

Nº 131

Revista Técnica Tributaria

2020

OCTUBRE

DICIEMBRE

LA FISCALIDAD DE
LAS OPERACIONES
DE DISOLUCIÓN DE
CONDOMINIOS EN EL MARCO
DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA.

MODELOS DE TRIBUTOS
AMBIENTALES SOBRE BOLSAS
PLÁSTICAS Y SU POTENCIAL
CONTRIBUCIÓN A LOS
OBJETIVOS DE DESARROLLO
SOSTENIBLE.

EL FONDO DE EDUCACIÓN Y
PROMOCIÓN Y SU IMPACTO
EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS
COOPERATIVAS.

OVERVIEW OF GLOBAL
TRENDS IN THE PROTECTION
OF TAXPAYERS' RIGHTS BY
2019, ACCORDING TO THE
IBFD OBSERVATORY FOR THE
PROTECTION OF TAXPAYERS'
RIGHTS (PART. 2)

aedaf



Consejo Editorial

Directora:

María Amparo Grau Ruiz
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid (España)

Otros miembros del Consejo Editorial:

Stella Raventós Calvo
Abogado
Presidente de AEDAF (España)

Javier Gómez Taboada
Abogado
Vocal Responsable de Estudios e Investigación de AEDAF (España)

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia (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)

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento
Director

Marta González Álvaro
Subdirectora

Montserrat Ruiz de Velasco Casas
Técnico

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres
Directora

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:

Wolters Kluwer España, 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

sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria Edición digital:

www.aedaf.es/es/gabinete de estudios/509

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF.

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

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

- Los derechos digitales de los obligados tributarios
María Amparo Grau Ruiz..... 7

Estudios

- La fiscalidad de las operaciones de disolución de condominios en el marco de la imposición indirecta
Juan Calvo Vérguez..... 19

- Modelos de tributos ambientales sobre bolsas plásticas y su potencial contribución a los Objetivos de Desarrollo Sostenible
Daniela González Greco..... 75

- El Fondo de Educación y Promoción y su impacto en la tributación de las cooperativas
María Pilar Alguacil Marí..... 99

- Overview of global trends in the protection of taxpayers' rights by 2019, according to the IBFD Observatory for the Protection of Taxpayers' Rights (Part 2)
Carlos E. Weffe..... 133

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

- Jurisprudencia reciente sobre la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios
Manuel Lucas Durán..... 153

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 561/2020, de 1 de octubre de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 193

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 5023/2018, de 24 de septiembre de 2020.
Gabinete de Estudios de AEDAF 199

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 4672/2017, de 17 de septiembre de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 207

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 7341/2019, de 19 de octubre de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 213

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 2422/2019, de 21 de julio de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 217

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 2 de julio de 2020 (Sala Quinta)
Jose Manuel Calderón Carrero . 221

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 2 de julio de 2020 (Sala Décima)
Jose Manuel Calderón Carrero . 225

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 9 de julio de 2020 (Sala Séptima)
Jose Manuel Calderón Carrero . 229

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 16 de julio de 2020 (Sala Sexta)
Jose Manuel Calderón Carrero . 233

Comentario a la Sentencia del Tribunal General de la UE, de 15 de julio de 2020
Jose Manuel Calderón Carrero . 237

Transferencia

La importancia de la fiscalidad de la familia en el IRPF ante el cambio demográfico
Raquel Álamo Cerrillo 245

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)
Gabinete de Estudios de AEDAF 281

Novedades editoriales 284

Editorial



LOS DERECHOS DIGITALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid (España)

Directora de la Revista Técnica Tributaria

Al hilo de la consulta pública recientemente celebrada¹ sobre la propuesta de una Carta de derechos digitales² de la ciudadanía –conforme a uno de los compromisos fundamentales del plan España Digital 2025–, es oportuno preguntarse si en ella, por su objetivo descriptivo, prospectivo y prescriptivo, tendría sentido incluir algún pronunciamiento expreso

–siquiera escueto– sobre tales derechos en el ámbito tributario.

Claramente, a nuestro juicio, abierta la puerta a sugerencias³, sí sería pertinente hacer una mínima alusión a esta materia, porque como en tantas otras, se depende, cada día más, de entornos, dispositivos y servicios digitales para relacionarse, comunicarse y realizar actividades.

1 CONSULTA PÚBLICA PARA LA ELABORACIÓN DE UNA CARTA DE DERECHOS DIGITALES. Disponible en el siguiente enlace: https://www.mineco.gob.es/stfls/mineco/ministerio/participacion_publica/consulta/ficheros/CartaDerechosDigitales.pdf [último acceso: 10 de diciembre de 2020].

2 Propuesta de Carta de derechos digitales, elaborada por el Grupo de Expertos constituido por la Secretaría de Estado de Digitalización e Inteligencia Artificial (SEDIA) del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital. En ella se aclara que por «entorno digital» se entiende el conjunto de sistemas, aparatos, dispositivos, plataformas e infraestructuras que abren espacios de relación, comunicación, interrelación, comercio, negociación, entretenimiento y creación que permiten a las personas físicas o jurídicas de forma bilateral o multilateral establecer relaciones semejantes a los existentes en el mundo físico tradicional. «Espacio digital» se refiere a los lugares digitales que abren los entornos digitales en los que es posible la comunicación, interrelación, comercio, negociación, entretenimiento y creación de forma especular con el mundo físico tradicional. La «ciudadanía digital» se refiere al estatuto de derechos y obligaciones de la persona, con independencia de su estatuto jurídico de nacional.

