han adoptado dos enfoques distintos. Por una parte, la corriente jurisprudencial que entiende que el juez no puede dejar de aplicar, en un litigio entre particulares, una disposición nacional incompatible con una directiva de la Unión. Lo cual implicaría la desestimación de las solicitudes de devolución de este impuesto. Y, por otra parte, la corriente jurisprudencial que se basa en la obligación de interpretar el Derecho interno a partir de la fecha de expiración del plazo de transposición de la directiva en cuestión. Lo cual, implicaría estimar las solicitudes formuladas.

Ante estas circunstancias, el Tribunal de Como decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las cuestiones expuestas anteriormente.

3. Fundamentos de derecho

Respecto la primera cuestión prejudicial, el TJUE recuerda que una directiva, de acuerdo con su reiterada jurisprudencia, no puede crear por sí sola, obligaciones a cargo de un particular y no puede, por consiguiente, ser invocada como tal contra dicha persona ante un tribunal nacional, tal y como se expone en la *sentencia de 22 de diciembre de 2022, Sambre & Biesme y Commune de Farcennes, asunto C-383/21 y C-384/21*. El TJUE entiende que el Derecho de la Unión no se opone a que un Estado miembro ejerza su competencia en cuanto a la forma y a los medios para alcanzar los resultados fijados por una directiva que, transcurrido el plazo de transposición, las disposiciones claras y precisas no transpuestas puedan integrarse en su ordenamiento jurídico interno y, en consecuencia, puedan ser invocadas por un particular frente a otro. Ahora bien, esta obligación impuesta a los particulares no se basa en el Derecho de la Unión, sino en el Derecho nacional, y, por tanto, constituye una obligación adicional. De modo que, en virtud del Derecho de la Unión, una directiva no puede por sí sola crear obligaciones a cargo de un particular. Sin embargo, de acuerdo con la *sentencia de 18 de enero de 2022, Thelen TechnoPark Berlin, asunto C-261/20*, un Estado miembro sí puede conferir a los órganos jurisdicciones nacionales la facultad de excluir, sobre la base del Derecho interno, cualquier

disposición de Derecho nacional contraria a una disposición del Derecho de la Unión que no tenga efecto directo.

En este sentido, el TJUE entiende que la interpretación que se infiere del tercer párrafo del artículo 288 se opone a que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara y precisa de una directiva no transpuesta, o transpuesta incorrectamente, excepto si el Derecho interno dispone lo contrario, o si la entidad contra la que se invoca el carácter contrario ha dicho impuesto está sometida al control del Estado, que dispone de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares.

En relación con la segunda cuestión prejudicial, el TJUE, en remisión a su reiterada jurisprudencia, entiende que, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos que han recaudado infringiendo el Derecho de la Unión, tal y como se expone en la *sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, asunto C-94/19*. Sin embargo, como excepción, la restitución de un tributo recaudado podría denegarse cuando genere un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando en última instancia el impuesto haya sido repercutido a una tercera persona. En ese caso, el consumidor final que soportó indebidamente la carga económica suplementaria es el que debe solicitar el reembolso de dicha carga, bien sea directamente al Estado miembro, o al sujeto pasivo vendedor. Ahora bien, si la obtención de dicha devolución resulta imposible de obtener, el consumidor final podría reclamarla directamente al Estado miembro, de acuerdo con lo establecido en la *sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, asunto C-35/05*.

Por consiguiente, en base a estos fundamentos, y teniendo en consideración los hechos del caso, el TJUE concluye que, es contrario al principio de efectividad, la normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un impuesto que éste último había abonado indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente una acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho impuesto sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta, o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, ese motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción.

4. Análisis y relevancia para España

La presente sentencia del TJUE tiene un impacto significativo en España, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, reforzando y precisando principios claves como la devolución de tributos indebidamente recaudados y la protección del consumidor final, puesto que, el fallo de este Tribunal confirmó, de

acuerdo con su jurisprudencia consolidada, el derecho a solicitar la devolución de los impuestos pagados indebidamente, a consecuencia de un acto de recaudación contrario al ordenamiento jurídico nacional. La jurisprudencia España, alineada con el TJUE, ha reconocido en sucesivas ocasiones el derecho a obtener los tributos pagados indebidamente como una manifestación del principio de justicia tributaria y como el derecho a una buena Administración. Sin embargo, esta sentencia del TJUE implanta peculiaridades relevantes que afectan a este principio en el contexto español. En particular, señala que, en un momento determinado, la restitución del impuesto pagado puede ser desestimada cuando se genera un enriquecimiento injusto por parte del sujeto pasivo, lo cual también ha sido puesto de manifiesto por parte del Tribunal Supremo español. De hecho, en la sentencia 584/2014, de 20 de noviembre de 2014, entre otras, ya estableció que la devolución al sujeto pasivo del tributo repercutido al consumidor final sin una corrección correspondiente podría suponer un enriquecimiento sin causa, lo cual debe evitarse para mantener la equidad en la Administración tributaria.

Tanto los tribunales como las Administraciones tributarias españolas deben garantizar que las devoluciones de los impuestos no derivan en un beneficio que no correspondería al sujeto pasivo que ha trasladado la carga al consumidor final. Lo cual, tal y como defiende en Tribunal Supremo español, tanto en la sentencia STS 1131/2020, de 18 de junio de 2020, como en otras, exige un minucioso conocimiento de la documentación y pruebas que aseguren la transferencia real de la carga tributaria. Ahora bien, una vez corroborado que la carga tributaria se ha repercutido al consumidor final, el ordenamiento jurídico-tributario español vela por la defensa de que estos, en atención al principio de efectividad, tengan acceso real y viable a los mecanismos efectos para reclamar dicha devolución. Es decir, que las vías procesales establecida realmente sean adecuadas y accesibles para que el consumidor final pueda obtener el efectivo reembolso.

De este modo, la normativa y jurisprudencia española tratan de garantizar mecanismos claros, accesibles y eficaces para que, por un lado, el sujeto pasivo que ha repercutido el tributo pueda reclamar la compensación al Estado y, por otra, que existan mecanismos que permitan al consumidor final reclamar directamente al Estado miembro siempre que sea necesario. Estableciendo de este modo una balanza entre las partes involucradas en el supuesto.

Por consiguiente, esta sentencia del TJUE tiene una repercusión directa en la doctrina tributaria española respecto los principios fundamentales relativos al derecho a la devolución de ingresos indebidos y la protección del consumidor final, mientras que también subraya la necesidad de evitar enriquecimientos injustos y, en su caso, asegurar la efectividad de las reclamaciones.

SANCIONES A PRODUCTOS ENERGÉTICOS CONTRARIAS A LA DIRECTIVA 2003/96 Y AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD: STJUE DE 25 DE ABRIL DE 2024, C-657/22

Carlos Pedrosa López

*Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y
Tributario
Universitat de València
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia sobre la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de ciertas disposiciones o prácticas nacionales que, por un lado, imponen a los productos energéticos, bajo determinadas circunstancias, sanciones consistentes en la aplicación del tipo de impuesto especial más elevado y, por el otro, devengan el impuesto sobre el valor añadido en concepto de impuesto especial, excepto en situaciones concretas.

Palabras clave

Directiva 2006/112/CE, Directiva 2003/96/CE, IVA, productos energéticos, principio de proporcionalidad

Abstract

The Court of Justice of the European Union rules on the incompatibility of EU law with certain national provisions or practices which, on the one hand, impose on energy products, under certain circumstances, penalties consisting in the application of the highest rate of special tax and, on the other hand, charge value added tax as special tax, except in specific situations.

Keywords

Directive 2006/112/EC, Directive 2003/96/EC, VAT, energy products, principle of proportionality

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

Esta sentencia aborda las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de Distrito de Prahova de Rumanía –*Tribunalul Prahova*– ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE). Por una parte, cuestiona si son contrarias al principio de proporcionalidad y a los artículos 2.3, 2.5 y 21.1 de la Directiva 2003/96 las normas y prácticas nacionales según las cuales la reintroducción en el depósito fiscal de combustibles sin control aduanero constituye una vulneración del régimen de depósito que justifica la aplicación de un impuesto especial al tipo fijado para el gasóleo, siendo más de veintiuna veces superior al impuesto especial sobre el fuelóleo.

Por otra parte, cuestiona si son contrarias a los principios de proporcionalidad y neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y a los artículos 2, 250 y 277 de la Directiva 2006/112 las normas y prácticas nacionales según las cuales se devenga el IVA sobre las cantidades liquidadas con carácter adicional por los órganos tributarios en concepto de impuesto especial sobre el gasóleo, como sanción por el incumplimiento del régimen de control aduanero por parte del contribuyente, a consecuencia de haberlo reintroducido en el depósito, pero por los que ya había pagado un impuesto especial.

En contra de la opinión del Gobierno rumano, que cuestionaba la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial alegando que el Tribunal de Distrito de Prahova de Rumanía había infringido el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia porque no había indicado las razones que motivaron dichas cuestiones prejudiciales ni aquellas por las que consideraba aplicables al litigio principal las disposiciones del Derecho de la Unión, el TJUE las aceptó a trámite. El TJUE entendió, de acuerdo con la *sentencia de 7 de marzo de 2024, Roheline Kogukond y otros, asuntos C-234/22*, que resultaba indiferente si todas las disposiciones del Derecho de la Unión expuestas eran aplicables al litigio principal, o al contrario, incluso si alguna de las disposiciones esenciales había sido omitida, porque no suponía una traba para que el TJUE valorase si dichas cuestiones prejudiciales han de ser aceptadas.

2. Supuesto de hecho

La sociedad rumana, Bitulpetroleum S.L. se dedicaba a la producción y comercio al por mayor de combustibles y productos derivados, con una autorización de depósito fiscal válida hasta el 1 de octubre de 2018. Esta sociedad fue inspeccionada en relación con el periodo comprendido entre junio de 2014 y diciembre de 2017. La Inspección tributaria –*Inspectia fiscală*– rumana constató que la empresa había emitido notas de recepción y facturas de rectificación relativas a un producto energético destinado a ser utilizado como combustible devuelto al depósito fiscal por sus clientes, sin ninguna mención relativa al marcado y a la coloración de dicho producto. Asimismo, la Inspección tributaria

señaló que la entidad había infringido el régimen de control aduanero, porque no había notificado a la Autoridad aduanera –*Autoritatea vamală*– la reintroducción de dicho producto en el depósito fiscal.

El 7 de agosto de 2020, la Inspección tributaria práctico una liquidación en la que se exigía a la entidad 63.146€ –310.309 *leus rumanos*– en concepto de importe adicional de impuestos especiales y, 13.410€ –65.901 *leus rumanos*– en concepto de importe adicional IVA. La entidad interpuso ante el Tribunal de Distrito de Prahova de Rumanía un recurso por el que se solicitaba la anulación, alegando, por un lado, que el producto energético había sido entregado a los clientes junto con la prueba de su marcado y coloración y el pago del impuesto especial y, por otro lado, que dicho producto había sido devuelto al depósito fiscal. Además, la entidad también alegó que no había solicitado la devolución del impuesto especial cuando se reintrodujo en el depósito fiscal el producto energético en cuestión. Por tanto, consideraba que no estaba en ninguna de las situaciones a las que el Código tributario exigía que se notificase a la Autoridad aduanera la reintroducción de productos energéticos.

La entidad consideraba que la Inspección tributaria, por un lado, asimiló erróneamente la falta de dicha notificación a la tenencia, transporte y comercialización de productos energéticos sin marcado, sin coloración y sin pago del impuesto especial y, por otro lado, aplicó al producto energético el tipo superior del impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción.

Ante estas circunstancias, el Tribunal de Distrito de Prahova decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE la cuestión prejudicial anteriormente expuesta.

3. Fundamentos de derecho

Respecto la primera cuestión prejudicial, el TJUE recuerda que tanto la sistemática como la finalidad de la Directiva 2003/96 se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización real, distinguiendo así entre los carburantes y combustibles, cuya determinación del nivel de imposición, sea un producto u otro, en el sentido del artículo 4.2 de la Directiva, contribuye al funcionamiento adecuado del mercado único, ya que permite evitar distorsiones de la competencia entre productos energéticos utilizados para los mismos fines. En estos efectos, el TJUE entiende que la Directiva no establece ningún mecanismo de control específico de la utilización real de los productos energéticos, ni tampoco medidas destinadas a combatir el fraude fiscal asociado a su utilización, por ello permite a los Estados miembros que aplican sus mecanismos de control, pero en tanto en cuanto se respete el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, el principio de proporcionalidad.

Así, este Tribunal valora si las disposiciones del Derecho nacional aplicables en este caso pueden interpretarse conforme a la sistemática y finalidad de la Directiva, en el sentido de que la falta de notificación de la reintroducción en el

depósito fiscal del producto energético, y la omisión en las notas de recepción y facturas de rectificación relativas a dicho producto, conllevan que se aplique el tipo de impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción, únicamente cuando el producto energético se destina efectivamente a ello. Siendo este tipo de impuesto especial de veintiuna veces mayor. A estos efectos, el TJUE entiende que el hecho de que la Inspección tributaria aplique este tipo de impuesto especial, a modo de sanción por incumplir los requisitos formales, excede de lo necesario para evitar el fraude o la evasión fiscal.

Por consiguiente, el TJUE concluye que, de acuerdo con estos razonamientos, el TJUE entiende que la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, y el principio de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a estas disposiciones o prácticas nacionales.

En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE entiende que, con arreglo al artículo 2.1, letra a, de la Directiva 2006/112, están sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. En virtud del artículo 63 de esta Directiva, entiende que el IVA se hace exigible en el momento de realizarse la operación, independientemente de si la contraprestación adeudada por dicha operación ya ha sido pagada.

En este sentido, el TJUE expone que, si bien el artículo 78, párrafo primero, letra a, de esta Directiva exige que el importe adicional de impuestos especiales aplicado a Bitulpetroleum se incluya a priori en la base imponible del IVA, únicamente puede efectuarse tal inclusión si dicho importe adicional, al igual que el impuesto especial al que aumenta, respeta el principio del gravamen de los productos energéticos en función de su utilización real, que se deriva de la sistemática y la finalidad de la Directiva 2003/96. En estas circunstancias, en virtud de los artículos 2.1, letra a, y 63 de la Directiva 2006/112, el importe adicional de IVA calculado sobre ese importe adicional de impuesto especial únicamente se devengará y será exigible con ocasión de una operación sujeta a gravamen consistente en una entrega del producto energético en cuestión para su utilización como carburante de automoción. Lo cual significa que, estos artículos de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se oponen a las disposiciones o prácticas nacionales.

4. Análisis y relevancia para España

Esta sentencia impacta en España en diversos aspectos del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. La importancia de reforzar la proporcionalidad en la aplicación de los impuestos especiales, sobre los productos energéticos, ha sido reiterada por el Tribunal Supremo. La sentencia 2562/2016 así lo indicó, enfatizando que cualquier medida fiscal debe ser proporcionada y no debe imponer cargas excesivas a los operadores económicos,

especialmente cuando estos pueden demostrar el uso legítimo de los productos gravados. A su vez, estas consideraciones conllevan que la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, garantice que, para evitar la imposición de cargas fiscales injustificadas a ciertos operadores, las exenciones y devoluciones no deben derivar en la aplicación desproporcionada o discriminatoria de dicho impuesto, lo cual sería contrario a la generación de un clima más competitivo y no estaría alineado con los principios del mercado interior de la Unión Europea.

Paralelamente, la sentencia resalta la necesidad de establecer procedimientos claros y efectivos para la devolución del impuesto en caso de usos alternativos del producto. En España, esto podría requerir ajustes en los procedimientos administrativos y en los mecanismos de control y devolución de los impuestos especiales. Las autoridades fiscales españolas deberán establecer procedimientos simplificados y accesibles que permitan a los operadores económicos demostrar el uso legítimo de los productos energéticos y obtener la devolución correspondiente del impuesto pagado en exceso.

Además, la sentencia subraya la importancia de evitar la doble imposición y las cargas fiscales innecesarias que puedan afectar negativamente la competitividad de las empresas. Lo cual es especialmente relevante en el contexto de la legislación española, donde la coordinación entre las diferentes Administraciones tributarias es crucial para asegurar una aplicación uniforme y justa de las normas fiscales. De hecho, el Tribunal Supremo, en la sentencia 1505/2017, al igual que otras, insistió en la necesidad de coherencia y uniformidad en la aplicación de los tributos, evitando situaciones donde los contribuyentes puedan verse sometidos a regímenes fiscales contradictorios o excesivamente gravosos.

Con todo, sería conveniente hacer un llamamiento a las autoridades fiscales y legislador español para que revisen y, en su caso, ajusten la normativa interna para garantizar su alineación con las directrices del TJUE, asegurando una aplicación justa y equitativa de los impuestos especiales y promoviendo la competitividad de las empresas en el mercado interior de la Unión Europea.

TIPO IMPOSITIVO AUTONÓMICO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS ES CONTRARIO AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: STJUE DE 30 DE MAYO DE 2024, C-743/22

Carlos Pedrosa López

Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-8546-0249>

Resumen

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 30 de mayo de 2024, asunto C-743-/22, declara que resulta contrario a la Directiva 2003/96/CE, y en particular a su artículo 5, que una normativa nacional establezca un tramo impositivo autonómico del Impuesto especial sobre hidrocarburos que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos en dicha Directiva.

Palabras clave

Impuestos especiales, Impuestos Hidrocarburos, Directiva 2003/96/CE, Derecho UE, Directiva 2008/118/CE

Abstract

The Court of Justice of the European Union, in its judgment of May 30, 2024, Case C-743-22, declares that it is contrary to Directive 2003/96/EC, and in particular to Article 5 thereof, for national legislation to establish a regional tax bracket for excise duties on mineral oils that authorizes regions or autonomous communities to establish different rates of excise duties for the same product and the same use depending on the territory in which the product is consumed, outside the cases provided for in the Directive.

Keywords

Special taxes, Hydrocarbon taxes, Directive 2007/96, EU Law, Directive 2008/188/CE

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

Esta sentencia aborda la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo español, con el objeto de pronunciarse sobre si la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de electricidad, y en particular su artículo 5, se opone a una norma nacional, como el artículo 50ter de la Ley de impuestos especiales (en adelante, Ley IIEE), que autorizaba a las comunidades autónomas para establecer tipos de gravamen del Impuesto especial de hidrocarburos diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto.