3 Una vez recogidas las observaciones y aportaciones que se hagan en esta fase de consulta pública, se elaborará el texto final de la Carta de Derechos Digitales, que inspirará los futuros pasos a seguir en la protección de la sociedad de cara a los nuevos retos digitales, fijando los principios sobre los que asentar la salvaguarda de los derechos fundamentales en el escenario digital. España busca colocarse a la vanguardia de la protección de los derechos digitales, tanto por el contenido de la Carta como por su elaboración participativa. https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/asuntos-economicos/Paginas/2020/171120-derechos_digitales.aspx https://portal.mineco.gob.es/es-es/ministerio/participacionpublica/audienciapublica/Paginas/SEDIA_Carta_Derechos_Digitales.aspx [último acceso: 10 de diciembre de 2020].

Desde un punto de vista sectorial, es importante garantizar que los derechos de los que se disfruta fuera de línea sean también respetados en línea. Por este motivo, es útil tratar de enlazar esta propuesta de Carta con otra medida muy esperada en la Unión europea que afectará directamente a los contribuyentes en un horizonte cercano. Precisamente, entre las iniciativas fiscales que forman parte del Plan de Acción para una tributación justa y sencilla que apoye la recuperación prevista para 2020-2023 se encuentra otra Carta, la de los derechos del contribuyente (en concreto, como Acción A17).

Encontrada en la citada acción, en el tercer trimestre de 2021 está prevista la aparición de una Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento y al Consejo haciendo balance de los derechos de los contribuyentes existentes según el Derecho de la Unión Europea, así como una Recomendación de la Comisión dirigida a los Estados miembros para facilitar la aplicación de los derechos de los contribuyentes y simplificar las obligaciones tributarias⁴. En conexión con este

último objetivo, es obviamente muy probable que se deba considerar el uso actual y futuro de las tecnologías digitales.

Como bien se explica en la introducción a la propuesta española de Carta de derechos digitales: «las tecnologías digitales o basadas en lo digital plantean la necesidad de asegurar que el marco normativo garantiza la protección de los derechos individuales y colectivos de las personas». Por este motivo, la Carta pretende concretar los más relevantes en el entorno y los espacios digitales o describir derechos instrumentales o auxiliares de los primeros, a sabiendas que este proceso ha de ser naturalmente dinámico⁵. Asimismo, hace patente su propósito de servir de marco de referencia para la acción de los poderes públicos en lo relacionado con dichas tecnologías, «aprovechando y desarrollando todas sus potencialidades y oportunidades y conjurando sus riesgos». A estas alturas, es bien sabido que el uso de la inteligencia artificial puede afectar a los valores sobre los que se fundamenta la UE y provocar la

4 ANNEX to the COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL AN ACTION PLAN FOR FAIR AND SIMPLE TAXATION SUPPORTING THE RECOVERY STRATEGY, COM (2020) 312 final, Bruselas, 15 de julio de 2020.

5 Como pone de relieve el recorrido desde el Título X de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, hasta el Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia. En particular, en lo fiscal, sobre el teletrabajo cabe destacar que se han hecho interesantes propuestas recientemente: «regular o clarificar la inexistencia de renta en especie en los casos de cesión de uso de todos los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia y, la no sujeción de la compensación de gastos, o si se prefiere, la fijación de un umbral de exención a tanto alzado. Resuelto el tema en el IRPF, resuelto, también, el del IVA». DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «¿Preocupa de verdad la fiscalidad del teletrabajo?», *Cartas a Taxlandia*, 17 de noviembre de 2020. <https://www.politicafiscal.es/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>

conculcación de derechos fundamentales⁶.

Al respecto, en relación con la Carta propuesta, el Consejo General de la Abogacía ha subrayado que «es necesario, desde el punto de vista jurídico, conocer y utilizar las herramientas jurídicas que ya están a nuestro alcance para poder regular con todas las garantías jurídicas y de seguridad este nuevo entorno que nos rodea; evaluaciones de impacto, análisis de riesgos jurídicos y técnicos...»⁷.

Desde luego, la apuesta por una digitalización humanista, que ponga a las personas en el centro, es ciertamente coherente con la propugnada visión antropocéntrica de la inteligencia artificial en el marco de la Unión Europea⁸. En este punto, los

derechos de una misma persona pueden ser considerados en paralelo en función de los distintos tipos de relaciones jurídico-económicas en los que se ve inmersa. Así, por ejemplo, la OIT pone en el centro de las tecnologías al trabajador; y, a su vez, las grandes empresas digitales, reinterpretan esta orientación hacia la persona, entendiéndola básicamente como cliente o usuario. Estas variadas perspectivas llevan a pensar que la evolución digital tributaria podría y debería hacerse gravitar, en parecidos términos, en torno al contribuyente.

De conformidad con las prioridades políticas de la actual Presidenta de la Comisión Europea, un marco regulador claro para Europa generaría confianza entre los

6 Según el Consejo de Europa, un gran número de derechos fundamentales podría verse afectado por el uso de la IA (<https://rm.coe.int/algorithms-and-human-rights-en-rev/16807956b5>). Estos riesgos pueden ser resultado de defectos en el diseño general de los sistemas de IA (especialmente en lo que se refiere a la supervisión humana) o del uso de datos que puedan ser sesgados sin una corrección previa (por ejemplo, se entrena un sistema utilizando única o principalmente datos relativos a hombres, y ello se traduce en resultados peores con relación a las mujeres). Libro Blanco sobre la inteligencia artificial: un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza, COM (2020) 65 FINAL, Bruselas, 19 de febrero de 2020, p. 13 (en lo sucesivo, Libro Blanco). Algunos de los riesgos en materia tributaria ya los pusimos de manifiesto en un editorial anterior. GRAU RUIZ, M.A. (2020) «Riesgos y oportunidades en la creciente digitalización fiscal», *Revista técnica tributaria*, No. 130, pp. 7-15.

7 «Desde la Abogacía institucional, entendemos que este avance digital no puede ir separado de la regulación jurídica necesaria que garantice que los derechos fundamentales y las libertades públicas amparados en nuestra Carta Magna estén garantizados en el entorno digital. [...] Resulta de vital importancia que el legislador pondere las consecuencias jurídicas y éticas de la regulación de los denominados «derechos digitales», sin obstaculizar con ello la innovación». <https://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2020/07/OBSERVACIONES-CGAE-CONSULTA-PUBLICA-CARTA-DE-DERECHOS-DIGITALES.pdf> [último acceso: 10 de diciembre de 2020].

8 La Comisión respalda firmemente un enfoque antropocéntrico que se base en la Comunicación Generar confianza en la inteligencia artificial centrada en el ser humano COM (2019) 168, recordada en el documento COM (2020) 65 FINAL. Por su parte, el Parlamento Europeo adoptó en octubre de 2020 tres resoluciones. La primera resolución legislativa de Iban García del Blanco (S&D, ES) pide a la Comisión que establezca un marco legal europeo completo y preparado para el futuro de principios éticos para el desarrollo, despliegue y uso de la IA, la robótica y las tecnologías relacionadas –incluyendo *software*, algoritmos y datos– en la Unión. En junio de 2020 se creó un comité especial sobre la inteligencia artificial en la era digital para analizar el futuro impacto de la IA, investigar el reto que supone el despliegue de la IA, analizar el enfoque de terceros países y presentar a las comisiones permanentes responsables del Parlamento una evaluación que defina los objetivos comunes de la UE en esta materia. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/society/20201015STO89417/ai-rules-what-the-european-parliament-wants> [último acceso: 10 de diciembre de 2020].

consumidores y las empresas en relación con la inteligencia artificial (en lo sucesivo, IA) y, por consiguiente, aceleraría su adopción. Esta visión pragmática no olvida que dicho marco debe garantizar resultados óptimos desde el punto de vista social, medioambiental y económico, así como su conformidad con la legislación, los principios y los valores de la UE. Y se es perfectamente consciente de que ello resulta especialmente relevante en sectores en los que los derechos de los ciudadanos se ven afectados de manera más directa; por ejemplo, en el caso de las aplicaciones de IA empleadas por los cuerpos y fuerzas de seguridad y el poder judicial⁹. En esta línea de razonamiento, cabe aducir que otra área en la que todos los ciudadanos se ven seriamente afectados en sus derechos de manera cotidiana es, sin duda, la tributaria.

Por supuesto, la Carta propuesta en España ya contiene referencias genéricas a la administración pública y a los procesos de transformación digital que ésta afronta. En ese marco, puede entenderse que tiene cabida lo tributario. Literalmente se dice [la negrita es nuestra]:

XVI Derechos digitales de la ciudadanía en sus relaciones con las Administraciones públicas

1. Se reconoce el derecho de igualdad en el acceso a los servicios públicos y en las relaciones digitales con las Administraciones públicas. A tal fin se promoverán políticas públicas activas que garanticen el acceso a los sistemas y los procedimientos.

2. El poder público autor de una actividad en el entorno digital deberá identificar a los órganos responsables de la misma.

3. El principio de transparencia y de reutilización de datos de las Administraciones públicas guiará la actuación de la Administración digital, de conformidad con la normativa sectorial. En particular, se garantizará el derecho de acceso a la información pública, se promoverá la publicidad activa y la rendición de cuentas y se velará por la portabilidad de los datos y la interoperabilidad de los formatos, sistemas y aplicaciones.

4. Siempre que sea posible se promoverá la universalidad y la neutralidad de las tecnologías usadas por las Administraciones públicas, así como su diseño y uso conforme a los principios éticos que acompañan a esta Carta. Así mismo se adoptarán las medidas precisas para garantizar que la prestación de los proveedores de servicios que colaboren con ellos por medios digitales se realicen conforme a las disposiciones de esta Carta.

5. Se ofrecerán alternativas en el mundo físico que garanticen los derechos de aquellas personas que opten por no utilizar recursos digitales.

6. Los daños causados por actividades o decisiones digitales, podrán dar lugar a un derecho a la indemnización por toda lesión que las personas físicas o jurídicas sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, de acuerdo con las leyes

9 Libro Blanco, p. 12.

7. Los derechos de la ciudadanía en relación con la Inteligencia Artificial reconocidos en esta Carta [10] resultarán también de aplicación en el marco de la actuación administrativa, en particular en los aspectos referidos al diseño y al uso de algoritmos. En todo caso, se reconoce el derecho a:

a) Que las decisiones y actividades en el entorno digital respeten los principios de buen gobierno y el derecho a una buena Administración digital.

b) Un procedimiento de toma de decisiones con las debidas garantías.

c) Obtener una motivación comprensible en lenguaje natural de las decisiones que se adopten en el entorno digital, con justificación de las normas jurídicas relevantes al caso y de los criterios de aplicación de las mismas.

d) Que la adopción de decisiones discrecionales quede reservada a personas, salvo que una norma con rango de ley permita la adopción de decisiones automatizadas en este ámbito. Será necesaria una evaluación de impacto en los derechos digitales en el diseño de los algoritmos en el caso

de adopción de decisiones automatizadas o semiautomatizadas. En todo caso, serán objeto de aprobación previa de los sistemas algorítmicos que se vayan a usar para la toma de decisiones, con determinación de su ámbito concreto de aplicación y estructura de funcionamiento.