En contra del Gobierno español, que consideraba inadmisibile esta cuestión prejudicial, el TJUE recuerda, en remisión a la *sentencia 12 de enero de 2023, DOBELES HES, asuntos C-702/20 y C-17/21*, que solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio, o incluso cuando no se disponga de los elementos de hecho y Derecho necesarios para dar una respuesta, lo cual no resulta aplicable al presente caso.

El TJUE afirma que, de acuerdo con su doctrina, esta Directiva establece un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, sin perjuicio de que deje cierto margen a los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales, pero que, en ningún caso, puede sobrepasarse, tal y como expone en el *asunto C-100/0, sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B* y en el *asunto C-513/18, sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano*.

A estos efectos, destaca que el artículo 5 de la Directiva enuncia una lista de casos en los que los Estados miembros pueden aplicar tipos diferenciados, pero en ningún caso, se trata de una lista abierta, sino exhaustiva, tal y como ya expuso para estos supuestos en la *sentencia de 2 de junio de 2026, ROZSWIT, asunto C-418/14*, y la *sentencia de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz, asunto C-391/22*. Además, bajo ningún concepto esta lista es aplicable en las regiones, sino en todo caso se aplica bajo un control fiscal en la integridad del territorio nacional, a excepción de unas pocas situaciones que están explícitamente indicadas en el art. 18 de la citada Directiva, y entre las cuales no se encuentran ninguna particularidad coincidente con el territorio español.

2. Supuesto de hecho

Este litigio se presentó en el contexto de un litigio entre DISA Suministros y Trading, S.L.U. (en adelante, DISA) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AAET) en relación con unas solicitudes de devolución de los impuestos que DISA soportó debido a un tipo impositivo suplementario adap-

tado por una comunidad autónoma aplicable al impuesto especial sobre hidrocarburos.

Varios operadores sujetos al impuesto especial sobre hidrocarburos presentaron autoliquidaciones relativas a los periodos comprendidos entre 2013 y 2015 y repercutieron el importe del impuesto a DISA, que se dedica a la compra, venta, importación y comercialización al por mayor de productos petrolíferos. Durante ese periodo, la normativa española, en aplicación del art. 50 *ter* de la Ley 38/1992, permitía aplicar en concepto suplemento al impuesto estatal, cuyo tipo era uniforme en todo el territorio nacional, un tipo impositivo autonómico adicional que era fijado por cada comunidad autónoma para los hidrocarburos consumidos en su territorio. El 1 de enero de 2019 quedó derogado.

La entidad DISA, al haber soportado el impuesto especial sobre hidrocarburos, solicitó a la Administración tributaria que rectificase las autoliquidaciones de los operadores en cuestión y reclamó la devolución de los importes correspondiente a la aplicación del tipo autonómico de dicho impuesto. La entidad DISA alegó que dicho tipo autonómico era contrario al Derecho de la Unión, por ser contrario al art. 5 de la Directiva 2003/96, ya que no estaba dentro de las excepciones contempladas por esta disposición para aplicar los tipos impositivos diferenciados y, por ende, era contrario al objetivo de imposición unificada de los productos energéticos y de la electricidad perseguido por dicha Directiva.

Tras haber sido denegadas dichas solicitudes por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife, basándose en que no le correspondía pronunciarse sobre si una disposición legislativa nacional infringía o no el Derecho de la Unión, DISA presentó reclamaciones contra estas resoluciones denegatorias al Tribunal Económico-Administrativo Central. Posteriormente, interpuso recurso contra estas resoluciones desestimatorias de este Tribunal Económico-Administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Este órgano jurisdiccional, mediante la sentencia de 25 de noviembre de 2020, aun admitiendo que la existencia de dudas jurídicas sobre la interpretación inferida de la Directiva 2003/96 hubieran motivado la presentación de una petición de decisión prejudicial, denegó la solicitud de devolución basándose en que DISA no había demostrado que no había repercutido esos importes a terceros, puesto que, de concederse la devolución solicitada, hubiera supuesto un enriquecimiento sin causa. Contra esta sentencia, DISA interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo, el cual señaló que la resolución del litigio dependía de la interpretación de la Directiva en cuestión. Lo cual motivó que suspendiese el procedimiento y plantease la cuestión prejudicial, anteriormente expuesta, ante el TJUE.

3. Fundamentos de derecho

La normativa española contemplaba el artículo 50*ter* de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, titulado «tipo impositivo autonómico», establecía en su apartado primero que «las Comunidades Autónomas

pueden establecer un tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes [...] que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas». Lo cual quedaba complementado con el apartado segundo que señalaba que, «el tipo impositivo autonómico a aplicar será el que corresponda a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se produzca el consumo final de los productos gravados [...]».

Este artículo 50^{ter} de la Ley IIEE estuvo en vigor durante los ejercicios 2013 a 2018, puesto que el 1 de enero de 2019 quedó derogado mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado, haciendo referencia la Exposición de motivos a que «en materia de Impuestos Especiales se procedía a integrar el tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos en el tipo estatal especial al objeto de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que dicha medida supusiese un menoscabo a los recursos de las Comunidades Autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario».

Sin embargo, en suma de los razonamientos expuestos anteriormente, el TJUE afirma que el hecho de reconocer a cada Estado miembro la posibilidad de aplicar tipos diferenciados en sus regiones para un mismo producto y un mismo uso, sin ninguna delimitación o mecanismo de control, podría perjudicar el buen funcionamiento del mercado interior, fragmentándolo en mayor medida, y, de este modo, comprometer la libre circulación de mercancías. Si bien unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior, lo mismo cabe decir, con mayor razón, de las diferencias entre los niveles regionales de imposición de la energía aplicados en un mismo Estado. Así, las alegaciones del Gobierno español no están en línea con estas directrices y, por ende, no justifican el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos.

Si bien es innegable la autonomía política de las comunidades autónomas, reconocida por la Constitución española y protegida por el artículo 4.2 TUE, es preciso recordar que el reparto de competencias dentro de un Estado miembro disfruta de la protección conferida por esa disposición, pero siempre y cuando los tipos impositivos diferenciados, en particular según los criterios geográficos, cumplan estrictamente con los requisitos establecidos en la presente Directiva, tal y como se expone en la *sentencia de 21 de diciembre de 2016, Remondis, asunto C-51/15*.

Incluso aunque este tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos se calificase como otro gravamen indirecto en aplicación del art. 1.2 de la Directiva 2008/118, tal y como pretendía el Gobierno español, el TJUE expone que los Estados pueden imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos siempre que cumplan dos requisitos; por una parte, que estos gravámenes sean impuestos con fines específicos, y por otra, que respeten las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales

y al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). A estos efectos, de la jurisprudencia del TJUE se desprende que constituye un fin específico cualquier objeto distinto del exclusivamente presupuestario, de acuerdo con la *sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, asunto C-833/21*. Sin embargo, ya que todo gravamen tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1.2 de esta Directiva, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico.

De modo que, si bien la afectación predeterminada de los ingresos de un gravamen a la financiación del ejercicio de competencias que les han sido atribuidas pueden constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera forma de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un elemento suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación, con independencia de la finalidad perseguida, de los ingresos de un impuesto a la financiación de determinados. Así, cualquier finalidad podría considerarse un fin específico en el sentido del art. 1.2 de la Directiva 2008/118, lo que privaría al impuesto especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1.2, debe ser objeto de interpretación estricta.

Por tanto, para considerar que persigue un fin específico, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto garantizar la realización del fin específico invocado, de forma que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión. Por contra, cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse como un gravamen sobre productos sujetos a impuestos especiales persigue un fin específico, si dicho gravamen está concebido de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo, tal y como este Tribunal ha explicado en la *sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, asunto C-833/21*. De modo que, en el presente asunto, no se desprende que el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos cumpla los criterios relativos a la finalidad específica prevista en dicho art. 1.2 de la Directiva 2008/118, en relación al supuesto de que exista tal finalidad, sino más bien dicho tipo autonómico estaba destinado a financiar la totalidad de las competencias de las comunidades autónomas.

Estos razonamientos jurídicos le llevan al presente TJUE a concluir que la Directiva 2003/96, y en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto. Como sucedía en España.

4. Análisis y relevancia para España

La jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea imposibilita que la vigencia de una norma española que establezca un tipo impositivo suplementario al impuesto estatal adoptado por las comunidades autónomas, similar al tramo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos en cuestión.

El fallo de este Tribunal, que considera contrario al Derecho de la Unión el impuesto en cuestión conlleva; por una parte, que los pagos asumidos por DISA en concepto de impuestos, así como por cualquier otra entidad en una situación idéntica, puedan considerarse como pagos indebidos, y que, por tanto, puedan ser reclamados. Y, por otra parte, la obligación del Estado de devolver lo recaudado sin la correspondiente aplicación normativa y justificación jurídica. En este sentido, de acuerdo con el Reglamento general de la Ley General Tributaria, los operadores que soportaron la repercusión del impuesto y lo ingresaron en la Administración tributaria debieran poder solicitar el reembolso. La obtención del reembolso de las cuantías indebidamente ingresadas ha de realizarse mediante la solicitud de la rectificación de la correspondiente autoliquidación.

La devolución ha de ser una garantía en favor del sujeto que realizó el pago del impuesto, al menos así lo establece la jurisprudencia del TJUE, a excepción de que las autoridades fiscales, en este caso españolas, sean capaces de demostrar que el sujeto no soportó realmente el pago del impuesto, sino que en última instancia fue su cliente al que le transfirió dicha carga en el precio del producto final. Aunque en realidad, ni tan siquiera en ese caso la Hacienda pública española puede omitir la obligación de devolución de las cuantías ingresadas indebidamente en las arcas públicas. Puesto que, en última instancia, sea de un modo u otro, bien el operador económico o el cliente ha asumido el pago del impuesto. Así las cosas, la reiterada jurisprudencia del TJUE afirma que las autoridades fiscales españolas han de devolver las cuantías indebidamente ingresadas en concepto de impuestos al operador económico. Sin embargo, ello no impide que el cliente lleve a cabo cualquier acción legal, propiamente regulada en el Derecho privado, para solicitar a su vez a dicho operador económico la parte correspondiente del impuesto asumido, que le habían repercutido implícitamente en el precio pagado.

EXENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTOS CONTRARIAS A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALS: STJUE DE 20 DE JUNIO DE 2024, C-420/23

Carlos Pedrosa López

*Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València
(España)*

Resumen

Esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de junio de 2024, aborda la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Portugal relativa a si lo dispuesto en el artículo 7.2 del Código del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es conforme con los principios de no discriminación y de libre circulación de capitales, establecidos en los artículos 18, 63 y 65.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Palabras clave

Impuesto Actos Jurídicos Documentados, Tratado Funcionamiento de la Unión Europea, Principio de no discriminación, libre circulación de capitales

Abstract

This judgment of 20 June 2024 of the Court of Justice of the European Union addresses the question referred for a preliminary ruling by the Supreme Administrative Court of Portugal as to whether the provisions of Article 7.2 of the Certified Legal Document Tax are in accordance with the principles of non-discrimination and free movement of capital, as set forth in Articles 18, 63 and 65.3 of the Treaty on the Functioning of the European Union.

Keywords

Certified Legal Document Tax, Treaty on the Functioning of the European Union, non-discrimination principle, free movement of capital

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

Esta sentencia aborda la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (en adelante, TS) de Portugal –*Tribunal Supremo Administrativo*– ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) relativa a si lo dispuesto en el artículo 7.2 del Código del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (en adelante, Código AJD) –*Código do Imposto do Selo*– es conforme con los principios de no discriminación y de libre circulación de capitales, establecidos en los artículos 18, 63 y 65.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), teniendo en cuenta que el art. 7.2 del Código AJD determina como rentas exentas las operaciones de tesorería a corto plazo celebradas entre dos entidades residentes en Portugal o entre aquellas en las que el prestatario reside en el territorio portugués y el prestamista es residente en algún Estado miembro, pero no las operaciones en las que el prestatario es residente de un Estado miembro y el prestamista reside en Portugal.

Respecto al principio de no discriminación, el TJUE entiende que no debe aplicarse de manera independiente más que en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las que el TFUE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación, tal y como expuso en la *sentencia de 18 de marzo de 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira, asunto C-388/19*. Si bien es cierto que el TFUE prevé en su art. 63 una norma específica de no discriminación en el ámbito de la libre circulación de capitales, y, en lo que a este supuesto respecta, el TJUE ya declaró en la *sentencia de 14 de octubre de 1999, Sandoz, asunto C-439/97*, que los préstamos concedidos por residentes a no residentes constituyen movimientos de capital incluidos en el ámbito de dicho art. 63. Lo que da lugar a que única y exclusivamente deba examinarse dicha cuestión prejudicial a la luz del art. 63 TFUE.

En este sentido, el TJUE ya se pronunció en la *sentencia de 27 de abril de 2023, L Fund, asunto C-537/20*, que el art. 63.1 TFUE prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capital entre Estados miembros, entre las que se encuentran aquellos que puedan disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados. No obstante, es cierto que con arreglo al art. 65.1, letra a, lo dispuesto en el art. 63 TFUE se aplica sin perjuicio del Derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Así, según la jurisprudencia consolidada del TJUE, el art. 65.1, letra a, debe interpretarse en sentido estricto, ya que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales.

Por tanto, en remisión a la *sentencia de 16 de noviembre de 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira, asunto C-472/22*, este precepto no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que realice esta distinción es com-

patible con el TFUE. Puesto que, si además tenemos en consideración el apartado 3 del este art. 65 TFUE, las diferencias de trato no deben constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta. De modo que, dichas diferencias de trato solo pueden autorizarse en situaciones que no sean objetivamente comparables, o en caso contrario, resulten justificadas por razones de interés general.

2. Supuesto de hecho

La sociedad Faurécia, con domicilio social en Portugal, dedicada a la subcontratación en el sector del automóvil, era propiedad de las sociedades Faurécia Investments SA (99,99%) y Financière Faurécia SA (0,01%), ambas con domicilio social en Francia y pertenecientes al mismo grupo Faurécia.

En febrero de 2000 estas sociedades firmaron un *cash pooling*, entendido como un convenio de gestión de la tesorería, en virtud del cual la entidad Financière Faurécia se encargaría de dicha gestión de tesorería. Estas sociedades pactaron que los excedentes de tesorería generados por dichas entidades del grupo Faurécia debían transferirse, en forma de concesiones de préstamos con intereses, a la cuenta de la entidad Faurécia Investments, la cual se encargaba, con el uso de dichos fondos, de satisfacer las necesidades de tesorería de otras entidades del grupo Faurécia. De este modo, se celebró un contrato de préstamo, con efectos a partir de 1 de enero de 2011, entre Faurécia, en calidad de prestamista, y Faurécia Investments, en calidad de prestatario. Se concedió un crédito de 65 millones de euros, renovable a un año, con un pacto de intereses calculados al final de cada mes en función de la utilización del crédito.

Por su parte, la Administración Tributaria y Aduanera realizó cuatro inspecciones en 2019, relativas a los ejercicios de 2014 a 2017, en las que practicó una liquidación complementaria al considerar que las operaciones de concesión de préstamo debían estar sujetas al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (en adelante, Impuesto AJD). Tras desestimarse su recurso de reposición contra dicha liquidación, Faurécia recurrió ante Tribunal Arbitral en Materia Tributaria –*Tribunal Arbitral em Matéria Tributária*– (en adelante, Tribunal arbitral) de Portugal, alegando la vulneración de los principios de no discriminación y de libre circulación de capitales, consagrados en los artículos 18 TFUE y 63 TFUE, respectivamente.

Con fecha 3 de noviembre de 2020, ese Tribunal dictó una resolución desestimando el recurso de Faurécia. No obstante, con fecha 6 de octubre de 2020, dicho Tribunal arbitral declaró en un supuesto idéntico entre las mismas partes que la sujeción al Impuesto AJD era contraria a la libre circulación de capitales. Ello llevó a la entidad Faurécia a interponer un recurso de casación contra la resolución de este TS de Portugal, alegando la contradicción entre dicha resolución y la dictada por el mismo tribunal arbitral el 6 de octubre de 2020.

La controversia versaba sobre la exención del Impuesto AJD, establecida en el art. 7.1, letra g, del Código AJD, que resultaba aplicable a las estas operaciones financieras, pero el art. 7.2 del Código AJD limita dicha exención, que no se

aplica cuando uno de los intervinientes no tiene su domicilio social o sede de dirección en Portugal. Si bien es cierto que, este artículo prevé una excepción a la exclusión de esta exención, que se aplica cuando el acreedor tiene su domicilio social o sede de dirección en otro Estado miembro o en un Estado con el cual Portugal tiene un convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y patrimonio.

Pues bien, el órgano jurisdiccional entendió que el Tribunal arbitral, en la sentencia del 6 de octubre de 2020, consideró el art. 7.2 Código AJD constituía una posibilidad de beneficiarse de la exención del impuesto aplicable a los préstamos celebrados en Portugal, y en cambio, en la resolución de 3 de noviembre de 2020, se consideró determinante el hecho de que el sujeto pasivo el impuesto fuese el acreedor, en este caso Faurécia, y no el deudor, con domicilio social en Francia. Lo cual motivó una conclusión contraria a la alcanzada en la resolución anterior de 6 de octubre de 2020.

Esta discrepancia en el fallo de ambas sentencias llevó al TS portugués a suspender el procedimiento y plantear al TJUE la cuestión prejudicial expuesta anteriormente.

3. Fundamentos de derecho

El TJUE entiende que las normas de tributación diferentes en función de que el prestatario residiera o no en Portugal, condicionando la exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados solo al primer caso, establece una diferencia de trato que, para los residentes en Portugal, las inversiones con la concesión de préstamos en el extranjero resulten menos atractivas que las inversiones realizadas en el territorio portugués. Además, esta diferencia de trato produce asimismo un efecto restrictivo para los prestatarios no residentes, puesto que es un obstáculo para obtener capitales en Portugal al que no se ven confrontados los prestatarios residentes.

En este contexto, carece de pertinencia la circunstancia de que, según la normativa portuguesa controvertida en el litigio principal, el sujeto pasivo del Impuesto AJD sea el prestamista establecido en Portugal y no el prestatario establecido en otro Estado miembro. Así, el hecho de que el ejercicio de la libre circulación de capitales pueda resultar menos atractivo como consecuencia de una normativa tributaria nacional que trata de forma diferente una situación interna y otra transfronteriza es suficiente, por sí solo, para acreditar la existencia de una restricción.

Por consiguiente, una normativa nacional como la normativa portuguesa constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el art. 63 TFUE. No obstante, con arreglo del art. 65.1 TFUE, letra a, lo dispuesto en el art. 63 TFUE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. De modo que, el art. 65.1. TFUE, letra a, debe interpretarse en sentido estricto,

ya que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales. Por tanto, este precepto no puede interpretarse en el sentido de que toda la normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residan o del Estado miembro en el que inviertan sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado. De modo que, en ningún caso, las diferencias de trato permitidas por dicho precepto no deben constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta. En consecuencia, tales diferencias de trato solo pueden autorizarse cuando afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en caso contrario, resulten justificadas por razones de interés general.

Si bien es cierto que, ni el órgano jurisdiccional remitente ni el Gobierno portugués han puntualizado qué objetivo persigue la exención parcial a dicho impuesto, no han invocado ninguna razón imperiosa de interés general que justifique la restricción generada por dicha normativa. Por consiguiente, el TJUE concluye alegando que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual las operaciones de tesorería a corto plazo están exentas del Impuesto AJD cuando intervengan en ellas dos entidades establecidas en ese Estado miembro, pero no lo están cuando el prestatario está establecido en el otro Estado miembro.

4. Análisis y relevancia para España

Este pronunciamiento del TJUE sobre la incompatibilidad de la exención establecida en el Impuesto AJD en la normativa portuguesa, obliga a revisar las exenciones establecidas en el ordenamiento jurídico español, en particular el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, a fin de garantizar que ninguna de las exenciones objetivas establecidas en el artículo 45. I. B) se enmarcan en el supuesto anteriormente expuesto, y que ninguna estas exenciones son contrarias a los principios europeos de no discriminación y libre circulación de capitales.

Aunque en el ordenamiento jurídico español no exista un artículo equivalente al del Impuesto AJD portugués, puesto que la ley española no establece una exención idéntica, y ni tan siquiera similar, sí estamos ante una sentencia relevante en la medida en que el legislador español debe tener en cuenta que no puede regular un tratamiento diverso para las operaciones de tesorería a corto plazo que dependan del domicilio social o sede efectiva del prestamista y prestatario de la operación financiera, puesto que de ser así, es probable que incurriese también en una vulneración al Derecho de la Unión, y en particular a la libre circulación de capitales.

Por tanto, la relevancia de esta sentencia para España no solo se contextualiza desde la óptica del principio de armonización fiscal, en tanto en cuanto el ordenamiento jurídico-tributario español debe garantizar una tratamiento ecuatorial a las empresas residentes que realizan operaciones transfronterizas, sino también en referencia al principio de no discriminación, consagrado en la juris-

prudencia del Tribunal Supremo español, para establecer que las entidades extranjeras residentes en otros Estados miembros no son tratadas fiscalmente de manera menos favorable que las sociedades residentes, o viceversa. Así, de acuerdo con la jurisprudencia española, la imposición de una carga fiscal adicional en las operaciones de financiación, o incluso la mera exención del Impuesto AJD, por razones exclusivamente relativas a la residencia del prestatario y prestamista, resultan contrarias al Derecho de la Unión.

En este sentido, el Tribunal Supremo ya abordó la exención del Impuesto AJD en situaciones transfronterizas en la sentencia 705/2015, matizando que una mera reorganización empresarial, tenga carácter puramente doméstico o transfronterizo, no implica *per se* un enriquecimiento económico real y, por ende, no representa un incremento patrimonial que pueda ser sometido a imposición. Y, en el caso de que realmente exista una operativa transfronteriza intragrupo, a efectos del Impuesto AJD, las operaciones deben ser deslindadas pormenorizadamente para evitar tanto la imposición de cargas fiscales injustificadas, como la aplicación de exenciones que puedan generar tratos discriminatorios. Debe primar la verdadera naturaleza económica de la operación para garantizar, tal y como se expone en la sentencia 1131/2020, que la imposición el impuesto AJD grava la realidad económica subyacente a la operación. Lo cual no solo implica una previa valoración de la transferencia transfronteriza de los recursos monetarios entre las sociedades del grupo, sino también asegurar que las exenciones no resultan aplicables al supuesto de hecho, y en ese caso, que el tratamiento tributario resulta indiferente a la residencia de las sociedades.

Por ello, la relevancia de esta sentencia del TJUE se debe también a la conveniencia de subrayar que la normativa fiscal española no puede, por tanto, establecer tratamientos tributarios diversos entre prestamistas y prestatarios residentes en distintos Estados de la UE que impliquen una carga fiscal adicional, basada únicamente en la residencia de ambos sujetos. A estos efectos, puede resultar conveniente que el legislador español revise el marco normativo de la Ley 58/2003 General Tributaria y, en especial, las exenciones establecidas en el Real Decreto Legislativo 1/1993 para los Actos Jurídicos Documentados.

The background of the image shows a close-up, low-angle view of several classical columns. The columns are made of light-colored stone or marble and have a fluted design. The lighting is dramatic, with strong highlights on the columns and deep shadows in the recesses, creating a sense of depth and grandeur. The text is overlaid on the right side of the image, in a white serif font.

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

Medidas antielusivas. Calificación.

Auto del Tribunal Supremo 9801/2024, de 17 de julio de 2024, rec. 3517/2023

Cuestión con interés casacional: Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo consisten en: 1. Determinar si la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT ampara la recalificación de determinados rendimientos declarados en el IRPF como provenientes del trabajo en rendimientos de actividades económicas -con el correspondiente impacto en el régimen de tributación del IVA-, cuando dicha regularización se funda, en último término, en la constatación de que la sociedad pagadora de los rendimientos no cuenta con medios humanos ni materiales para realizar la actividad económica que constituye su objeto social, actividad que se dice materialmente efectuada, con los medios que él mismo aporta, por el contribuyente -persona física- del IRPF e IVA regularizado. 2. En particular, discernir si en supuestos como el descrito se respeta la jurisprudencia contenida, entre otras, en las SSTs de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y de 24 de julio de 2023 (rec. 1496/2022), en virtud de la cual las instituciones reguladas en los artículos 15 y 16 de la LGT no resultan de uso libre o discrecional ni son intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 13, 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Reiteración de actos. Posibilidad de dictar segunda liquidación por un mismo concepto cuando la primera devino firme.

Auto del Tribunal Supremo 10195/2024, de 17 de julio de 2024, rec. 5574/2023

Cuestión con interés casacional objetivo: Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en: 1º) Determinar si puede la Administración tributaria dictar una segunda liquidación, por un mismo concepto tributario a un sujeto pasivo, cuando la primera fue anulada por un acto que devino firme y no ha sido declarado lesivo; o bien ha de declararlo lesivo -o nulo de pleno derecho, según los casos-. 2º) Precisar si las limitaciones que se infieren de la doctrina jurisprudencial del "doble tiro" se aplican también cuando la Administración gira sucesivas liquidaciones tributarias por un mismo concepto y periodo a diferentes sujetos y en diversos procedimientos.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- artículos 218 LGT.
- 9.3 de la Constitución Española.
- 3.1 de la LRJSP.

Reiteración de actos. Anulación por vicios formales causantes de indefensión. Posibilidad de dictar una tercera liquidación.

Auto del Tribunal Supremo 9802/2024, de 17 de julio de 2024, rec. 4015/2023

Cuestión con interés casacional: Admisión. Impuesto sobre sucesiones. Posibilidad de dictar una tercera liquidación respecto del mismo concepto tributario cuando las dos previas liquidaciones han sido anuladas por vicios formales causantes de indefensión. Complemento de la jurisprudencia sobre los límites de la facultad de la Administración de reiterar actos, en concreto, liquidaciones tributarias.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 9.3 de la Constitución Española
- Principios de buena fe, seguridad jurídica y buena administración.

Comprobación de valores. Dictamen pericial. Motivación. Visita al inmueble.

Auto del Tribunal Supremo 6219/2024, de 22 de mayo de 2024, rec. 5384/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en reafirmar, reforzar, completar o aclarar, en su caso, la jurisprudencia existente sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, si la exigencia de visita al inmueble impone que se visite tanto el exterior como el interior de inmueble.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 57.1.e) de la LGT.
- Artículo 158, apartado 3, y el artículo 160, apartados 1, 2 y 3 del RGAT.

Infracciones y sanciones

Culpabilidad. Causas de exclusión de responsabilidad. Interpretación razonable de la norma.

Auto del Tribunal Supremo 5213/2024, de 8 de mayo de 2024, rec. 6056/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión con interés casacional objetivo consiste en determinar si la falta de ingreso de parte de la deuda tributaria, procedente de un rendimiento del trabajo, conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a los efectos sancionadores, sin que pueda justificarse que concurra una interpretación razonable de la norma fiscal, en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicha exención y, en particular, al hecho de que el pagador de las rentas las hubiera satisfecho sin practicar retención, al considerar que no estaban sujetas por razón de lo establecido en el artículo 93 LIRPF, sobre régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 93 LIRPF.
- Artículos 179, 183.1 y 211.3 LGT.
- Artículo 24.2 de la Constitución española.
- Artículo 2 del Protocolo n.º 7 CEDH.

Base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de negocios simulados.

Auto del Tribunal Supremo 5698/2024, de 16 de mayo de 2024, rec. 804/2023

Cuestión con interés casacional: IRPF e IVA. Simultaneidad de actuaciones penales y administrativas (art. 180.1 LGT). Base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de negocios simulados (STS de 8 de junio de 2023, casación 5002/2021). Saquetti, omisión en su declaración del IRPF por los servicios profesionales prestados a una sociedad, simulando que dichos servicios fueron prestados por otra. Vulneración del principio de presunción de inocencia.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- artículos 180.1 (actual 251.2) de la LGT.
- Artículo 47.1.a) LPAC.
- Artículo 24.1 de la Constitución Española.
- Artículo 180.1 (actual 251.3) LGT, en relación con sus artículos 178, 187.1.b) y 191.4; así como los principios de íntegra regularización y de buena administración.

Procedimiento sancionador. Acuerdo por el que se exige a los infractores o a los responsables tributarios la reducción previamente aplicada, ex art. 188.3 LGT, sobre la sanción de la que responden.

Auto del Tribunal Supremo 6224/2024, de 22 de mayo de 2024, rec. 5800/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: determinar si forma o no parte del procedimiento sancionador el acuerdo por el que se exige a los infractores o a los responsables tributarios la reducción previamente aplicada, ex art. 188.3 LGT, sobre la sanción de la que responden, ante el incumplimiento de los requisitos a los que el precepto condiciona la reducción.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 41 en relación con el 188.3 LGT

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Rendimiento de actividades económicas. Servicios prestados por el socio a la entidad.

Auto del Tribunal Supremo 5210/2024, de 8 de mayo de 2024, rec. 5541/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si la regla de calificación tributaria del artículo 27.1, tercer párrafo, LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, exige para calificar los rendimientos como de actividad económica que la persona física que presta servicios profesionales a una sociedad en la que participa, esté dada formalmente de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), o es suficiente que esté comprendida, encuadrada o incluida en uno de los supuestos de cotización obligatoria en el referido RETA.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos (i) 17.1 y 27.1 de la LIRPF.
- Artículo 305 de texto refundido de la LGSS.

Rendimientos del trabajo. Reducción por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Auto del Tribunal Supremo 6255/2024, de 29 de mayo de 2024, rec. 6544/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: determinar si la condición de desvinculación efectiva del trabajador con la empresa prevista en el artículo 1 del Reglamento del IRPF es exigible para aplicar la reducción de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral [art. 18.2 LIRPF y 11.1.f) RIRPF].

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 18.2 de la Ley del IRPF.
- Artículos 1 y 11.1.f) -actual 12.1.f)- del Reglamento del IRPF, en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.

Ganancias y pérdidas patrimoniales. Gastos deducibles. Transmisión de inmuebles arrendados.

Auto del Tribunal Supremo 9438/2024, de 10 de julio de 2024, rec. 7361/2023

Cuestión con interés casacional: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Gastos deducibles (ejercicio 2018). Aclarar si, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión del inmueble arrendado por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o profesional, en la determinación del valor de adquisición el contribuyente puede minorar el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles (durante el periodo de arrendamiento), con independencia de que las haya practicado o no. Para el caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, precisar si para determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario, en los supuestos de transmisión de inmuebles arrendados por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o profesional, del valor de adquisición solo puede deducirse en la cantidad destinada a la amortización del inmueble cifrada en un tipo fijo mínimo y máximo del 3%, o, por el contrario puede aplicarse cualquier otro tipo inferior siempre que no excede del 3% sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 23.1.b) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Artículos 14 y 40 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.

Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias de patrimonio no justificadas. Actividad tendente a desvirtuar tal calificación.

Auto del Tribunal Supremo 9243/2024, de 10 de julio de 2024, rec. 2028/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si, para desvirtuar la calificación de una ganancia de patrimonio no justificada en el IRPF, es suficiente que el contribuyente pruebe el origen de los elementos patrimoniales -esto es, la identificación del medio y de la persona de quien se han recibido - o si es necesario que acredite también el negocio jurídico del que proceden.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 39, en relación con el artículo 6.2 de la LIRPF.
- Artículo 105 de la LGT.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Aplazamiento de pago de las autoliquidaciones. Plazo de presentación de la solicitud.

Auto del Tribunal Supremo 5717/2024, de 22 de mayo de 2024, rec. 5673/2023

Cuestión con interés casacional: Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en: 1º) determinar si el plazo aplicable para solicitar el aplazamiento del pago de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones, conforme a la previsión del artículo 90.2 del RISD, que lo reduce a los cinco primeros meses, en relación con el periodo contemplado por el artículo 38.1 LISD, que exige la presentación de la solicitud antes de expirar el plazo reglamentario de pago (seis meses), supone una limitación reglamentaria de aquél, contraria a la previsión explícita término establecido por una norma con rango de Ley. 2º) Esclarecer si es posible interpretar las normas aplicables al caso, relativas al plazo de solicitud del aplazamiento del pago de las autoliquidaciones del impuesto referido, de manera que sea exigible esa solicitud antes de la presentación de la propia autoliquidación que incorpora la propia deuda tributaria de cuyo aplazamiento se trata.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 37 y 38 LISD.
- Artículo 46 RGR.
- Artículo 90 RISD.

Reducción por parentesco. Parentesco a tener en cuenta cuando opera la sustitución vulgar por renuncia del sucesor designado.

Auto del Tribunal Supremo 7157/2024, de 12 de junio de 2024, rec. 5745/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar, a los efectos de aplicar la reducción del artículo 20.2.a) LISD, si, en los casos de renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado en los que entra en juego la sustitución vulgar, por haber sido establecida en el testamento por voluntad del causante conforme al art. 744 del Código Civil, el parentesco a tener en cuenta ha de ser, en todo caso, el del sustituto con el causante (artículos 26.f LISD y 53.1 RISD) o el del renunciante cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al sustituto (artículos 28.1 LISD y 58.1 RISD).

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 26.f) y 28.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Artículos 53.1 y 58.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Impuesto sobre Sociedades

Tipo impositivo. Aplicación del tipo reducido del 15% a entidades de nueva creación.

Auto del Tribunal Supremo 9269/2024, de 10 de julio de 2024, rec. 7182/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si, en interpretación del artículo 29 LIS, resulta de aplicación el tipo reducido del 15% a aquellas sociedades que formalmente sean de nueva creación, pero que se integran en un grupo social, si su objeto social es distinto al de su sociedad dominante.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 29 de la LIS.
- Artículos 42 del Código de Comercio.
- Artículos 12 y 14 de la LGT.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Tipo impositivo. Aplicación del tipo reducido del 10% en supuestos en los que los servicios de renovación o reparación de viviendas son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora.

Auto del Tribunal Supremo 5208/2024, de 8 de mayo de 2024, rec. 5262/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si es aplicable el tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.2.10^a de la Ley del IVA en aquellos supuestos en los que los servicios de renovación o reparación de viviendas particulares previstos en dicho precepto son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora, aunque beneficien a la persona física titular de la vivienda de uso particular (asegurado). Precisar si la respuesta ha de ser diferente cuando los servicios prestados incluyen,

además de la material renovación o reparación de la vivienda, servicios adicionales a favor de la entidad aseguradora.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 91.Uno.2.10ª LIVA.

Deducción del IVA soportado. Omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA.

Auto del Tribunal Supremo 6253/2024, de 29 de mayo de 2024, rec. 6183/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar si la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituye un incumplimiento formal que justifica la denegación de la deducción en aquellos casos en los que la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en la propia factura y del libro registro de facturas y, adicionalmente, la Administración tributaria puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos al estar perfectamente identificado el proveedor en dicha factura.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 97 y 134 de la Ley del IVA.

CUESTIONES PREJUDICIALES Y CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES EN ASUNTOS PENDIENTES DE RESOLUCIÓN POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (08/06/2024 A 10/09/2024).

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 y las conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución que mayor interés presentan para la práctica profesional.

Carta de Derechos Fundamentales

◦ Petición de decisión prejudicial.

Asunto: C-475/24.

Cuestión planteada:

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA Que responda a la siguiente cuestión prejudicial, relativa a la interpretación de los artículos 47 y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea:

«En unas circunstancias como las del presente asunto, en el que se ha dictado una resolución de sobreseimiento de la investigación penal por la comisión del delito de evasión fiscal respecto del representante legal del sujeto pasivo, por el motivo de que el hecho delictivo no existe, no existen pruebas de que el representante legal del sujeto pasivo haya cometido el delito y, además, la responsabilidad penal ha prescrito, ¿exigen los artículos 47 y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el principio general del Derecho de seguridad jurídica y el de confianza legítima, la aplicación del principio non bis in idem, con la consiguiente conclusión de los procedimientos tributarios que

se refieren al sujeto pasivo, o bien el objetivo de combatir el fraude fiscal, la evasión fiscal y los eventuales abusos, consagrado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, permite o incluso impone al órgano jurisdiccional civil que conoce de la demanda de anulación de la liquidación tributaria emitida con respecto al propio sujeto pasivo comprobar si se cumplen los requisitos materiales y formales establecidos en la Directiva 2006/112/CE para el ejercicio del derecho a deducción, incluido el examen de las pruebas practicadas en el curso de las actuaciones penales?»

Fecha de presentación: 3 de julio de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Superior de Constanza, Rumanía.

Fecha de la resolución de remisión: 9 de abril de 2024.