En ocasiones, otros derechos a los que se hace mención en esta Carta de derechos digitales también podrán encontrar reflejo indirecto en cuestiones tributarias. Por ejemplo, el derecho a no ser localizado y perfilado, cuya incorporación expresa se propone en el apartado V¹¹.

En el campo tributario, no está de más que, tras la apresurada digitalización de los procedimientos, llegue la hora de digitalizar también, de algún modo, los derechos de los contribuyentes. Esto es, de concretarlos adecuadamente para que se puedan ejercer con igual o mayor eficacia en el mundo digital, proyectando el Ordenamiento vigente y sus posibles mejoras sobre la realidad tecnológica, de manera que

10 XXIII Derechos ante la Inteligencia artificial

1. En el desarrollo y ciclo de vida de los sistemas de Inteligencia Artificial: a) Se deberá garantizar el derecho a la no discriminación algorítmica, cualquiera que fuera su origen, causa o naturaleza del sesgo, en relación con las decisiones y procesos basados en algoritmos. b) Se asegurarán la transparencia, auditabilidad, explicabilidad y trazabilidad. c) Deberán garantizarse la accesibilidad, usabilidad y fiabilidad.

2. Las personas tienen derecho a no ser objeto de una decisión basada únicamente en procesos de decisión automatizada, incluidas aquellas que empleen procedimientos de inteligencia artificial, que produzcan efectos jurídicos o les afecten significativamente de modo similar, salvo en los supuestos previstos en las leyes. En tales casos se reconocen los derechos a: a) Solicitar una supervisión e intervención humana; b) Impugnar las decisiones automatizadas o algorítmicas.

3. Se deberá informar a las personas sobre el uso de sistemas de Inteligencia Artificial que se comuniquen con seres humanos utilizando el lenguaje natural en todas sus formas. Deberá garantizarse en todo caso la asistencia por un ser humano a solicitud de la persona interesada.

4. Se prohíbe el uso de sistemas de Inteligencia Artificial dirigidos a manipular o perturbar la voluntad de las personas, en cualesquiera aspectos que afecten a los derechos fundamentales.

11 1. El derecho a la libre autodeterminación individual y la garantía de las libertades comporta el derecho a no ser objeto de localización, ni a ser sometido a análisis de la personalidad o conducta que impliquen el perfilado de la persona. 2. Sólo serán posibles tales tratamientos de información personal con el consentimiento de la persona afectada o en los casos y con las garantías previstos en las leyes.

una interpretación sistemática promueva además la seguridad jurídica. En esta línea se han alzado voces autorizadas¹².

Para asegurar prácticas de tributación justa, la Comisión recomienda simplificar las obligaciones tributarias y respetar a los derechos de los contribuyentes. Una de las vías a seguir es identificar las buenas prácticas administrativas y mejorar la coordinación de las normas nacionales¹³. En la pretensión de optimizar las relaciones de los contribuyentes con las Administraciones tributarias, es acertado fomentar el uso de las tecnologías digitales de manera coordinada a escala de la Unión Europea, sin olvidar el papel fundamental de los asesores fiscales.

La Confederación Fiscal Europea, sabedora de que «los programas de cumplimiento cooperativo, la transparencia fiscal y el cumplimiento de los impuestos en general se facilitan enormemente con la automatización y la digitalización de los procesos», ha entendido «que la

Comisión Europea tiene la intención de investigar herramientas y soluciones digitales, en particular para mejorar la capacidad de análisis de datos de las administraciones fiscales y pasar del intercambio de información a un modelo en el que los datos fiscales puedan compartirse en tiempo real». No obstante, ha señalado «las deficiencias de los recursos digitales de algunas jurisdicciones, que obstaculizan la capacidad de los ciudadanos y los contribuyentes para acceder a los servicios y cumplir sus obligaciones de presentación de informes y otras obligaciones». A su juicio, «la inversión en tecnología de la información beneficiaría a las empresas y a las autoridades fiscales al mejorar la eficiencia y la calidad de los datos, la comunicación y el acceso remoto a los servicios»¹⁴.

Cabe recordar que el modelo de Carta del Contribuyente publicado hace años por la Confederación Fiscal Europea ya contenía ejemplos de lo que un buen sistema tributario debería incluir sobre la base de las obligaciones con respecto al

12 En la Conferencia de Asuntos profesionales de los Asesores fiscales de la CFE, el pasado 30 de noviembre, se abordó el tema de «los derechos de los contribuyentes y la seguridad jurídica en la era digital», analizándose los desarrollos a nivel europeo y mundial en la protección de los mismos y las implicaciones que las nuevas tecnologías tienen en ellos.

13 <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12627-EU-taxpayers-rights-simplified-procedures-for-better-tax-compliance-Recommendation-> [último acceso: 10 de diciembre de 2020].