Parte demandante: Fashion TV RO SRL. Maestro SPRL.

Parte demandada

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța (Dirección General Regional de Hacienda de Galați – Servicio de Resolución de Reclamaciones – Administración Provincial de Hacienda de Constanza, Rumanía)

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța – Activitatea de Inspecție Fiscală (Dirección General Regional de Hacienda de Galați – Administración Provincial de Hacienda de Constanza – Actividad de Inspección Tributaria, Rumanía)

Libertad de establecimiento

◦ Conclusiones del Abogado General.

Procedimiento prejudicial – Fiscalidad directa y libertades fundamentales – Artículo 63 TFUE – Libre circulación de capitales – Tributación de los rendimientos de los organismos de inversión colectiva – OICVM – FIA – Diferencia de trato entre los organismos de inversión colectiva residentes y no residentes – Discriminación a través de la concesión de la exención fiscal únicamente a los organismos de inversión colectiva gestionados de manera externa – Discriminación indirecta en el marco de la libre circulación de capitales – Comparación entre formas jurídicas en el Derecho tributario internacional.

Asunto: C-18/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de los Contencioso-Administrativo de Voivodato de Gliwice, Polonia.

Fecha de las conclusiones: 11 de julio de 2024.

Abogado/a General: Sra. Juliane Kokott.

Parte demandante: FSA

Parte demandada: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

Propuesta del Abogado General:

Por lo tanto, propongo responder a la cuestión planteada por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Gliwice, Polonia) del siguiente modo:

«El artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece una exención del impuesto sobre sociedades sobre los rendimientos de los fondos de inversión únicamente para los fondos de inversión gestionados de manera externa, pero no a los gestionados de manera interna, siempre que los fondos de inversión domiciliados en el territorio nacional y en el extranjero no reciban un trato diferente. No existe discriminación indirecta cuando la normativa nacional en materia de inversiones no permite la constitución de fondos de inversión gestionados de manera interna, de modo que la sujeción al impuesto de los rendimientos de los fondos de inversión gestionados de manera interna solo afecta a los fondos de inversión domiciliados en el extranjero, que tributarán entonces como todas las demás entidades sujetas al impuesto sobre sociedades.»

Impuesto sobre el Valor Añadido

o Conclusiones del Abogado General.

Petición de decisión prejudicial – Legislación tributaria – IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículos 205 y 273 – Responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de un tercero – Requisitos y alcance de la responsabilidad – Responsabilidad incondicional que no tiene en cuenta la contribución específica a la infracción – Ampliación de la responsabilidad a la deuda tributaria sin tener en cuenta la deducción del impuesto soportado – Ampliación de la responsabilidad a efectos de la lucha efectiva contra el fraude en el IVA – Proporcionalidad de dicha responsabilidad – Principio de neutralidad – Principio non bis in idem.

Asunto: C-331/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante, Bélgica.

Fecha de las conclusiones: 5 de septiembre de 2024.

Abogado/a General: Sra. Juliane Kokott.

Parte demandante: Dranken Van Eetvelde NV.

Parte demandada: Belgische Staat.

Propuesta de la Abogada General:

Propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante, Bélgica) del modo siguiente:

«1. El principio *non bis in idem* (artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) no es aplicable en el caso de autos debido a la falta de identidad entre los hechos.

2. El artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que solo permite la responsabilidad por deudas tributarias de terceros en la medida en que se conozcan el deudor tributario y su deuda tributaria. La responsabilidad por una deuda tributaria meramente estimada de un tercero desconocido no puede basarse en el artículo 205 de la Directiva del IVA, sino, a lo sumo, en el artículo 273 de dicha Directiva.

3. El artículo 203, en relación con el artículo 273 de la Directiva del IVA, debe interpretarse, a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA, en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el IVA indebidamente mencionado en una factura en relación con la participación en el fraude en el IVA de un tercero se liquida, sin posibilidad de rectificación, en la forma de deuda del responsable tributario y se completa –junto a las posibles sanciones penales– con una multa del 200 % del importe mencionado.»

◦ Petición de decisión prejudicial.

Asunto C-472/24.

Cuestión planteada:

Plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1.1. ¿Está comprendida en el ámbito de aplicación de las operaciones exentas previstas en el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), la venta de «Oro» del juego «Runescape»?
- 1.2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿cuál debe ser la base imponible del Oro existente dentro del referido juego con arreglo a las disposiciones de la Directiva del IVA: la contraprestación total por la venta de dicho Oro o únicamente la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta, cuando el operador no cobra comisiones añadidas por la transmisión del Oro?

Fecha de presentación: 2 de julio de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania.

Fecha de la resolución de remisión: 20 de junio de 2024.

Parte demandante: Zaidimu valiuta MB.

Parte demandada: Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania.

◦ Petición de decisión prejudicial.

Asunto C-436/24.

Cuestión planteada:

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, el Högsta förvaltningsdomstolen solicita que se responda a las siguientes cuestiones prejudiciales.

Primera cuestión prejudicial: ¿Un instrumento en forma de puntos, como el que es objeto del litigio principal, constituye un bono con arreglo a la definición contenida en el artículo 30 bis de la Directiva del IVA cuando los puntos se conceden en el marco de un programa de fidelización del cliente diseñado de tal modo que el cliente que adquiere bienes obtiene puntos en función del volumen de sus adquisiciones y posteriormente, al realizar nuevas adquisiciones, puede usarlos para adquirir otros bienes de los que ofrece el vendedor?

Segunda cuestión prejudicial: En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿cómo debe determinarse la base imponible con arreglo al artículo 73 bis de la Directiva del IVA cuando los puntos se usan para adquirir bienes del vendedor?

Fecha de presentación: 20 de junio de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia.

Fecha de la resolución de remisión: 19 de junio de 2024.

Parte demandante: Lyko Operations AB.

Parte demandada: Administración Tributaria, Suecia.

◦ Petición de decisión prejudicial.

Asunto C-433/24

Cuestión planteada:

Se suspende el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncie sobre las siguientes cuestiones:

- 1) ¿Deben interpretarse las disposiciones del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva de 28 de noviembre de 2006, en relación con las del artículo 311, apartado 1, punto 2, y las de la parte A del anexo IX de dicha Directiva, en el sentido de que se oponen a que una persona jurídica, en este caso una sociedad, sea considerada el «autor» de un cuadro a efectos de la aplicación de las citadas disposiciones?
- 2) En caso de respuesta negativa a esta primera cuestión, ¿qué criterios (como, por ejemplo, en el caso de una sociedad, que esté sujeta a un régimen jurídico particular, que la persona física que haya pintado el cuadro posea la totalidad o parte del capital social de esa sociedad, que dicha persona ejerza funciones de dirección en la sociedad, etc.) deben tenerse en cuenta para que una persona jurídica, en este caso una sociedad, pueda ser considerada el «autor» de un cuadro a efectos de la aplicación de las citadas disposiciones?

Fecha de presentación: 18 de junio de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia.

Fecha de la resolución de remisión: 18 de junio de 2024.

Parte recurrente: Galerie Karsten Greve.

Parte recurrida: Ministerio de Economía, Hacienda y Soberanía Industrial y Digital.

o Petición de decisión prejudicial.

Asunto C-411/24

Cuestión planteada:

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Deben interpretarse los artículos 24, apartado 1, y 98, apartados 1 y 2, en relación con el anexo III, categoría 12, de la Directiva 2006/112/CE, en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en virtud de la cual un Estado miembro puede, mediante una obligación nacional de desglose, excluir de la reducción del tipo del impuesto que establece para el arrendamiento de viviendas y habitaciones que los empresarios destinen al alojamiento de corta duración de huéspedes prestaciones que no sirvan directamente al arrendamiento y que se remuneren con la contraprestación abonada para el arrendamiento, incluso cuando se trate —como sucede en el caso de autos con la puesta a disposición de plazas de aparcamiento, instalaciones de fitness y bienestar y una red local inalámbrica propia del hotel (W-LAN)— de prestaciones accesorias dependientes del alojamiento de corta duración de huéspedes?

Fecha de presentación: 12 de junio de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania.

Fecha de la resolución de remisión: 10 de enero de 2024.

Parte recurrente: D GmbH & Co. KG.

Parte recurrida: Finanzamt A

◦ Petición de decisión prejudicial.

Asunto C-410/24

Cuestión planteada:

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Deben interpretarse los artículos 24, apartado 1, y 98, apartados 1 y 2, en relación con el anexo III, categoría 12, de la Directiva 2006/112/CE, en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en virtud de la cual un Estado miembro puede, mediante una obligación nacional de desglose, excluir de la reducción del tipo del impuesto que establece para el arrendamiento de viviendas y habitaciones que los empresarios destinen al alojamiento de corta duración de huéspedes prestaciones que no sirvan directamente al arrendamiento y que se remuneren con la contraprestación abonada para el arrendamiento, incluso cuando se trate –como sucede en el caso de autos con los servicios de desayuno– de prestaciones accesorias dependientes del alojamiento de corta duración de huéspedes?

Fecha de presentación: 12 de junio de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania.

Fecha de la resolución de remisión: 10 de enero de 2024.

Parte recurrente: D.

Parte recurrida: Finanzamt F

◦ Petición de decisión prejudicial.

Asunto C-409/24

Cuestión planteada:

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Deben interpretarse los artículos 24, apartado 1, y 98, apartados 1 y 2, en relación con el anexo III, categoría 12, de la Directiva 2006/112/CE, en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en virtud de la cual un Estado miembro puede, mediante una obligación nacional de desglose, excluir de la reducción del tipo del impuesto que establece para el arrendamiento de viviendas y habitaciones que los empresarios destinen al alojamiento de corta duración de huéspedes prestaciones que no sirvan directamente al arrendamiento y que se remuneren con la contraprestación abonada para el arrendamiento, incluso cuando se trate –como sucede en el caso de autos (solo) con la puesta a disposición de plazas de aparcamiento– de prestaciones accesorias dependientes del alojamiento de corta duración de huéspedes?

Fecha de presentación: 12 de junio de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania.

Fecha de la resolución de remisión: 10 de enero de 2024.

Parte recurrente: J GmbH.

Parte recurrida: Finanzamt K

o Petición de decisión prejudicial.

Asunto C-405/24

Cuestión planteada:

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea:

«¿Se oponen las disposiciones del artículo 143, 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 y del artículo 1 de la Directiva 2006/79/CE del Consejo, de 5 de octubre de 2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países, en el contexto del considerando 3 de la Directiva 2006/79 y del artículo 25 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras (DO 2009, L 324; en lo sucesivo, "Reglamento 1186/2009"), a una norma como el artículo 52, apartado 1, de la ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług Ley del impuesto sobre bienes y servicios, de 11 de marzo de 2004; en lo sucesivo, "Ley del IVA", con arreglo a la cual no está exenta de IVA la importación de mercancías contenidas en un envío dirigido desde un tercer país por un particular a otro particular que se encuentra en un Estado miembro de la Unión Europea distinto del Estado en el que se realiza la importación?»

Fecha de presentación: 11 de junio de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia.

Fecha de la resolución de remisión: 26 de marzo de 2024.

Parte recurrente: L, sc.

Parte recurrida: Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia.

Imposición productos energéticos

o Conclusiones del Abogado General.

Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Directiva 2003/96/CE – Imposición de los productos energéticos y de la electricidad – Artículo 14, apartado 1, letra c) – Exención de los productos energéticos utilizados como carburante en la navegación en aguas de la Unión Europea – Gasóleo sin el marcado fiscal requerido, utilizado para la propulsión de una embarcación – Directiva 95/60/CE – Marcado fiscal del gasóleo y del queroseno – Impuestos especiales – Directiva 2008/118/CE – Régimen general de los impuestos especiales – Artículo 7, apartado 2 – Devengo del impuesto especial – Despacho a consumo de productos sujetos a impuestos especiales – Tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales – Artículo 8, apartado 1 – Deudor del impuesto especial exigible – Poseedor del producto sujeto al impuesto especial – Producto sujeto a impuestos especiales suministrado por un depositario autorizado – Gasóleo sin el marcado fiscal requerido – Principio de proporcionalidad »

Asunto: C-137/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de los Países Bajos.

Fecha de las conclusiones: 5 de septiembre de 2024.

Abogado/a General: Sr. Athanasios Rantos.

Parte demandante: X

Parte demandada: Staatssecretaris van Financien.

Propuesta del Abogado General:

A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) del siguiente modo:

«1) El artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de

imposición de los productos energéticos y de la electricidad no se opone a una disposición nacional que supedita la aplicación de la exención fiscal al requisito de que el gasóleo presente el contenido mínimo de marcador fiscal establecido conforme al artículo 2, apartado 2, de la Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno, siempre que el interesado al que se le haya denegado la exención porque el gasóleo en cuestión no tenía el marcado fiscal exigido tenga la posibilidad de aportar a las autoridades nacionales la prueba del uso regular de ese gasóleo.

2) Las autoridades tributarias de un Estado miembro pueden exigir a un patrón, sobre la base del artículo 7, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, en relación con el artículo 8, apartado 1, letra b), de esa Directiva, el impuesto especial devengado cuando se haya constatado, a raíz de un control efectuado por tales autoridades, que el patrón posee el gasóleo sin el marcado fiscal requerido para poder acogerse a la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, con independencia del hecho de que este hubiera adquirido previamente ese gasóleo (que se ha comprobado que carecía del marcado fiscal requerido) a un depositario autorizado.

3) El principio de proporcionalidad no se opone a que el impuesto especial exigible sea efectivamente recaudado, en virtud del artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 2008/118, del patrón como propietario de la embarcación, aun cuando este no tuviera ningún motivo para dudar de que el gasóleo se había suministrado en régimen de exención de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones del Derecho de la Unión y las disposiciones nacionales aplicables.»

◦ Conclusiones del Abogado General.

Procedimiento prejudicial – Energía – Directiva 2009/73/CE – Mercado interior del gas natural – Artículo 3 – Obligaciones de servicio público y protección de los consumidores – Incumplimiento, por parte de un suministrador de gas natural, de su obligación de transparencia respecto de los clientes – Acumulación de sanciones administrativas por un mismo comportamiento infractor – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Artículo 50 – Principio non bis in idem – Artículo 52, apartado 1 – Limitaciones al principio non bis in idem – Proporcionalidad.

Asunto: C- 205/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía.

Fecha de las conclusiones: 11 de julio de 2024.

Abogado/a General: Sr. Athanasios Rantos.

Parte demandante: Engie Romania SA

Parte demandada: Autoritatea nationala de Reglementare in Domeniul Energiei.

Propuesta del Abogado General:

A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la segunda cuestión prejudicial planteada por el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía):

«El artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un suministrador de gas natural sea sancionado por dos actas de infracción distintas, una redactada por la autoridad de protección de los consumidores, y, la otra, por la autoridad reguladora en el ámbito de la energía, siempre que:

- los procedimientos y las sanciones se basen en disposiciones legales diferentes que persiguen objetivos de interés general distintos y complementarios, justificando con ello la acumulación de procedimientos y de sanciones;
- existan normas claras y precisas que permitan prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones, así como asegurar la coordinación entre las distintas autoridades competentes;
- ambos procedimientos se hayan tramitado de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo, y
- el conjunto de sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de las infracciones cometidas».

o Petición de decisión prejudicial.

Asunto C-467/24.

Cuestión planteada:

1. ¿Debe interpretarse el artículo 7, apartado 1, letra e), del Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, de 6 de octubre de 2022, «relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía», en el sentido de que únicamente está excluida del ámbito de aplicación del tope de los ingresos de mercado obtenidos por la venta de electricidad establecido en el artículo 6 de dicho Reglamento, la electricidad obtenida a partir de biometano mediante depuración y compresión de biogás y mediante un proceso de biometanización, y no la electricidad obtenida a partir de biogás mediante un proceso de biometanización y utilizando una central de cogeneración?
2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿vulnera los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de

la Unión Europea el artículo 7, apartado 1, letra e), del citado Reglamento (UE) 2022/1854, interpretado en el sentido de que solo la electricidad obtenida a partir de biometano mediante depuración y compresión de biogás y mediante un proceso de biometanización, y no la electricidad obtenida a partir de biogás mediante un proceso de biometanización y utilizando una central de cogeneración, está excluida del ámbito de aplicación del tope de los ingresos de mercado obtenidos por la venta de electricidad establecido en el artículo 6 de dicho Reglamento?

3. ¿Vulnera los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea el artículo 7, apartado 3, primera frase, del Reglamento (UE) 2022/1854 antes citado, en la medida en que permite a los Estados miembros declarar, especialmente en los casos en que la aplicación del tope de los ingresos de mercado previsto en el artículo 6, apartado 1, de dicho Reglamento suponga una carga administrativa significativa, la inaplicabilidad del tope a los productores que generen electricidad mediante instalaciones de generación de electricidad con una capacidad instalada de 1 MW como máximo, sin permitirles prever una tarifa progresiva o una dispensa o excepción en función de la capacidad instalada de la instalación de que se trate?
4. ¿Vulnera el artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea el artículo 6, apartado 1, del Reglamento (UE) 2022/1854, antes citado, teniendo en cuenta o no las respuestas que proceda dar a las cuestiones prejudiciales quinta y sexta, en la medida en que, al establecer que los ingresos de mercado de los productores de electricidad enumerados en el artículo 7, apartado 1, del mismo Reglamento tengan un «tope» de 180 euros por MWh, implica que el excedente de tales ingresos está sujeto a un tipo de gravamen del 100 %?
5. ¿Deben interpretarse los artículos 6, apartado 1, y 8 del citado Reglamento (UE) 2022/1854, a la luz de su considerando 40, en el sentido de que permiten a los Estados miembros introducir una medida nacional, como el artículo 5 de la wet van 16 december 2022 «tot wijziging van de wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt en tot invoering van een plafond op marktinkomsten van elektriciteitsproducenten» (Ley de 16 de diciembre de 2022 por la que se modifica la Ley de 29 de abril de 1999 relativa a la organización del mercado de la electricidad y se introduce un tope de los ingresos de mercado de los productores de electricidad), en virtud de la cual se fija el tope de los ingresos de mercado en 130 euros por MWh y se invoca como justificación el aumento de los precios en el mercado belga de la electricidad?
6. En caso de respuesta afirmativa a la quinta cuestión prejudicial, ¿vulneran los artículos 6, apartado 1, y 8 del citado Reglamento (UE) 2022/1854 los artículos 16 y 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y violan el principio de solidaridad energética del Derecho de la Unión?
7. ¿Vulneran los artículos 6, apartado 1, y 7, apartado 1, letra e), del citado Reglamento (UE) 2022/1854 los artículos 20 y 21 de la Carta de los Dere-

chos Fundamentales de la Unión Europea, violan los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima e incumplen el deber de motivación establecido en el artículo 296 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en la medida en que también aplican el tope de los ingresos de mercado obligatorio de 180 euros por MWh a la venta de electricidad obtenida a partir de combustibles de biomasa (combustibles de biomasa sólidos o gaseosos)?

8. ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartados 1, letra b), y 2, del Reglamento (UE) 2022/1854 antes citado en el sentido de que obliga a los Estados miembros a introducir un tope de precios superior al tope de precios de 180 euros por MWh previsto en el artículo 6, apartado 1, de dicho Reglamento para las instalaciones que producen electricidad a partir de combustibles de biomasa sólidos o gaseosos?
9. ¿Deben interpretarse los artículos 2, punto 5, y 6, apartado 1, del citado Reglamento (UE) 2022/1854, a la luz de su considerando 30, en el sentido de que permiten a un Estado miembro establecer una medida nacional, como el artículo 5 de la citada Ley de 16 de diciembre de 2022, en virtud de la cual los ingresos de mercado a los que se aplica el tope del precio se determinan únicamente sobre la base de presunciones, sin que los productores de electricidad puedan demostrar el importe de los ingresos efectivamente percibidos por la venta y la entrega de electricidad?
10. ¿Deben interpretarse los artículos 2, punto 5, y 6, apartado 1, del citado Reglamento (UE) 2022/1854, a la luz de su considerando 30, en el sentido de que permiten a un Estado miembro diferenciar, en lo que respecta a la utilización de presunciones para determinar los ingresos de mercado a los que se aplica el tope del precio, entre los productores de electricidad a partir de energía nuclear y los productores de electricidad a partir de otras fuentes?
11. En caso de respuesta afirmativa a la novena cuestión prejudicial, ¿vulneran los artículos 2, punto 5, y 6, apartado 1, del citado Reglamento (UE) 2022/1854, interpretados a la luz de su considerando 30, el artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea?
12. En caso de respuesta afirmativa a la décima cuestión prejudicial, ¿vulneran los artículos 2, punto 5, y 6, apartado 1, del citado Reglamento (UE) 2022/1854, interpretados a la luz de su considerando 30, los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea?
13. ¿Deben interpretarse los artículos 6, apartado 1, 7, 8 y 22, apartado 2, letra c), del citado Reglamento (UE) 2022/1854 en el sentido de que permiten a los Estados miembros introducir una medida nacional, como el artículo 5 de la mencionada Ley de 16 de diciembre de 2022, en virtud de la cual el tope de los ingresos de mercado se aplica con anterioridad al 1 de diciembre de 2022, esto es, el 1 de agosto de 2022?
14. En caso de respuesta afirmativa a la decimotercera cuestión prejudicial, ¿violan los artículos 6, apartado 1, 7, 8 y 22, apartado 2, letra c), del citado Reglamento (UE) 2022/1854 los principios de seguridad jurídica y de

protección de la confianza legítima, el principio de irretroactividad de las normas jurídicas y el principio de solidaridad energética e infringen el artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea?

15. ¿Debe interpretarse el Derecho de la Unión en el sentido de que si el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica) concluyera, sobre la base de las respuestas a las cuestiones prejudiciales antes formuladas, que la citada Ley de 16 de diciembre de 2022, que aplica el Reglamento (UE) 2022/1854 antes mencionado, incumple alguna de las obligaciones derivadas de las disposiciones a que se refieren dichas cuestiones, el Derecho de la Unión se opone a que el Grondwettelijk Hof mantenga los efectos de la citada Ley de 16 de diciembre de 2022?

Fecha de presentación: 2 de julio de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Constitucional de Bélgica.

Parte recurrente: 2Valorise Ham NV 2Valorise Amel NV 2Valorise NV Luminus NV EDF Belgium NV ActiVent Wallonie CV e-NosVents NV Lumiwind CV Luminus Wind Together CV Rouge Lux BVBA Biospace CV Federatie van de Belgische Elektriciteits- en Gasbedrijven VZW Organisatie voor Duurzame Energie Vlaanderen VZW Wind4wallonia 2 NV Electrabel NV Eoly Energy NV.

Parte recurrida: Consejo de Ministros, Bélgica.

Cooperación aduanera

o Petición de decisión prejudicial.

Asunto C-500/24.

Cuestión planteada:

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

En el régimen de ventas sucesivas, para determinar el valor en aduana de las mercancías, como valor de transacción, las expresiones venta «para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad», a que se refiere el artículo 29 del CAC y el artículo 70.1 del CAU, o «con vistas a la exportación a dicho territorio», a que se refiere el artículo 147 del DACAC, ¿han de interpretarse en el sentido de que es suficiente la mera introducción de las mercancías en el territorio comunitario, entendido como ámbito geográfico, en virtud de un título de compraventa, con independencia del régimen aduanero en el que posteriormente se incluyan y cualquiera que sea el fin al que se destinen, sin que en ningún caso se exija la comercialización de las mercancías dentro del territorio de la Unión Europea? ¿O es necesario acreditar que el destino de la exportación sea el mercado de la Unión Europea para entender que la venta se ha realizado «con vistas a la exportación a dicho territorio»?

Fecha de presentación: 18 de julio de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, España.

Parte recurrente: Grupo Massimo Dutti, SA.

Parte recurrida: Agencia Estatal de la Administración Tributaria. España.

◦ Conclusiones del Abogado General.

Procedimiento prejudicial – Unión aduanera – código aduanero de la Unión – Salida de las mercancías de una zona franca – Obligaciones del titular de una zona franca derivadas del Derecho de la Unión – Deuda aduanera en caso de incumplimiento de obligaciones – Principio de protección de la confianza legítima – Protección de la confianza legítima derivada de una práctica administrativa reiterada – Extensión del efecto de cosa juzgada de una sentencia que anula una sanción impuesta por un incumplimiento de obligaciones aduaneras.

Asunto: C-376/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Letonia.

Fecha de las conclusiones: 11 de julio de 2024.

Abogado/a General: Sra. Juliane Kokott.

Parte demandante: Sia Baltic Container Terminal.

Parte demandada: Valsts ienemumu dienests.

Propuesta de la Abogada General:

En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia):

«1) El artículo 214 del Reglamento (UE) n.º 952/2013, en relación con el artículo 178 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, no exige en todo caso al titular de una zona franca registrar un "número de referencia maestro" para cumplir con sus obligaciones de registro allí establecidas y ultimar el régimen especial de "zona franca".

2) La posibilidad de ultimar el régimen de "zona franca" mediante el registro de un documento de transporte de las mercancías provisto del sello y de la firma de la Administración tributaria depende del contenido de la autorización o dispensa por la Administración tributaria de determinadas obligaciones de registro. Solamente el tribunal remitente puede apreciar este extremo.

3) La ultimación del régimen especial de "zona franca" no exige que el titular de la zona franca compruebe el estatuto de las mercancías certificado por la Administración tributaria si no existen motivos para apreciar una falsificación

del certificado correspondiente. La forma que ha de presentar dicho certificado y cómo se ha de acreditar el estatuto de las mercancías despachadas se determina en la legislación nacional (puesto que, en virtud del artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado 2015/2446, las autoridades aduaneras pueden dispensar de parte de la información).

4) Puede fundamentar una confianza legítima una práctica administrativa reiterada consistente en que, tras la comprobación por la autoridad aduanera, se anota en el documento de transporte de las mercancías el estatuto de estas mediante el sello y la firma, práctica que en el pasado siempre ha permitido ultimar válidamente el régimen de "zona franca", aun cuando en el documento no se detalle el motivo del cambio de estatuto. En cualquier caso, esto no constituye una infracción manifiesta de disposición alguna del código aduanero, pues este admite requisitos de prueba diferentes.

5) El Derecho de la Unión no se opone a que el principio de cosa juzgada reconocido en el Derecho interno impida la liquidación de una deuda aduanera basada en un incumplimiento de obligaciones con arreglo al artículo 79, apartado 1, letra a), del Reglamento n.º 952/2013 cuando un órgano jurisdiccional nacional ya haya negado con carácter firme, en un procedimiento sancionador, la existencia de un incumplimiento de obligaciones aduaneras por los mismos actos durante el mismo período.»

Práctica profesional

La necesidad de implantar en el orden contencioso-administrativo una doble instancia generalizada. las exigencias derivadas de la doctrina Saquetti Iglesias



LA NECESIDAD DE IMPLANTAR EN EL ORDEN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO UNA DOBLE INSTANCIA GENERALIZADA. LAS EXIGENCIAS DERIVADAS DE LA DOCTRINA SAQUETTI IGLESIAS

Jesús Cudero Blas

Of counsel de GARRIGUES

*Magistrado del Tribunal Supremo excedente
(España)*

Cómo citar: Cudero Blas, J. (2024). La necesidad de implantar en el orden contencioso-administrativo una doble instancia generalizada. Las exigencias derivadas de la doctrina *Saquetti Iglesias*. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 383-403.

SUMARIO

1. Introducción
2. La doctrina Saquetti y su recepción en el sistema procesal español por el pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo
3. La aplicación de la doctrina Saquetti por el Tribunal Supremo —tras sus sentencias del Pleno— cuando inadmite recursos de casación
4. La aplicación de la doctrina Saquetti por el Tribunal Supremo —tras sus sentencias del Pleno— cuando admite recursos de casación
5. La aplicación de la doctrina Saquetti por el Tribunal Supremo —tras sus sentencias del Pleno— cuando resuelve recursos de casación previamente admitidos a trámite
6. Valoración crítica de los pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo sobre la doctrina Saquetti y propuestas para conseguir una correcta aplicación de tal doctrina

1. Introducción

Constituye una opinión común de la comunidad jurídica (en la Academia, en los jueces y magistrados y en los abogados) la de que el orden jurisdiccional contencioso-administrativo *necesita* contar con una verdadera doble instancia jurisdiccional.

Nos encontramos, desde luego, ante una anomalía de esta jurisdicción, pues en las restantes (la civil, la penal y la laboral) la presencia de una alzada judicial está absolutamente generalizada.

El análisis de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, permite, en efecto, comprobar que solo se reconocen –respecto de las resoluciones judiciales– dos recursos devolutivos: uno ordinario, el de apelación; otro extraordinario, el de casación.

De ellos, solo el primero –el de apelación– coloca al órgano *ad quem* en una posición idéntica a la del juez *a quo*, al punto de que su cognición es plena para revisar y decidir cuantas cuestiones suscita el litigio.

Sin embargo (y aquí está la excepcionalidad de este orden jurisdiccional), la regulación legal del recurso de apelación (único supuesto en el que cabe hablar de *segunda instancia*), ofrece unas enormes limitaciones al acceso al mismo, derivadas, por lo que aquí interesa, (i) de la procedencia de la resolución judicial recurrida (pues solo cabe cuando esta ha sido dictada por un órgano unipersonal) y (ii) de la cuantía litigiosa (pues es menester que esta supere la cifra de 30.000 euros).

Lo verdaderamente relevante es que no hay apelación posible frente a resoluciones de las Salas competentes de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional ni cuando estas Salas actúan en única instancia, ni, lógicamente, cuando lo hacen en apelación.

Y lo grave es que un análisis de los artículos 8 a 11 de la Ley de la Jurisdicción pone de manifiesto el extraordinario número de supuestos en los que aquellas Salas resuelven *en única instancia*, esto es, adoptando sus decisiones sin posibilidad de ser controvertidas ante un órgano judicial superior que esté colocado en la misma situación en relación con las pretensiones deducidas en el proceso y con idénticas potestades de cognición que esas mismas Salas.

Si analizamos exclusivamente las cuestiones tributarias, comprobaremos con facilidad cómo solo habrá segunda instancia en aquellos litigios que sean conocidos por los juzgados de lo contencioso-administrativo y estos serán exclusivamente (artículo 8.1 de la Ley Jurisdiccional) aquellos que se refieran a actos tributarios de las entidades locales; además, la cuantía litigiosa deberá superar los 30.000 euros o, de no ser así, haber tenido por objeto la impugnación indirecta de una disposición general (artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción).

Quiere ello decir, por tanto, que, continuando con la materia tributaria, toda la actividad administrativa llevada a cabo por los órganos de las Comunidades Autónomas y del Estado (oportunamente revisada por los órganos económico-administrativos) será impugnabile ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia o de la Audiencia Nacional, que actuarán como órganos judiciales de *única instancia*, frente a cuyas resoluciones solo cabrá acudir al Tribunal Supremo.

El problema se agrava si tenemos en cuenta que, como es sabido, el Tribunal Supremo solo podrá actuar en estos casos como órgano de casación, esto es, con una cognición muy limitada por cuanto (i) la admisión de un recurso extraordinario de esta clase exige –a tenor de los artículos 86 y siguientes de la Ley Jurisdiccional– que se aprecie la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y la necesidad de un pronunciamiento del Alto Tribunal y (ii) el enjuiciamiento que el Tribunal Supremo puede realizar está enormemente restringido, pues tal enjuiciamiento «*se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho*» (artículo 87.bis.1 de la Ley de esta Jurisdicción).

Cabe preguntarse, en primer lugar, si existe alguna razón técnico-jurídica para excepcionar el régimen legal de la apelación en el ámbito de lo contencioso-administrativo. O si, en otras palabras, la impugnación de las resoluciones de las Administraciones Públicas sujetas al Derecho Administrativo presenta alguna especificidad que justifique que, en un importantísimo número de asuntos y –seguramente– en los cualitativamente más relevantes, el litigante no tenga derecho a que un órgano judicial superior revise en su totalidad y sin restricción alguna la decisión que se ha tomado en primera instancia.

En mi opinión, ni la eventual dificultad técnica de las cuestiones sometidas al enjuiciamiento en este ámbito, ni una supuesta necesidad de que ciertas decisiones deban ser adoptadas colegiadamente justifican la importante restricción mencionada: en todos los órdenes jurisdiccionales se ventilan materias complejísimas y nadie –incluido el legislador– ha apreciado una necesidad explícita de que la solución a esos litigios sea ofrecida desde el principio por un órgano que cuente con varios magistrados.

Sea como fuere, la inexistencia de una doble instancia generalizada y las restricciones mencionadas en el acceso y en el enjuiciamiento del recurso de casación provocan un primer efecto pernicioso: la imposibilidad de someter al parecer de un órgano superior la aplicación del derecho efectuada por la Sala correspondiente cuando la discrepancia verse sobre el componente fáctico de la decisión judicial, o sobre aspectos puramente procedimentales respecto de los que difícilmente podrá identificarse un interés objetivo para la formación de jurisprudencia y una necesidad de obtener un pronunciamiento del Tribunal Supremo, o, finalmente, sobre cuestiones sustantivas cuando en relación con las mismas ya existe doctrina jurisprudencial.

Las alarmas saltaron definitivamente cuando se publicó la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, iniciado por la demanda núm. 50514/13, en el asunto *Saqueti Iglesias c. España*, en la que se declara que el derecho a la doble instancia judicial que garantiza el artículo 2

del Protocolo núm. 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos resulta de aplicación a aquellas sanciones administrativas que puedan reputarse graves y de naturaleza penal.

A partir de esta sentencia, resulta obligado dar respuesta a una cuestión esencial: la de si el sistema de recursos que prevé nuestra ley procesal permite afirmar que, en el ámbito contencioso-administrativo español, está garantizado el derecho previsto en aquel precepto del Protocolo núm. 7 cuando está en juego una sanción administrativa grave de naturaleza penal.

Y, en el caso de que esa respuesta fuera negativa, qué medidas deberían adoptarse para hacer efectivo aquel derecho y para evitar eventuales y repetidas condenas al Reino de España por su desconocimiento.

2. La doctrina Saquetti y su recepción en el sistema procesal español por el pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Se ha escrito tanto sobre esta cuestión que, muy probablemente, resulta casi imposible efectuar alguna aportación o realizar alguna reflexión que no haya sido objeto ya de un análisis en profundidad.

Por eso, el propósito de este trabajo es muy simple y, desde luego, está alejado de cualquier pretensión innovadora o enderezada a aportar claves de enjundia técnico-jurídica. La finalidad es, solo, analizar el estado de la cuestión cuando han transcurrido más de cuatro años desde que se publicó la sentencia Saquetti y cuando la Sala Tercera del Tribunal Supremo ya cuenta con algunos pronunciamientos en los que –ya veremos si de manera congruente– se aplica a concretos procesos contencioso-administrativos la doctrina establecida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Los hechos enjuiciados por el Tribunal de Estrasburgo en el asunto *Saquetti Iglesias* son muy conocidos: impuesta por el Ministerio de Economía una sanción administrativa de 153.000 euros en aplicación de la legislación en materia de blanqueo de capitales, el sancionado la impugna en vía judicial ante la Sala competente del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que dicta sentencia desestimatoria frente a la que el recurrente carece en nuestro ordenamiento de recurso jurisdiccional alguno en la medida en que –cuando se dicta la sentencia confirmatoria de la sanción– las resoluciones de los órganos judiciales de aquella clase solo eran impugnables en casación cuando la cuantía litigiosa excedía de la suma de 600.000 euros.

Intentado sin éxito el amparo ante el Tribunal Constitucional –que es inadmitido por ausencia de especial relevancia constitucional– frente a la inadmisión de la casación, el interesado acude al Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que estima su demanda y condena al Reino de España por haber vulnerado el artículo 2 del Protocolo número 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Aunque el estudio concienzudo de la sentencia del Tribunal de Estrasburgo excede con mucho del propósito de este trabajo, conviene desde este momento

identificar con precisión el precepto del Convenio que habría sido vulnerado por el Reino de España. Según el artículo 2 de aquel Protocolo *«toda persona declarada culpable de una infracción penal por un tribunal tendrá derecho a hacer que la declaración de culpabilidad o la condena sea examinada por un órgano jurisdiccional superior»*, en el bien entendido que, según el propio precepto, (i) el ejercicio de ese derecho, *incluidos los motivos por los que podrá ejercerse*, se regulará por ley y (ii) podrá ser objeto de excepciones para infracciones penales de menor gravedad o para aquellos supuestos en los que la condena en primera instancia haya sido impuesta por el más alto órgano jurisdiccional.

En el régimen jurídico vigente en nuestro país que fue objeto de análisis en la sentencia Saquetti, el examen por un órgano jurisdiccional superior de la declaración de culpabilidad o de la condena –cuando la infracción concernida tuviera naturaleza penal– era técnicamente imposible cuando la sanción correspondiente no superase la suma de 600.000 euros.

Ello era así por cuanto, en estos casos (esto es, cuando la cuantía fuera inferior a aquella cifra, que es lo que aconteció en el supuesto analizado por el Tribunal de Estrasburgo), las sentencias dictadas en única instancia por los Tribunales Superiores de Justicia o por la Audiencia Nacional no eran, en ningún caso, susceptibles de recurso de casación, único recurso devolutivo previsto en la ley frente a tales sentencias (pues la casación en interés de ley o la casación para la unificación de doctrina –recursos también previstos– tenían unos presupuestos de admisión tan limitados que no constituían cauce adecuado en absoluto para la revisión de la culpabilidad o de la condena en los términos previstos en el Protocolo núm. 7).

La cuantía era entonces –con anterioridad a la reforma operada en nuestro sistema procesal por la Ley Orgánica 7/2015– un límite infranqueable que impedía acudir al recurso de casación. Y eso es lo que provocó la condena al Reino de España: como la infracción por la que fue sancionado el interesado debía reputarse grave y de naturaleza penal, se cercenó su derecho a cuestionar la declaración de culpabilidad y la condena misma ante un órgano jurisdiccional superior al Tribunal Superior de Justicia de Madrid, cuya sentencia había declarado conforme a Derecho la sanción impuesta por el Ministerio de Economía.

La vulneración identificada por el Tribunal de Estrasburgo, por cierto, salía al paso de una doctrina del Tribunal Constitucional (que surge con su sentencia 89/1995, de 6 de junio) según la cual entre los «matices» que el Derecho administrativo sancionador presenta en relación con los principios y garantías constitucionales del orden y del proceso penal estaría el derecho «a la doble instancia», que no sería exigible –según el máximo intérprete de la Constitución– en el proceso contencioso-administrativo en la medida en que no cabe identificar en él un «proceso sancionador», sino solo uno cuyo objeto es revisar un acto consistente en la imposición –por un órgano administrativo– de una sanción.

En todo caso, el panorama procesal cambia exponencialmente tras la publicación de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que modifica la regulación del recurso casación de manera que todas las sentencias dictadas en única instancia por las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia y la Audiencia Nacional son susceptibles de tal recurso al margen de la cuantía del litigio aunque –por

lo que ahora importa— (i) con la condición de que el recurrente acredite que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y que precisa de un pronunciamiento del Tribunal Supremo y (ii) con una clara limitación de la cognición, pues el enjuiciamiento se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho.

El nuevo régimen impugnatorio planteaba entonces un interrogante enormemente relevante relacionado con el pronunciamiento del Tribunal de Estrasburgo en el asunto Saquetti: ¿constituía el recurso de casación derivado de la Ley Orgánica 7/2015 el instrumento idóneo para garantizar el derecho de los sancionados por infracciones graves de naturaleza penal que han visto confirmada en única instancia su condena a que su declaración de culpabilidad o la condena misma sea examinada por un órgano jurisdiccional superior? O, dicho en otros términos, ¿se garantiza el derecho que reconoce el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del Convenio con este recurso de casación?

Vaya por delante que muchas de las respuestas que se han dado a estas preguntas —en la doctrina y en el propio Tribunal Supremo— descansan, de alguna forma, en un entendimiento ciertamente atípico —al menos desde el punto de vista procedimental— de la «*declaración de culpabilidad*» o de la «*condena por una infracción penal*», que son aquellos aspectos a los que el Protocolo anuda el derecho al reexamen.

En nuestro sistema de Derecho Administrativo, esas dos decisiones (declarar la culpabilidad y condenar por la infracción correspondiente) son adoptadas por los órganos competentes de las Administraciones Públicas mediante resoluciones que son «revisadas» (técnicamente, el proceso contencioso-administrativo «revisa» las actuaciones de la Administración sometidas al Derecho Administrativo) por los órganos judiciales que, por tanto, no «declaran» la culpabilidad o «condenan» por la comisión de una infracción, sino que revocan o confirman —tras tramitarse un proceso con todas las garantías— las decisiones adoptadas en aquel sentido por la Administración.

Nos hallamos en la principal —quizás única— diferencia entre las sanciones administrativas y las sanciones penales: ambas son manifestación del *ius puniendi* que se reconoce al poder público, pero son impuestas por órganos distintos integrantes de ese poder (los jueces en el caso de las sanciones penales; la Administración Pública en el caso de las sanciones administrativas).

Ambas sanciones no son, pues, *ontológicamente* diferentes; simplemente, disponen de cauces procedimentales dispares.

Aunque, probablemente, el artículo 2 del Protocolo núm. 7 estaba pensando —al reconocer el derecho a la doble revisión jurisdiccional— solo en sanciones impuestas por órganos judiciales, es lo cierto que el debate está ya completamente cerrado: las declaraciones de culpabilidad efectuadas por la Administración Pública y las condenas impuestas por esa misma Administración (cuando de sanciones graves «de naturaleza penal» se trate) que hayan sido declaradas ajustadas a Derecho por un órgano judicial (en un sistema procesal como el nuestro) otorgan al interesado el derecho a acudir a otro órgano judicial jerárquicamente superior para que tales decisiones (de declaración de culpabilidad y de condena) sean «examinadas» por el mismo.

Y si ello es así, las dos cuestiones que suscitaba la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, tras la entrada en vigor de la casación aprobada por la Ley Orgánica 7/2015, eran dos: (i) cuándo cabía hablar de «sanciones administrativas graves de naturaleza penal» y (ii) si el examen de la declaración de culpabilidad o de la condena puede hacerse de forma ajustada al artículo 2 del Protocolo núm. 7 con el modelo de recurso de casación actualmente vigente.

En relación con la primera cuestión, para apreciar la «naturaleza penal grave» de la infracción como criterio para su reexamen, el Tribunal de Estrasburgo –desde su sentencia de 8 de junio de 1976, caso *Engel y otros c. Países Bajos*– exige atender a dos circunstancias:

La primera, la magnitud del colectivo al que va dirigida la norma infringida, el tipo y la naturaleza de los intereses protegidos y la existencia de un objetivo de disuasión y represión.

La segunda, la severidad de la sanción impuesta en la medida en que el precepto del Protocolo permite excluir el derecho al reexamen en los casos de «infracciones de menor gravedad», en el bien entendido que la propia sentencia Saquetti remite –para determinar si concurre el requisito de la gravedad– a las circunstancias concurrentes en el caso concreto, de suerte que no serán de menor gravedad las sanciones pecuniarias no solo a tenor de su importe estricto, sino en atención a las circunstancias personales del interesado.

Todo ello, en aplicación de los conocidos *criterios Engel*, a cuyo tenor (i) la calificación jurídica de la medida en el ordenamiento interno no es sino un punto de partida de valor formal y relativo, (ii) es menester que la sanción se fundamente en normas aplicables a cualquier ciudadano y no sólo a un grupo reducido de ellos (caso éste en el que la naturaleza penal suele quedar en entredicho) y que la previsión sancionadora tenga una finalidad disuasoria y represiva (característica de lo penal) y no meramente resarcitoria o indemnizatoria (propia de lo administrativo) y (iii) es necesario atender a la gravedad o severidad de la sanción a que queda expuesto el individuo.

Por lo que ahora interesa, es doctrina reiterada del Tribunal Supremo –expresada en las sentencias que se analizan a continuación y en otras posteriores– la de que es carga del recurrente justificar tanto la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción, como su carácter grave en los términos establecidos por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Respecto del segundo interrogante al que me referí más arriba (la aptitud del actual recurso de casación para dar satisfacción al derecho al reexamen), la primera vez que el Tribunal Supremo de España aborda el problema que nos ocupa lo hace en tres resoluciones del Pleno de su Sala Tercera: las sentencias núms. 1375/2021 y 1376/2021, ambas de 25 de noviembre de 2021, y la sentencia núm. 1531/2021, de 20 de diciembre de 2021.

Los hechos abordados en esas tres sentencias eran los mismos y se referían a una sanción de multa de 250.000 euros impuesta por la comisión de tres infracciones graves previstas en la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante como consecuencia de un vertido contaminante que la Administración imputó a un buque.

Las sanciones correspondientes fueron declaradas ajustadas a Derecho por tres sentencias de la Sala competente del Tribunal Superior de Justicia de Madrid frente a las que los sancionados (la propietaria del buque, la aseguradora de la embarcación y la naviera titular) prepararon recurso de casación en el que adujeron –para justificar la procedencia de su admisión– la doctrina establecida por el Tribunal de Estrasburgo en el asunto Saquetti Iglesias contra España.

La Sección Primera de la Sala Tercera admitió los recursos de casación mediante tres autos (de 18 de marzo y 15 de abril de 2021, dos) en los que identificó como cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente:

«Determinar la eventual incidencia de la reciente Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti Iglesias c. España (Demanda nº 50514/13) –sobre la exigencia de una doble instancia de revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas graves– en el vigente sistema de recursos contencioso-administrativos, cuando, como aquí acaece y en aplicación de los artículos 307.4.a) y 312 TRLPEMM en relación con los artículos 10.1.m) y 86.1 LJCA, corresponde a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia la competencia para su enjuiciamiento en única instancia».

Cuando la Sala Tercera aborda esta cuestión comienza destacando la conveniencia de instaurar en nuestro sistema procesal una doble instancia generalizada (como ya han reclamado el Tribunal Constitucional y el propio Tribunal Supremo), supuesto en el que –como señalan las tres sentencias– *«el debate tendría una fácil solución»*.

Sea como fuere, la conclusión que extrae el Pleno es contundente: el recurso de casación actualmente vigente constituye instrumento procesal idóneo para salvaguardar la garantía reconocida en el artículo 2 del Protocolo sin que enerve esta conclusión *«el hecho de que el mismo esté sometido a una serie de limitaciones, no solamente formales»*, habida cuenta que *«el Tratado y el Protocolo dejan al criterio de los Estados el régimen de los recursos que habiliten la doble instancia»*.

Es instrumento idóneo, para el Tribunal Supremo, a pesar de exigir al recurrente –para conseguir el acceso al recurso– que acredite la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. De esta forma, la existencia de una declaración de culpabilidad y una condena por infracciones administrativas graves de naturaleza penal *«no puede comportar sin más la admisión del recurso de casación»*, sino que es absolutamente imprescindible *«que se invoque una cuestión de naturaleza sustantiva o procedimental que haya sido suscitada y rechazada en la instancia y rechazada por el Tribunal que dictó la sentencia recurrida, respecto de la cual no exista ya jurisprudencia»*.

Precisamente porque es carga «especial» del recurrente en el vigente sistema procesal –a tenor del artículo 89.2.f) de la Ley Jurisdiccional– fundamentar con singular referencia al caso que concurre alguno de los supuestos que *indican* la existencia de interés casacional (artículo 88.2 de aquella ley procesal) o que permiten *presumir* esa concurrencia (artículo 88.3 de la dicha ley), cuando tal circunstancia no suceda (sea porque no se ha satisfecho adecuadamente dicha

carga, sea porque no quepa apreciar algún indicador o alguna presunción de interés casacional), una resolución de inadmisión del recurso de casación daría *«plena satisfacción a la garantía de la doble instancia»* por cuanto la constatación de que no concurre el interés casacional y el consiguiente rechazo limitar del recurso *«no puede considerarse que desmerece la garantía que comporta la doble instancia»*.

No obstante esta contundente declaración, el Tribunal Supremo –consciente probablemente de que una interpretación estricta de esa doctrina pondría en entredicho el cumplimiento de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos– preconiza inmediatamente una interpretación favorable a la concurrencia del interés casacional a efectos de la admisión del recurso *«cuando se hayan dictado en única instancia por las Salas territoriales sentencias confirmando resoluciones administrativas en las que se ha declarado la culpabilidad por infracciones de naturaleza penal»*.

Esta interpretación favorable, empero, se acompaña de una extraordinaria limitación: solo procederá cuando la finalidad del reexamen *«esté justificada en una pretendida y razonada vulneración de las normas y jurisprudencia aplicables al caso»*, pero no en aquellos supuestos en los que esté afectada *«una mera cuestión de hecho, que se excluye de manera categórica de nuestro actual sistema»*.

Sintéticamente expresado, las sentencias del Pleno de la Sala Tercera justifican su doctrina en tres proposiciones:

La primera, que se satisface el derecho al examen por un órgano judicial superior de la declaración de la culpabilidad y de la condena cuando la admisión a trámite del medio de impugnación disponible está supeditada a rigurosos requisitos formales y sustantivos, entre ellos, muy señaladamente, la de que se constate que el asunto presenta un interés que trasciende del caso concreto, circunstancia que no concurre cuando se invoque una cuestión *«respecto de la cual existe ya jurisprudencia»*.

La segunda, que limitar el enjuiciamiento a la presencia en el asunto de un «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia» no vulnera el derecho reconocido en el artículo 2 del Protocolo, de manera que es conforme a tal precepto rechazar *a limine* la revisión de la declaración de culpabilidad o de la condena cuando se aprecie que no concurre en el caso supuesto alguno que denote aquel interés objetivo.

La tercera, que debe preconizarse una interpretación favorable a la admisión de los recursos de casación en los casos de sentencias que confirman en única instancia sanciones administrativas graves de naturaleza penal, pero solo cuando y en la medida en que la finalidad del reexamen haya sido justificada por el recurrente en la existencia de infracciones de las normas y de la jurisprudencia aplicable al caso, circunstancia que no se produce si el reexamen pretende fundamentarse en cuestiones de hecho.

Las sentencias cuentan con un voto particular en el que se rechaza que el actual modelo de casación sea medio idóneo *«para lograr que todas las sentencias que confirman una sanción administrativa grave sean reexaminadas por un órgano judicial superior»* por cuanto aquel recurso se funda en la idea de que el

Tribunal Supremo solo puede ocuparse *«de aquellos asuntos que presentan objetivamente importancia para el desarrollo de la jurisprudencia»*, siendo así que existe un amplio margen de apreciación del interés casacional en la fase de admisión *«que dista de operar con criterios reglados»*.

Por eso, concluye el voto particular, el recurso de casación solo sería un medio verosímil y eficaz de reexamen de sentencias confirmatorias de sanciones graves si se renunciara *«a la valoración del interés casacional objetivo, reintroduciendo criterios de admisión reglados en materia sancionadora»*.

3. La aplicación de la doctrina Saquetti por el Tribunal Supremo –tras sus sentencias del Pleno– cuando inadmite recursos de casación

El análisis de los autos de admisión e inadmisión dictados tras las tres sentencias del Pleno no permite afirmar –desde luego– que haya tenido lugar una recepción congruente o uniforme de la doctrina establecida en esas sentencias, quizás porque la última parte de su fundamentación jurídica (la relativa a la conveniencia de una interpretación «favorable» al interés casacional en estos casos) diste mucho de ser clara y precisa.

Desde la publicación de las sentencias del Pleno se han dictado –hasta la fecha– once autos de inadmisión por la Sección Primera de recursos de casación preparados frente a sentencias dictadas en única instancia que confirman sanciones administrativas graves pese a que la parte recurrente adujo expresamente, en su escrito de preparación, la doctrina Saquetti y la procedencia de una revisión en sede casacional de la declaración de culpabilidad o de la condena confirmadas por las Salas territoriales. Son los siguientes:

1. Auto de inadmisión de 12 de junio de 2024 (casación 2773/2024), que fundamenta la decisión en que *«la parte elude el esfuerzo argumental necesario a fin de acreditar la concurrencia de los requisitos exigibles para hacer valer la doctrina»* establecida en las sentencias del Pleno de la Sala.
2. Auto de inadmisión de 3 de abril de 2024 (casación 1519/2024), según el cual no cabe admitir el recurso – frente a una sanción de 616.038 euros por la comisión de una infracción muy grave en materia de competencia)– porque *«no se ha justificado por la parte recurrente la naturaleza penal de la sanción»*.
3. Auto de inadmisión de 6 de marzo de 2024 (casación 527/2024): *«no se ha justificado por la parte recurrente la naturaleza penal de la sanción»*. Se trataba de una sanción de 633.917 euros por la comisión de una infracción muy grave en materia de competencia de los artículos 1 de la Ley 15/2007 y 101 TFUE.
4. Auto de inadmisión de 6 de marzo de 2024 (casación 427/2024): *«no se ha justificado por la parte recurrente la naturaleza penal de la sanción»*.

Nuevamente, se trataba de una sanción de 6.015.852 euros por la comisión de una infracción muy grave en materia de competencia de los artículos 1 de la Ley 15/2007 y 101 TFUE.

5. Auto de inadmisión de 6 de marzo de 2024 (casación 8802/2023): las exigencias de la doctrina del Tribunal de Estrasburgo *«quedan colmadas con la posibilidad de acudir al recurso de casación»*. Como sucedía en los supuestos anteriores, se trataba de una sanción de 1.356.214 euros por la comisión de una infracción muy grave de los artículos 1 de la Ley 15/2007 y 101 TFUE, aunque en algún fundamento del auto –al margen de la doctrina Saquetti– se dice que ya hay jurisprudencia sobre las cuestiones suscitadas y que el debate ha versado sobre puras cuestiones de hecho.
6. Auto de inadmisión de 12 de febrero de 2024 (casación 6603/2023): se inadmite el recurso (frente a una sentencia confirmatoria de una sanción muy grave por importe de 2.255.890 euros) porque *«la parte elude el esfuerzo argumental necesario a fin de acreditar la concurrencia de los requisitos exigibles para hacer valer la doctrina»* del Tribunal de Estrasburgo.
7. Auto de inadmisión de 31 de enero de 2024 (casación 8741/2023): se inadmite el recurso (frente a una sentencia confirmatoria de una sanción muy grave en materia de competencia por importe de 940.000 euros) porque las exigencias derivadas de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos *«quedan colmadas con la posibilidad de acudir al recurso de casación»*. Para la Sala, las alegaciones de la recurrente ponen de manifiesto que solo discrepa de los argumentos utilizados por la Sala de instancia que le han llevado a confirmar la sanción a la vista de la prueba practicada, *«sin que se plantee realmente el ejercicio de la función nomofiláctica o unificadora propia del nuevo recurso de casación»*.
8. Auto de inadmisión de 31 de enero de 2024 (casación 8217/2023): se inadmite el recurso (frente a una sentencia confirmatoria de una sanción muy grave en materia de competencia por importe de 5.000.000 euros) porque las exigencias derivadas de la doctrina Saquetti *«quedan colmadas con la posibilidad de acudir al recurso de casación»*, siendo así que –en un razonamiento anterior al referido a la doctrina que nos ocupa– las cuestiones suscitadas por la parte recurrente *«se refieren sustancialmente a cuestiones de hecho, cuya apreciación y valoración en la instancia se pretende cuestionar en cuanto determinantes del fallo, no trascendiendo de las concretas vicisitudes del pleito»*.
9. Auto de inadmisión de 6 de julio de 2023 (casación 2383/2023): aunque la parte recurrente –según el propio auto– invocó la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho al reexamen, la Sala no dedica razonamiento alguno a esta cuestión y se limita a inadmitir el recurso (frente a una sentencia confirmatoria de una sanción muy grave en materia de competencia por importe de 5.148.430 euros) porque *«bajo la formal invocación de los preceptos que señala como infringidos, la*

recurrente no plantea una cuestión jurídica, ni propugna una determinada interpretación de alguna norma», sino que «lo que en realidad cuestiona la recurrente es la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia».