14 Algunos programas de cumplimiento cooperativo (como el de los Estados Unidos) están supeditados a la presentación de informes en tiempo real sobre las transacciones contables y fiscales, y esto sólo es posible cuando tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes invierten en soluciones de tecnología de la información. «European tax professionals call for better tax governance», *Joint statement of Accountancy Europe and CFE Tax Advisers Europe*, 10 de julio de 2020. Disponible en el enlace <https://www.accountancyeurope.eu/tax/european-tax-professionals-call-for-better-tax-governance/> [último acceso: 10 de diciembre de 2020].

Estado¹⁵. En 2016 la Confederación apoyó las directrices de la Comisión (*Guidelines for a Model for a European Taxpayers' Code*) al reconocer que este tipo de Código o Carta puede mejorar la eficiencia y la eficacia del sistema tributario, dejando a los Estados la elección sobre el enfoque normativo a adoptar.

En la actualidad, de cara a elaborar la futura recomendación para mejorar la situación de los contribuyentes en el mercado de la Unión Europea, la hoja de ruta presentada justifica la actuación de la Comisión con base en los siguientes argumentos: «El desconocimiento y la utilización no óptima de los derechos de los contribuyentes existentes pueden tener un efecto negativo en el comportamiento económico y empresarial. Al afectar a los contribuyentes que tienen actividades o intereses transfronterizos, esto puede obstaculizar el buen funcionamiento y el pleno potencial del mercado único. El aumento del conocimiento de los derechos de los contribuyentes puede contribuir a suavizar la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, lo cual es particularmente importante en el contexto de la recuperación. También puede mejorar, como consecuencia natural, el cumplimiento de las obligaciones fiscales»¹⁶.

En definitiva, vale la pena recalcar que conviene a las propias administraciones tributarias, no sólo conocer, sino también utilizar los derechos de los contribuyentes, para no frenar la actividad económica. Aunque se aprecien ciertos tintes mercantilistas en el enfoque, por el bien de los obligados tributarios, es de agradecer este recordatorio. Por otro lado, se añade que el mejor uso de los avances tecnológicos puede desembocar en una recaudación de tributos más sencilla, más eficaz y fácil, también en situaciones transfronterizas, mientras que se consigue la justicia social. Habrá que seguir muy de cerca en el despliegue de estas tecnologías, sus costes de financiación y la necesaria coordinación que evite excesivos costes de cumplimiento.

Otras cuestiones contempladas en la Carta propuesta de derechos digitales, que interesan en el ámbito fiscal, son la relativa al derecho a la participación ciudadana por medios digitales (XIV) y la garantía de los derechos en los entornos digitales (XXV). Conforme a la primera, se promoverán entornos digitales que contribuyan a un derecho de acceso efectivo a la información pública, la transparencia y la rendición de cuentas. De acuerdo con la segunda, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación sectorial específica, todas

15 CFE Professional Affairs Committee: Opinion Statement PAC 4/2020 on the European Commission initiative/ roadmap for Communication and Recommendation to Improve the Situation of Taxpayers in the Single Market of 31 October 2020. Enviado a las instituciones europeas el 26 de noviembre de 2020. Michael Cadesky, Ian Hayes, David Russell (2016) «Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter», CFE & IBFD. <https://taxadviserseurope.org/blog/portfolio-items/the-model-taxpayer-charter/> [último acceso: 10 de diciembre de 2020]. CFE Survey on Taxpayers Charters (2019) <https://taxadviserseurope.org/blog/cfe-tax-advisers-europe-and-gtap-leading-the-work-on-taxpayer-charters-and-rights/> [último acceso: 10 de diciembre de 2020]. VALENTE, P. (2017) «A European Taxpayers» Code», *Intertax*, Vol. 45, No. 12, pp. 807-815.

16 Comisión Europea: Roadmap – Title of the initiative: «Recommendation to Improve the Situation of Taxpayers in the Single Market», Ref. Ares(2020)6140272– 30 de octubre de 2020. Como guardiana de los Tratados, «la Comisión es la más indicada para recomendar la forma de mejorar los derechos de los contribuyentes en virtud de la legislación de la Unión Europea en el Mercado Único». Se apoya en el artículo 17 del Tratado de la Unión Europea y el artículo 292 TFUE.

las personas tienen derecho a la tutela administrativa y judicial de sus derechos en los entornos digitales. También se promoverán mecanismos de autorregulación «regulada» y procedimientos de resolución alternativa de conflictos.

De hecho, en cuanto a la transparencia, la rendición de cuentas y la conveniencia de evitar la conflictividad en los tiempos que corren, cabe mencionar el ejemplo de un estudio reciente sobre el deseable comportamiento en la Agencia tributaria canadiense (*Canadian Revenue Agency, CRA*) –que cabría igualmente esperar en España ante la crítica situación empresarial tras la pandemia¹⁷–. En él se resalta la idea de que, más allá de la importante inversión en mejoras tecnológicas dirigidas a mejorar la eficiencia de las inspecciones en la CRA, los gobiernos deben resistir el impulso de financiar las medidas adoptadas con motivo del COVID-19 y la pérdida de ingresos fiscales durante esta crisis pidiendo a la CRA que simplemente obtenga más ingresos a través de un uso agresivo

de los procedimientos de aplicación de los tributos. Se agrega: aunque los resultados de la inspección puedan ser objeto de impugnaciones, no es conveniente confiar frecuentemente en apelaciones y tribunales para asegurar que las normas fiscales se apliquen de manera justa¹⁸.