10. Auto de inadmisión de 11 de mayo de 2023 (casación 7917/2023): se inadmite el recurso (frente a una sentencia confirmatoria de una sanción muy grave impuesta por la Comisión Nacional del Mercado de Valores por importe de 300.000 euros) porque las exigencias derivadas de la doctrina Saquetti *«quedan colmadas con la posibilidad de acudir al recurso de casación».*
11. Auto de inadmisión de 24 de noviembre de 2022 (casación 3798/2022): aunque la parte recurrente –según el propio auto– invocó la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho al reexamen, la Sala no dedica razonamiento alguno a esta cuestión y se limita a inadmitir el recurso (frente a una sentencia confirmatoria de por cuatro infracciones graves, tres recogidas en el art. 86.b).1 de la Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre Energía Nuclear, por importes de 7.500.000 euros, 3.000.000 euros y 3.000.000 euros, respectivamente, y una, del art. 86.b).3 de la citada norma, por importe de 1.800.000 euros) porque *«no se suscitan problemas hermenéuticos extrapolables a otros casos al tratarse de cuestiones que se plantean en relación con los hechos de las cuatro sanciones concretas impuestas».*

Desafortunadamente, no disponemos de datos sobre las providencias de inadmisión que han podido recaer en recursos de casación en los que se invocaba la doctrina Saquetti. No disponemos de esos datos porque solo se publican en la base de datos del CENDOJ los autos y sentencias, no las providencias. Por eso, solo contamos con los autos de inadmisión mencionados porque la Ley de la Jurisdicción [artículo 88.3.d)] exige auto motivado para inadmitir recursos de casación contra sentencias que hayan resuelto recursos contra actos o disposiciones de organismos reguladores o de supervisión o agencias cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de la Audiencia Nacional.

En cualquier caso, los escasos autos mencionados y las providencias de inadmisión a cuya lectura se ha podido tener acceso permiten afirmar que hay dos grandes razones para inadmitir recursos de casación preparados frente a sentencias dictadas en única instancia confirmatorias de sanciones administrativas graves: (i) la ausencia de un esfuerzo argumental para constatar la naturaleza penal de la infracción y (ii) la inexistencia de cuestiones jurídicas que trasciendan del caso concreto, sea porque solo se plantean aspectos fácticos, sea porque solo se constata una discrepancia con la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia.

Esas dos razones pueden resultar –a mi entender– insuficientes como para enervar la aplicación al caso de la doctrina Saquetti toda vez que, en relación con la primera cuestión, el «esfuerzo argumental» requerido para acreditar el carácter penal de la infracción bien podía haber sido efectuado por la propia Sala de casación cuando está en presencia –con claridad– de infracciones gra-

ves que se imponen con carácter general al conjunto de los ciudadanos y que responden a un fin de prevención general evidente (criterios Engel).

Y respecto del segundo razonamiento, porque resulta difícilmente comprensible que el derecho a la revisión por un órgano judicial superior –reconocido sin ambages en el Protocolo– se condicione a que la sanción impuesta plantee cuestiones que trasciendan de la propia declaración de culpabilidad o de la condena cuando son estas, cabalmente, las únicas que justifican el derecho al reexamen.

4. La aplicación de la doctrina Saquetti por el Tribunal Supremo –tras sus sentencias del Pleno– cuando admite recursos de casación

Vaya por delante que no puede decirse que la Sección Primera de la Sala Tercera mantenga una línea uniforme en relación con los asuntos en los que admite a trámite el recurso de casación aplicando la doctrina Saquetti.

En un extraordinario trabajo publicado en octubre de 2023 en Taxlandia bajo el sugerente título *Esperando a Saquetti*, Teresa González agrupa las decisiones de admisión en esta materia en tres categorías:

En primer lugar, los autos en los que se identifica como cuestión con interés casacional la determinación de si concurren o no en el asunto los requisitos que determinan el derecho a la revisión en los términos establecidos en la doctrina del Tribunal de Estrasburgo. La Sección Primera ha dictado decenas de autos con este contenido y sigue haciéndolo actualmente, tras al trabajo de la profesora González (el último de esos autos es de 20 de marzo de 2024, casación 6922/2023) a pesar de resultar difícilmente comprensibles resoluciones de esta naturaleza en las que, en puridad, la Sección de Admisión no da cumplimiento a las previsiones contenidas en el artículo 90.4 de la Ley de la Jurisdicción, pues se está limitando a preguntar a la Sección de Enjuiciamiento si se cumplen o no las condiciones de la doctrina Saquetti para activar el derecho a la revisión de la culpabilidad.

La propia Sala Tercera ha censurado en alguna ocasión esta forma de proceder. En la sentencia de 27 de junio de 2024 (casación 4518/2022) se califica un auto como el mencionado como «inusual» y se dice expresamente que «*si bien se mira, esa pregunta versa sobre si el recurso de casación debe o no debe ser admisible dadas las características del caso*», de manera que –siempre según la sentencia– resulta «paradójico» que se plantee una cuestión de admisibilidad a la Sección de enjuiciamiento para que la resuelva, una vez admitido el recurso de casación por la Sección de admisión.

Y en diversas sentencias de la Sección Quinta (la última de ellas, la sentencia de 23 de julio de 2024 dictada en el recurso de casación 6022/2023) se vuelve a calificar la situación de paradójica y, tras censurar al legislador por su desidia al no dar respuesta a los problemas que nuestro sistema procesal plantea, se llega afirmar con mayor contundencia lo siguiente:

«El debate se centra en determinar si es susceptible la sentencia de instancia del reexamen jurisdiccional dado que revisa una resolución sancionadora por una infracción que pueda ser considerada como de naturaleza penal, lo cual no forma parte de la sentencia propiamente dicha, sino del régimen de recursos que se establece en nuestra legislación procesal.

La paradoja procesal que se ocasiona en tal situación es que la decisión sobre la cuestión casacional, en la forma suscitada, nos dejaría en una situación de difícil integración en el actual modelo de recurso de casación, porque al dar la respuesta a la cuestión suscitada, caso de estimar que la infracción es de naturaleza penal, dejaría sin concretar cuáles de las cuestiones que se han suscitado en el proceso deben ser tratadas en el recurso, habida cuenta de su naturaleza de recurso extraordinario, vinculado a la formación de la jurisprudencia, circunstancia que le impone relevantes limitaciones (...).

De lo expuesto hemos de concluir que, a la vista de los términos en que se ha suscitado el debate en la presente casación, deberemos pronunciarnos, en primer lugar, si procede considerar que la infracción por la que fue sancionado el recurrente tiene naturaleza penal y, solo si la respuesta es afirmativa, podremos examinar las cuestiones que se suscitan en el escrito de interposición, sin perjuicio de los límites que nos impone las peculiaridades del recurso de casación que es, no se olvide, el que conforme a la doctrina fijada en la sentencia de 2021, el que da cumplimiento al antes mencionado artículo 2 del Protocolo del CEDH y la jurisprudencia del TEDH que lo interpreta».

En un segundo grupo de autos se admite a trámite el recurso porque, considerando que concurren los requisitos de la doctrina Saquetti, debe responderse a una o varias cuestiones con interés casacional relacionadas con la sanción misma.

Se trata, fundamentalmente, de asuntos tributarios en los que se interroga (i) sobre si cabe una interpretación razonable de la norma excluyente de la culpabilidad (por ejemplo, en los autos de 15 de junio de 2022 –casación 5250/2021–, 20 de julio de 2023 –casación 5161/2022– y 8 de mayo de 2024 –casación 6056/2023–), (ii) sobre si se ha vulnerado el principio de presunción de inocencia en un supuesto de simulación (por ejemplo, en el auto de 16 de mayo de 2024 –casación 804/2023–), (iii) sobre el alcance a efectos sancionadores de la falta de prueba de extremos que afectan a la deducibilidad de un gasto (por ejemplo, en el auto de 24 de enero de 2024 –casación 2248/2023–) o (iv) sobre la relevancia a efectos sancionadores de una decisión administrativa que se ampara en la potestad de calificación del artículo 13 de la Ley General Tributaria debiendo haberse ajustado al conflicto en la aplicación de la norma del artículo 16 de esa misma ley (como en el auto de admisión de 11 de octubre de 2023 –casación 1409/2023–).

Cabe también identificar recursos en materia no tributaria (esencialmente, de competencia) en los que la cuestión con interés casacional se refiere no a la culpabilidad del sancionado, sino a la concreta tipificación de la conducta infractora a tenor de la descripción típica (el último de los autos de esta clase es el de 5 de junio de 2024 –casación 3110/2023– en el que se acota como cuestión relevante la de determinar si la distinción entre «mercado relevante» y

«mercado afectado» puede tener relevancia en la hermenéutica del precepto infractor que resulta aplicable.

Finalmente, cabe identificar un tercer grupo de recursos en el que la admisión se justifica en los razonamientos jurídicos de los autos correspondientes en la doctrina Saquetti, aunque la cuestión con interés casacional no se circunscribe a la sanción impuesta al interesado. El caso paradigmático es el auto de 18 de enero de 2023 (casación 1876/2022) en el que – pese a tener en cuenta la doctrina Saquetti en los razonamientos del auto, las cuestiones con interés casacional nada tienen que ver con la culpabilidad del infractor, sino con un supuesto de «simulación global» o con la aplicación del principio de íntegra regularización. Ya veremos después cómo se ha resuelto este litigio.

5. La aplicación de la doctrina Saquetti por el Tribunal Supremo –tras sus sentencias del Pleno– cuando resuelve recursos de casación previamente admitidos a trámite

Hasta la fecha, se han publicado –además de las resoluciones del Pleno– doce sentencias del Tribunal Supremo en las que se tiene en cuenta la doctrina del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a la revisión de la culpabilidad y de la condena en los casos de sanciones administrativas graves de naturaleza penal.

Vaya por delante que los supuestos abordados en aquellas sentencias son heterogéneos y que también lo son las respuestas ofrecidas por la Sala Tercera. Y debe tenerse en cuenta también que –acaso– no ha transcurrido un tiempo suficiente desde las sentencias del Pleno y los distintos autos de admisión para que podamos contar con criterios suficientes.

Lo que sí puede adelantarse es que no hay en todas estas sentencias una verdadera «revisión de la culpabilidad» por parte del Tribunal Supremo, que es lo que –en mi opinión– exige el artículo 2 del Protocolo 7 en los términos en los que ha sido interpretado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Veamos con detenimiento esos pronunciamientos:

1. Sentencias en las que se resuelve el recurso –dando contestación a los autos que hemos situado en el primer grupo del apartado anterior– señalando que *«no puede apreciarse que concurran en el presente supuesto los criterios a los efectos de apreciar que la infracción administrativa por la que fue sancionado el recurrente tenga naturaleza penal y, en consecuencia, no procede el derecho al reexamen de la sentencia recurrida»*.

Se trata de las sentencias (cinco) núms. 1409/2024, de 23 de julio (casación 6022/2023, sanción de multa de 15.000 euros por desobediencia a un requerimiento ordenando precintar una planta desalobrador), 1408/2024, 23 de julio (casación 5962/2023, sanción de multa de 16.896,51 euros por derivación ilícita de aguas), 1382/2024, de 22 de julio (casación 6922/2023, sanción de multa de 18.457,91 euros por uso privativo de aguas indebido), 1098/2024, de 20 de junio (casación 6916/2022, multas de 9.694,47 euros y 2.908,40 euros en concepto de

daños al dominio público hidráulico) y 1476/2023, de 20 de noviembre (casación 4203/2022, sanción de 9.100,33 € y 2.730,10 € en concepto de daños al dominio público hidráulico)

2. Sentencias en las que también se aborda ese primer grupo de autos de admisión (que interrogaban solo sobre si es aplicable la doctrina Saquetti a la sanción concreta) y se desestima el recurso de casación (i) por falta de argumentación por parte del recurrente sobre la *«gravedad de la sanción en relación con sus circunstancias particulares»* y (ii) porque, en todo caso, el único reproche aducido por el interesado en relación con la denegación de una diligencia de prueba no puede ser acogido dada la irrelevancia de la prueba inadmitida.

Es el supuesto de la sentencia núm. 1410/2024, de 23 de julio (casación 6118/2023, sanción de 240.000 euros por tres infracciones graves de la Ley de Costas).

3. Sentencias en las que se constata el carácter grave y la naturaleza penal de la sanción confirmada por la sentencia recurrida y se desestima la casación porque ninguno de los reproches aducidos por el interesado en relación con la sentencia de instancia puede ser acogido.

Se trata de la sentencia núm. 1407/2024, de 23 de junio (casación 2801/2023) en la que la resolución administrativa consistía en una sanción pecuniaria de 600.000 euros, así como la imposibilidad de obtención de préstamos, subvenciones o ayudas públicas por un periodo de siete años, y la inhabilitación para el ejercicio o desarrollo de actividades pesqueras por un periodo de seis años. El Tribunal Supremo descarta que la resolución recurrida incurra en retroactividad prohibida por tratarse de una infracción continuada y rechaza también la contravención del principio de proporcionalidad que eran –según la propia sentencia– los únicos motivos de oposición aducidos por el demandante.

Y también de la sentencia núm. 1148/2024, de 27 de junio (casación 4518/2022, sanción de multa de 90.000 euros por venta indebida de medicamentos), en la que no hay objeción alguna sobre la gravedad de la sanción o sobre su carácter penal, analizando el fondo de las pretensiones aducidas por el recurrente en casación aunque descartando explícitamente que en esta atípica *«segunda instancia sancionadora»* se analicen cuestiones de hecho, por lo que el enjuiciamiento se limitó a *«las de derecho»* (si hubo o no irrazonable valoración de la prueba o si el procedimiento incurrió en determinados vicios o si se produjo una retroactividad).

Se pronuncia asimismo de esta forma la sentencia 1120/2022, de 8 de septiembre (casación 8160/2020, multa de 250.000 euros por una infracción de la Ley de la Marina Mercante) según la cual *«corresponde al órgano jurisdiccional la valoración de la prueba, de acuerdo con las normas procesales establecidas al efecto, cuya vulneración no se ha invocado en este caso y que no resulta del hecho de que, de manera justificada y exhaustiva y contrastadas las pruebas de cada parte, se pronuncie sobre aquella que le merece mayor credibilidad»*.

4. Sentencias en las que, procediendo aplicar Saquetti, se estima el recurso en cuanto al fondo, descartando la existencia de culpabilidad en el infractor.

Es el caso de la sentencia núm. 562/2024, de 5 de abril (casación 2745/2022, sanción tributaria) en la que la parte recurrente cuestionaba la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad con dos argumentos: la inexistencia de los hechos sobre los que se construye el presupuesto fáctico del que arranca y deriva una declaración de simulación y la indebida imputación de la culpabilidad mediante la concatenación de presunciones.

Es destacable que la Sala señala que –dado que está en juego la doctrina Saquetti– no puede limitarse el reexamen *«a la mera respuesta a la cuestión de interés casacional»*, pues hacerlo *«significa ignorar que la cuestión de interés casacional objetivo es medial y burlar la verdadera dimensión de la doctrina Saquetti al no quedar garantizada (sic) que la revisión de la sanción impuesta por la Administración y confirmada por un Tribunal sea posible reexaminarla por un Tribunal Superior por posibles quiebras sustantivas denunciadas»*.

Finalmente, se estima el recurso «reexaminando la culpabilidad» para concluir que la resolución sancionadora analiza el conjunto operacional *«sin la necesaria distinción particularizada respecto de la recurrente y la justificación suficientemente individualizada del reproche de culpa»*.

El criterio expresado en esta sentencia –ciertamente, el más expansivo hasta ahora en la aplicación de la doctrina Saquetti– choca abiertamente con algunos de los pronunciamientos analizados más arriba y, sobre todo, con otras sentencias enormemente más restrictivas que veremos inmediatamente.

5. Sentencias en las que, a pesar de haberse aducido la doctrina Saquetti y constatarse su aplicación en el caso, se limita el enjuiciamiento a la concreta cuestión con interés casacional acotada en el auto de admisión, que se reducía a determinar cuál debía ser la base de la sanción en un supuesto de regularización de operaciones vinculadas, sin abordarse otros extremos –aducidos por el recurrente en relación con la culpabilidad– por no estar incluidos en el auto de admisión.

La sentencia núm. 336/2024, de 28 de febrero (casación 3948/2022, sanción tributaria) procede del modo descrito en un razonamiento que choca frontalmente con el de la sentencia (de la misma Sala y Sección) referida anteriormente y que supone una clara restricción del alcance de la doctrina establecida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Y también lo hace la sentencia núm. 1420/2023, de 13 de noviembre (casación 1876/2022, sanción tributaria de más de 460 millones de euros), que (i) solo aborda las cuestiones determinadas en el auto de admisión, (ii) afirma que, constatada la simulación –que confirmó la Sala en relación con operaciones que no estaban en el auto de admisión–, *«no cabe negar la culpabilidad en las infracciones»* y (iii) descarta analizar la motivación de la culpabilidad porque tal análisis ya fue realizado por la sentencia de instancia.

6. Valoración crítica de los pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo sobre la doctrina Saquetti y propuestas para conseguir una correcta aplicación de tal doctrina

Un primer análisis de las resoluciones que acaban de mencionarse –de inadmisión o admisión de la casación y de decisión sobre recursos ya admitidos– permite extraer una primera consecuencia: la Sala Tercera del Tribunal Supremo no cuenta con un criterio claro y homogéneo sobre cómo aplicar –caso por caso– la doctrina emanada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el asunto Saquetti y el criterio del propio Pleno del Tribunal Supremo en las tres sentencias que pretendieron dar cumplimiento a esa doctrina.

En primer lugar, no hay un criterio que podamos calificar de seguro en relación con la admisión a trámite de recursos de casación en los que está en juego –o puede estarlo– una sanción administrativa grave de naturaleza penal.

Ello es así porque, en los autos dictados hasta ahora, (i) en ocasiones se admite el recurso –sin mayores razonamientos– para colocar a la Sala de enjuiciamiento en la «paradoja» –así calificada por el Alto Tribunal– de decidir *«si debe admitirse una casación ya admitida»*; (ii) en otros supuestos, se inadmite directamente la casación por ausencia de «esfuerzo argumentativo» por parte del recurrente para determinar si la sanción analizada en la instancia tenía o no naturaleza penal; (iii) en no pocos autos la decisión directa de admisión –dando por supuesto apodícticamente que la sanción es grave de naturaleza penal– se produce para que sean analizadas en sentencia cuestiones relativas a la tipicidad de la infracción o a la culpabilidad del infractor; (iv) en otros, la admisión solo tiene por objeto responder a cuestiones con interés casacional que nada tienen que ver con la declaración de culpabilidad o con la condena impuesta.

El problema se agrava, en segundo lugar, si tenemos en cuenta que la Sala Tercera no acaba de tener un criterio evidente sobre el alcance –a efectos de enjuiciar los extremos que el recurso plantea– de las cuestiones con interés casacional acotadas en el auto de admisión. Ya hemos visto cómo, a veces, el Tribunal Supremo considera que la doctrina Saquetti exige abrir el enjuiciamiento a cuestiones no seleccionadas en el auto de admisión (sentencia núm. 562/2024, de 5 de abril) y cómo en otros supuestos (sentencias núms. 336/2024, de 28 de febrero, y 1420/2023, de 13 de noviembre) se considera cabalmente lo contrario: que la sentencia no puede –ni siquiera en los supuestos en los que es aplicable la doctrina Saquetti– «salirse» de los límites establecidos en el auto de admisión.

Ni siquiera, en tercer lugar, es evidente cuál es el alcance del enjuiciamiento de la culpabilidad: hemos visto más arriba pronunciamientos en los que la Sala no tiene problema alguno para analizar el componente fáctico de la infracción o la valoración de la prueba efectuada en la instancia y otros en los que, sin embargo, el dogma de la intangibilidad de los hechos y la imposibilidad de discutir la valoración de la prueba se erigen en cortapisa absoluta en el estudio de la declaración de culpabilidad y la condena.

Es muy probable que todo el problema radique en nuestro «sistema procesal», que ha previsto una casación que —en los casos en que se impugnan sentencias dictadas en única instancia— tendría que funcionar como una apelación para que pudiera «revisarse la declaración de culpabilidad y la condena».

En otras palabras, no es que el Tribunal Supremo aplique «mal» la doctrina del Tribunal de Estrasburgo; es que no ha tenido más remedio que encontrar una salida a una regulación procesal que, desde luego, no permite un cumplimiento «natural» de esa doctrina, sino que solo puede efectuarse «forzando» la regulación misma.

No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para concluir que es extraordinariamente difícil que un tribunal superior (en el caso, el Tribunal Supremo) «revise la culpabilidad» cuando el único instrumento del que dispone para hacerlo (el recurso de casación) cuenta con un límite infranqueable (la imposibilidad de revisar los hechos considerados en la instancia) y con una configuración legal (la necesidad de que el asunto «trascienda» del caso concreto y exija un pronunciamiento del Alto Tribunal) que restringen considerablemente la cognición.

La solución al problema, en mi opinión, no puede proporcionarla el Tribunal Supremo enjuiciando «caso por caso» asuntos de esta naturaleza. El propio Pleno de la Sala Tercera fue consciente de la dificultad de dar cumplimiento a la doctrina Saquetti con la actual configuración del sistema de recursos en nuestro sistema procesal contencioso-administrativo.

La forma de resolver este importantísimo debate solo tiene una opción segura, a mi modo de ver: que el legislador cambie nuestro sistema procesal y permita dar cumplimiento al artículo 2 del Protocolo núm. 7 en los términos que se infieren del propio tenor literal de ese precepto y de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo que lo ha interpretado.

Sería, además, el remedio a los enormes problemas que plantea en nuestro Derecho la inexistencia de una doble instancia generalizada y la configuración de la casación como un recurso extraordinario en el que el *ius litigatoris* (representado aquí por el derecho del sancionado a que se «revise» su culpabilidad y su condena) ha pasado a un clarísimo segundo plano en favor del *ius constitutionis* (que exige que el asunto en cuestión trascienda del caso específico por presentar un interés objetivo que requiere un pronunciamiento del Tribunal Supremo).

Decía al principio de este trabajo que la «anómala» ausencia de una doble instancia generalizada en el proceso contencioso-administrativo es un verdadero problema procesal que va más allá de la pura exigencia de la doctrina Saquetti. Incidía también en lo que esa ausencia supone y en cómo el legislador, cuando diseñó el recurso de casación de la Ley Orgánica 7/2015, prescindió de una abrumadora exigencia de la comunidad jurídica para que esa reforma fuera acompañada de la generalización de la doble instancia.

A mi juicio, la doctrina Saquetti y los evidentes problemas procesales y sustantivos para llevarla a efecto constituye una oportunidad de oro para retomar ese debate e incorporar al proceso contencioso-administrativo una apelación

generalizada que permita a las partes controvertir o someter a un tribunal superior todas las cuestiones que se han planteado ante el órgano *a quo* y no solo aquellas de «especial interés» que requieran una decisión uniformadora del Tribunal Supremo creando jurisprudencia.

No han faltado autores que han propuesto una solución más limitada desde el punto de vista legislativo (son enormemente interesantes las reflexiones al respecto de Lozano Cutanda, Casado Casado, Ferrer Beltrán, Soldevila Frago, Ochoa Ruiz, García Novoa, Chaves García, Cobreros Mendazona o Vaquero Carayol).

Por mi parte, insisto en lo anterior: la generalización de la doble instancia resolvería el problema de la aplicación de la doctrina Saquetti y, sobre todo, solucionaría las graves insuficiencias de un sistema de recursos que no es apto para satisfacer en no pocas ocasiones el derecho a la tutela judicial efectiva.

Si solo conseguimos colocar una suerte de «parche» y, al menos, el legislador toma la decisión de únicamente modificar el sistema de recursos en relación con las sanciones administrativas graves de naturaleza penal confirmadas en única instancia por los Tribunales Superiores de Justicia o por la Audiencia Nacional mi opinión es clara: deberían crearse Salas de Apelación en esos dos tribunales para que se ventilara ante ellas la impugnación de la declaración de culpabilidad o de la condena cuya conformidad a Derecho hubiera sido declarada por las Salas que –ahora– actúan como órganos de única instancia.

Esta opción –similar a la llevada a cabo en la jurisdicción penal para garantizar, precisamente, el derecho a la doble instancia respecto de una primera condena– permitiría mantener el recurso de casación en su actual configuración como recurso extraordinario, pues toda pretensión de modificar este último recurso para dar entrada en el mismo a las impugnaciones de sentencias confirmatorias de sanciones de aquella clase desnaturalizaría por completo el propio recurso de casación conformando una suerte de híbrido que –creo– lo haría irreconocible.

En otras palabras, no creo que la incorporación al artículo 88.3 de la Ley de la Jurisdicción de una presunción (sea *iuris tantum*, sea *iuris et de iure*) de interés casacional cuando nos hallemos ante sanciones administrativas de carácter penal solucione el problema porque –como ya he indicado más arriba– la doctrina Saquetti solo encontrará una correcta aplicación si la cognición del órgano que revisa la culpabilidad o la condena es plena y ello no puede conseguirse con un recurso de casación que, en todo caso, no puede nunca ser –ni debería serlo– una «apelación encubierta».

A man in a dark, textured suit stands with his arms crossed. He is positioned in front of a blurred background of bookshelves filled with books. The lighting is soft, highlighting the texture of the suit and the man's arms.

Novedades editoriales

La obra de «La simulación tributaria», del profesor Alonso González, llega al lector en un momento en el que la simulación del artículo 16 de la LGT se ha convertido en el principal instrumento regularizador en manos de la Administración Tributaria. Tanto los operadores jurídicos que cada día se enfrentan a la aplicación de las normas tributarias como los que están al día de la frondosa jurisprudencia y doctrina saben que, al final, muchas discrepancias se solucionan por la Inspección de los Tributos acudiendo a la vía de la simulación. El poder reconfigurador de la realidad que resulta de tener unas operaciones o negocios por simulados es sencillamente enorme. Parece que no tiene límites, y, sin embargo, los tiene.

Este trabajo, que más que una monografía reúne las características propias de un tratado, examina la simulación tributaria desde todas las perspectivas posibles. Y lo hace agrupando en cinco partes un total de catorce capítulos. A través de un tratamiento ágil y apoyado en un millar de sentencias y resoluciones, el autor analiza en cada una de esas partes facetas esenciales de la simulación yendo mucho más allá de la cita formularia de sentencias civiles y/o tributarias que, a veces, parece ser el único fundamento con el que cuentan los aplicadores del derecho. En su primera parte, el libro analiza la simulación desde la perspectiva civil y tributaria buscando los enlaces y descubriendo las diferencias, hasta configurar una caracterización básica de la simulación tributaria. A partir de aquí, la obra desgrana otras facetas, acaso más relevantes desde una perspectiva práctica como son la prueba de la simulación, su relación con los otros mecanismos de lucha contra el fraude fiscal (calificación, conflicto en la aplicación de la norma, levantamiento del velo, etc.), los aspectos procedimentales de la simulación, la aplicación de la prescripción a la simulación, su sancionabilidad, etc. Algunos capítulos abordan facetas que nunca habían sido objeto de un tratamiento específico. Es el caso del que se emplea en estudiar la identificación, reconstrucción y cuantificación de la operación disimulada, en muchas ocasiones un auténtico campo de batalla entre Administración y administrados.

Es importante señalar que la perspectiva del libro es, desde luego, la tributaria, pero, en modo alguno, olvida la repercusión que la simulación tributaria tiene en los delitos contra la Hacienda Pública. Tanta atención se presta a esta perspectiva que el prólogo, una auténtica pieza de cámara, corre a cargo del maestro de penalistas Gonzalo Quintero Olivares. En cualquier caso, la huella del derecho penal se hace sentir con muy especial intensidad. De ahí que se incorporen al estudio casos tan trascendentes como los de Messi, Ronaldo, Xabi Alonso, Sandro Rosell o Shakira.

La última parte del libro comprende los últimos seis capítulos y viene a comportarse como una suerte de «parte especial». En ellos se estudia la supuesta simulación de residencia fiscal, se analiza a fondo la interminable litigiosidad que suscitan las sociedades profesionales interpuestas, se aborda la polémica cesión de los derechos de imagen por parte de deportistas, y se analizan dos manifestaciones concretas de las regularizaciones por IVA marcadas por el estigma de la simulación como son las devoluciones del IVA soportado en compraventas inmobiliarias y el fraude carrusel.

Martínez Lafuente, Antonio. Análisis jurisprudencial del Impuesto sobre sociedades. Aranzadi. 2024.

Estudio de la visión jurisprudencial del Impuesto sobre Sociedades, tomando como punto de referencia la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto, aunque en ocasiones aún será útil analizar lo dispuesto en la normativa anterior contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que incorpora gran parte de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, de Reforma del Impuesto. Incluye jurisprudencia con relación a: El hecho imponible; la base imponible; los gastos deducibles; las operaciones vinculadas, la unión temporal de empresas y el pago fraccionado.

Cordero González, E.M. El principio de regularización íntegra en materia tributaria. Aranzadi. 2024.

La presente monografía realiza un estudio completo del origen, fundamento y contenido actual del principio de regularización íntegra en materia tributaria. Tratándose de un principio de creación jurisprudencial, se analizan los supuestos en los que el principio ha sido aplicado en la jurisprudencia tributaria y sus consecuencias en los distintos procedimientos de comprobación, tanto en sede de inspección como de gestión. La obra presta especial atención a la regularización de obligaciones conexas o «de doble cara» que, junto a la liquidación de una deuda conllevan el reconocimiento de una devolución de ingresos indebidos. Se analiza el criterio de la unidad de acto y la necesaria extensión de la regularización íntegra al ámbito sancionador. El estudio abarca también otros supuestos de regularización de «lo favorable» en los procedimientos de comprobación, en lo que se refiere a la deducción de gastos, cuotas deducibles, reducciones, cantidades pendientes de aplicación y otros elementos favorables al obligado. A

lo largo de la obra se realizan numerosas propuestas de leyferenda para la incorporación expresa del principio y sus consecuencias procedimentales y sancionadoras a Ley General Tributaria.

Juárez González, Javier Máximo. Fiscalidad de las instituciones patrimoniales, sucesorias, mercantiles y registrales. CIIS. 2024.

La obra traza el esquema y describe las reglas que rigen la tributación de las principales instituciones civiles, mercantiles y registrales (arrendamiento financiero, transmisión onerosa de inmuebles, constitución de comunidad de bienes, partición de herencia, renuncia sucesoria, etc.), lo que permite medir e identificar el impacto fiscal. Va mucho más allá del mero apunte esquemático, ya que también desarrolla convenientemente todos los aspectos que facilitan su comprensión para una correcta aplicación práctica, basada en la síntesis del dato concreto y en la información concisa y nuclear, facilitando una rápida resolución de la duda planteada. Fiscalidad de las instituciones patrimoniales, sucesorias, mercantiles y registrales representa un paso más en el análisis tributario de las mismas. Contiene esquemas de aproximación y síntesis que permiten una rápida proyección fiscal de la institución, aunque desarrollando con mayor profundidad los aspectos tributarios de cada una de ellas. Se incorporan más de quinientas referencias jurisprudenciales y de doctrina administrativas, atendiendo a un doble parámetro: su actualidad o criterio dominante, a menudo coincidentes. Además de actualizarse y completarse, se añaden nuevos contenidos. Así, se incluye una nueva parte que examina la tributación de las instituciones típicamente registrales como las que regulan la concordancia del registro con la realidad extraregstral y las denominadas modificaciones hipotecarias. Del mismo modo, se abordan otras cuestiones de relevancia práctica como las especialidades en las transmisiones onerosas por no residentes y en subastas públicas.

Casana Merino, Fernando. Los procedimientos de aplicación y revisión de los tributos. El procedimiento tributario sancionador. Aranzadi. 2024

La obra analiza los procedimientos derivados de la aplicación de los tributos, de la revisión de los actos tributarios, y de la imposición de sanciones tributarias. En ella se exponen, con una con-

tinua referencia a la jurisprudencia, las dos últimas grandes reformas efectuadas con carácter general en el ámbito tributario: la de la Ley 11/2021 y la de la Ley 13/2023. Trata de forma completa y actualizada los procedimientos tributarios de carácter general. Se analiza y comenta la incidencia que en los procedimientos tributarios tienen las reformas efectuadas por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, y por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, que modifica la Ley General Tributaria, la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias. La obra analiza y comenta la última jurisprudencia dictada sobre cada una de las instituciones que se tratan.

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 3.500 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

Bernardo Bande García-Romeu

Presidente

Ignacio Arráez Bertolín

Vicepresidente

Orlando Luján Mascareño

Secretario general

Marina García Hidalgo

Vicesecretario

Belén Marín Villamayor

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Noemí Naranjo Murillo

Vocal responsable de Formación

Francisco Urbano Solís

Vocal responsable de Demarcaciones Territoriales

Carmen Cano Castañeda

Vocal responsable de Atención al Asociado



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 Miranda Hita

Teléfono: +34 952 60 17 57
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Daniel Martín Moreno

Teléfono: +34 954 92 18 18
dmartin@mm-asesores.com
Balbino Marrón, 3-Ed.
Viapol-Portal A-4º-Mód.6
04018 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

Fernando Fernández Vallinas

fernando@etmasesores.com
Teléfono: +34 987 41 45 12
Lazúrtegui, 8 - 1º
24400, Ponferrada

Baleares

Antoni Serra Serra

Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3ºB
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Julio García-Pérez Fernández

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

Adrià Redondo Vives

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 Víboras 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

Mabel Zapata Cirugeda

Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Murcia

Francisco Iniesta López-Matencio

Teléfono: +34 968 93 03 90
finiesta@strategiaconsultoria.es
Avda. Juan Carlos I, 43 - 5ªA
30009 Murcia

Navarra

Beatriz Pérez Pérez

Teléfono: +34 948 15 07 00
beatrizperez@dataasesores.com
Abejeras, 1 - 1º
31007 Pamplona

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4º - Dpto.410
48008 Bilbao

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1º-1ª
46005 Valencia

Normas de publicación

Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en www.revistatecnicatributaria.com).

Temática

Los trabajos recibidos serán destinados a su publicación en la sección «Estudios» o «Práctica profesional». Los destinados a la sección «Estudios» deben ser trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal y los destinados a la sección «Práctica Profesional» versarán sobre cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

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. Los originales enviados para ser publicados en la sección «Estudios» 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.

- 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 arábiga 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.
- Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista.

La estructura de los trabajos destinados a ser publicados en la sección «Practica profesional» se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado y su extensión no debe exceder de 10 páginas en formato Word, tipo de letra Times New Roman 12 e interlineado 1,5.

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto

Las referencias bibliográficas figurarán al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA y se facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 7º edición):

Libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del libro (en cursiva), Edición, Editorial, páginas.

Ej: Alarcón García, E. (2016), La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, Francis Lefebvre, pp. 123-130.

Capítulo de libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre), (Año de publicación), Título del capítulo entre comillas, en inicial del nombre y apellidos del coordinador (coord.), título del libro en cursiva, editorial, páginas.

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, Edición Fiscal CISS, pp. 105-128.

Artículo de una revista: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del artículo entre comillas. 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, núm. 114, p. 29.

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. Fiscaltblog. <http://fiscaltblog.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 permitirá 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.

Consulta las políticas editoriales en revistatecnicatributaria.com