Así pues, la Administración tributaria para ser confiable, en el fondo y en la forma, necesita en esencia mejorar el estatuto jurídico del contribuyente teniendo en cuidadosamente cuenta los riesgos y oportunidades que plantean para ambas partes los medios digitales y la toma de decisiones a partir de tecnologías de esta naturaleza. La confianza es fundamental en el rumbo europeo, conforme se reconoce en el Libro Blanco sobre la inteligencia artificial, debiendo siempre considerarse el impacto de los sistemas de IA no solo desde una perspectiva individual, sino también desde la perspectiva de la sociedad en su conjunto¹⁹. Para generar un **ecosistema de confianza** el marco normativo debe velar por el

17 Como indica Óscar Arce, Director general de Economía y Estadística del Banco de España: «las políticas económicas han contribuido, hasta ahora, a mitigar los riesgos de liquidez de las empresas, si bien la presión sobre la solvencia empresarial constituye uno de los principales retos en el corto y medio plazo». <https://www.bde.es/bde/es/-impacto-del-covid-19-sobre-la-situacion-financiera-de-las-empresas-no-financieras-en-2020---central-826274de71a1671.html> El retroceso de la rentabilidad habría sido especialmente intenso en el segmento de pymes y, sobre todo, en los sectores más afectados por la crisis. La crisis habría ocasionado un fuerte aumento de la presión financiera soportada por las empresas, así como un deterioro, aunque más moderado, de su solvencia. <https://www.bde.es/f/webbde/GAP/Secciones/SalaPrensa/IntervencionesPublicas/DirectoresGenerales/economia/Arc/Fic/arce011220.pdf> [últimos accesos: 10 de diciembre de 2020].

18 KLASSEN, K.J.; PANTALEO, N. (2020) «Assessing the Canada Revenue Agency: Evidence on Tax Auditors» Incentives and Assessments», *C.D. HOWE Institute Trusted Policy Intelligence e-Brief*, 3 de septiembre, pp. 4 y 11.

19 Se reconoce explícitamente que el uso de sistemas de inteligencia artificial puede tener un papel importante en la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y en el respaldo de los procesos democráticos y los derechos sociales. Libro Blanco, p. 3. Recíprocamente, desde el ámbito de los Informes en los avances en sostenibilidad se vinculan los ODS a la digitalización. Así, en las seis transformaciones prioritarias de los ODS dentro de la UE, se incluye el punto 6 sobre la transformación digital: Construir una infraestructura digital de vanguardia, fortalecer la innovación y proteger los derechos de los ciudadanos a sus datos y a la democracia europea. Esto requerirá inversiones sustanciales en innovación tecnológica e infraestructura digital. SDSN e IEEP (2020) *The 2020 Europe Sustainable Development Report: Meeting the Sustainable Development Goals in the face of the COVID-19 pandemic*, Sustainable Development Solutions Network e Institute for European Environmental Policy, París y Bruselas, p. vii.

cumplimiento de las normas de la UE, especialmente las normas de protección de los derechos fundamentales y los derechos de los consumidores, en concreto en relación con los sistemas de inteligencia artificial que operan en la UE y presentan un riesgo elevado. A nuestro juicio, en las circunstancias actuales, este es también el caso de los derechos de los obligados tributarios (expandiendo el análisis de riesgos y la tecnología más allá de su utilización limitada en la lucha contra el fraude fiscal).

La Comisión considera que, en general, una aplicación de IA determinada debe considerarse de riesgo elevado en función de lo que esté en juego, y considerando si tanto el sector como el uso previsto suponen riesgos significativos, en especial desde la perspectiva de la protección de la seguridad, los derechos de los consumidores y los derechos fundamentales. Existe riesgo elevado cuando concurren los dos criterios siguientes: 1º La aplicación se emplee en un sector en el que, por las características o actividades que se llevan a cabo normalmente, es previsible que existan riesgos significativos. Por ejemplo, la sanidad, el transporte, la energía y determinados ámbitos del sector público (como la seguridad social y los servicios de empleo). El elenco deberá revisarse periódicamente en función de los desarrollos pertinentes en la práctica. 2º Se use, además, de manera que

puedan surgir riesgos significativos. La evaluación del nivel de riesgo de un uso determinado puede basarse en las repercusiones para las partes afectadas. Por ejemplo, el uso de aplicaciones de IA con efectos jurídicos o similares en los derechos de un particular o de una empresa. Puede haber, además, casos excepcionales en los que, debido a lo que esté en peligro, el uso de aplicaciones de IA para determinados fines se considere de elevado riesgo en sí mismo. Por ejemplo, en vista de su importancia para las personas y del acervo de la UE en materia de igualdad de empleo, el uso de las aplicaciones de IA en los procedimientos de contratación y en situaciones que repercutan en los derechos de los trabajadores debe considerarse siempre de «riesgo elevado»²⁰.

En la situación en la que nos encontramos, todo el entorno o espacio tributario, alrededor del contribuyente (y por extensión, los demás obligados), va digitalizándose paulatinamente a ritmo acelerado, por lo que es preciso arbitrar los contrapesos necesarios para que el desarrollo del Derecho tributario en su actualización sea equilibrado. Basta revisar brevemente, para percatarse de la tendencia, las Conclusiones del Consejo ECOFIN de 27 de noviembre de 2020 «sobre una fiscalidad equitativa y eficaz en tiempos de recuperación, sobre los desafíos fiscales vinculados a la digitalización y sobre la buena gobernanza en el ámbito fiscal en la

20 Libro Blanco, p.17.

UE y fuera de ella»²¹. En el IVA apoya seguir ampliando la facturación electrónica; estudiar la utilización de nuevas tecnologías para mejorar la eficiencia de la presentación de informes y el control de los datos; pasar a la puesta en común automatizada de datos mediante sistemas electrónicos interoperativos y facilitar la armonización y la normalización de los datos en relación con las transacciones transfronterizas... En el apartado VI de estas Conclusiones, dedicado a la Administración tributaria y cumplimiento de las obligaciones fiscales, el ECOFIN respalda tanto la iniciativa prevista de la Comisión sobre los derechos de los contribuyentes como la necesidad de elaborar pautas o mecanismos normalizados de procesamiento de datos a los efectos de la recaudación de ingresos. Es hora de valorar cautelosamente los costes y beneficios económicos, administrativos y sociales que comportan estos procesos para todos los agentes implicados.

En virtud del contexto descrito, la participación pública de entidades asociativas sectoriales, representativas de intereses colectivos –como AEDAF–, sería requerida en para el buen orden de las cosas en los procesos de transformación digital en curso que afectan a los obligados tributarios en particular y a la sociedad en su conjunto. De ahí que, también la configuración de los mecanismos de vigilancia *ex ante* y *ex post* del desarrollo de las tecnologías digitales en lo fiscal deba hacerse con espíritu colaborativo y constructivo. En los centros de innovación digital también podría asesorarse a las PYMES sobre nuevos aspectos formales relacionados con la tributación. O incluso a la hora de la rendición de cuentas del actuar administrativo, podría permitirse la participación en el control del cumplimiento de los derechos²². ¿Por qué no?

21 «41. TOMA NOTA de la iniciativa prevista de la Comisión sobre los derechos de los contribuyentes, CONVIENE en que la forma de una comunicación es una primera medida apropiada de concienciación en esta esfera y PIDE que se lleve a cabo un mayor análisis a este respecto, para facilitar cualquier debate futuro sobre esta cuestión; 42. RECONOCE la necesidad de seguir trabajando para mejorar la eficiencia del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias en la UE y, habida cuenta del rápido desarrollo de la tecnología, de elaborar pautas o mecanismos normalizados de procesamiento de datos a los efectos de la recaudación de ingresos y la identificación de los riesgos de fraude fiscal, de modo que puedan aprovecharse al máximo la utilidad y los beneficios de la conservación y el procesamiento de los datos recogidos por las autoridades tributarias». Además, en relación con el IVA, pide a la Comisión que garantice que todas sus posibles propuestas se evalúen plenamente en función de sus costes y beneficios económicos, administrativos y sociales para los contribuyentes y las autoridades fiscales, incluidas sus repercusiones en las capacidades informáticas y en los derechos fundamentales, como la protección de los datos personales (punto 16); RESULTADO DE LOS TRABAJOS (OR. en) 13350/20 FISC 226 ECOFIN 1097, Bruselas, 27 de noviembre de 2020. Disponible en el enlace: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13350-2020-INIT/es/pdf> [último acceso: 10 de diciembre de 2020].

22 Las evaluaciones de conformidad deben ser de obligado cumplimiento para todos los agentes económicos sujetos a los requisitos, independientemente del lugar en que estén establecidos. A fin de limitar la carga para las pymes, puede verse alguna estructura de apoyo, especialmente mediante los centros de innovación digital. Además, es posible contar con medidas y herramientas especializadas en línea para facilitar el cumplimiento. Toda evaluación previa de la conformidad debe realizarse sin perjuicio de la supervisión del cumplimiento y de la posterior ejecución por parte de las autoridades nacionales competentes. Los controles *ex post* deben facilitarse mediante una adecuada documentación de la aplicación de IA pertinente y, cuando proceda, ofreciendo la posibilidad de que terceros (como las autoridades competentes) prueben dichas aplicaciones. Ello puede resultar especialmente importante cuando surjan riesgos para los derechos fundamentales que dependan del contexto. Libro Blanco, pp.28-29.

Estudios

AUTORES

Carlos E. Weffe

Daniela González Greco

Juan Calvo Vérguez

María Pilar Alguacil Marí



LA FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES DE DISOLUCIÓN DE CONDOMINIOS EN EL MARCO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

Juan Calvo Vérguez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura (España)*

Title

The taxation of condominium dissolution operations in the framework of indirect taxation

Resumen

El presente trabajo analiza, a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial, y teniendo presente en particular la reciente jurisprudencia elaborada por el Tribunal Supremo, el régimen fiscal aplicable en el marco de la imposición indirecta y, más precisamente, en el ámbito del ITPyAJD, a las operaciones de disolución de las comunidades de bienes.

Palabras clave

Comunidad de bienes, disolución del condominio, exceso de adjudicación, ITP, AJD, TS.

Abstract

This paper analyzes, in the light of the recent administrative and jurisprudential doctrine, and taking into account in particular the recent jurisprudence elaborated by the Supreme Court, the tax regime applicable in the framework of indirect taxation and, more precisely, in the field of ITPyAJD, to the dissolution operations of the communities of goods.

Keywords

Community of goods, dissolution of the condominium, excess award, ITP, AJD, TS.

Fecha de recepción: 28-06-2020/ Fecha de aceptación: 26-08-2020/ Fecha de revisión: 30-08-2020

Cómo referenciar: Calvo Vérguez, J. (2020). La fiscalidad de las operaciones de disolución de condominios en el marco de la imposición indirecta. *Revista Técnica Tributaria (131)*, 19-73

SUMARIO

1. Consideraciones generales
2. Análisis de los supuestos de no sujeción. Alcance de los excesos de adjudicación
 - 2.1. Alcance de las operaciones de división
 - 2.2. Operaciones que no constituyen un supuesto de disolución de una comunidad de bienes. Las llamadas operaciones de disolución parcial
3. Régimen fiscal aplicable a las operaciones de transmisión de cuotas de participación en el ITP
4. Tributación de operaciones de disolución de comunidades de bienes en el IAJD. Análisis de la reciente jurisprudencia del TS
5. Análisis de las operaciones de redistribución de participaciones y su consideración como supuestos de permuta
6. Comunidades de bienes en promoción inmobiliaria o que desarrollan una actividad económica
- 7 La proyección de las operaciones de extinción de un condominio sobre la nuda propiedad y el usufructo
8. Operaciones patrimoniales entre cónyuges
9. Reflexiones finales
10. Bibliografía

1. Consideraciones generales

Como es sabido para que exista una comunidad de bienes dos o más personas deben compartir un mismo bien o un mismo derecho, según se desprende de lo dispuesto en el art. 392 del Código Civil (CC). De acuerdo con lo establecido en el citado art. 392 CC, para que exista comunidad de bienes se requiere que una cosa o un derecho pertenezca *pro indiviso* a varias personas, por lo que, *a sensu contrario*, no existirá comunidad de bienes cuando falte esa unidad de cosa o de derecho sobre la que confluya la titularidad de varias personas. La comunidad de bienes exige como requisito imprescindible que la propiedad de la cosa o del derecho pertenezca *pro indiviso* a varias personas.

La constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar, en primer término, actos *mortis causa*, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten *pro indiviso* la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia. En este tipo de comunidades de bienes que se constituyen como consecuencia de actos *mortis causa* la adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Y, en segundo término, puede constituirse por actos *inter vivos*, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

Con carácter general, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros debe adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el art. 1.062, párrafo primero, del Código Civil.

Tradicionalmente los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a este respecto a los inmuebles como «un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división». Para que un exceso de adjudicación no tribute debe de compensarse en dinero. Y, a tal efecto, el valor que se debe tener en cuenta no es el valor de adquisición sino el valor real de los inmuebles, que se entiende que es el valor de mercado. Por tanto si existe un exceso de adjudicación por parte de uno de los comuneros y se compensa con dinero al otro comunero será un exceso de adjudicación de los que no tributan. No obstante, si la compensación en dinero no se corresponde con el exceso de adjudicación declarado se producirá una donación por la parte que no se corresponda con dicho exceso, tal y como establece el apartado b) del art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Por otra parte no tratándose de un supuesto de existencia de disolución o extinción de un condominio¹ procederá examinar, a la luz de lo dispuesto por el art. 2 del Texto Refundido, la verdadera naturaleza del acto o contrato contenido en la escritura a efectos de determinar la tributación que le corresponde. Y, en

1 Así sucedería por ejemplo, de acuerdo con lo declarado por la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a consulta de 27 de enero de 2015, en un supuesto en el que un sujeto pasara

este sentido, una vez efectuada la adjudicación que lleven a cabo los comuneros a favor del copropietario que se separe, desde entonces dicho comunero ostentará la propiedad individual de la misma, no pudiendo calificarse la operación de transmisión de acuerdo con lo dispuesto por el art. 450 del Código Civil, de conformidad con el cual «Cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión.».

A través del presente estudio analizaremos la fiscalidad de las operaciones de disolución de condominios en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, prestando una especial atención a los llamados excesos de adjudicación, a las operaciones de transmisión de cuotas de participación y, en particular a las operaciones de disolución de comunidades de bienes. Respecto de estas últimas de un tiempo a esta parte el Tribunal Supremo se ha encargado de construir una doctrina interpretativa que advierte acerca de la necesidad de diferenciar dichas operaciones de disolución de aquellas otras operaciones a través de las cuales tiene lugar únicamente una redistribución de las participaciones, constituyendo en realidad operaciones de permuta.

2. Análisis de los supuestos de no sujeción. Alcance de los excesos de adjudicación

En la disolución de una comunidad de bienes integrada por varios bienes, todos ellos indivisibles, si el desequilibrio en el reparto se produce por la imposibilidad de formar lotes proporcionales al interés de cada comunero compensándose en metálico por la diferencia, los excesos de adjudicación no tributan por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). En particular, en relación con los inmuebles se parte de la consideración de que se trata de bienes que, si no son esencialmente indivisibles, desmerecen mucho por su división. Con carácter adicional se ha de tener pre-

a tener el pleno dominio de un inmueble quedando el otro inmueble por mitad y en *pro indiviso* entre otras dos hermanas, siendo precisamente esta circunstancia (es decir, el hecho de que dos de los condóminos mantuviesen una situación de *pro indiviso*) lo que impediría calificar a la operación descrita como disolución o extinción de condominio ya que éste persiste, ya que la propiedad de uno de los inmuebles sigue perteneciendo en *pro indiviso* a dos personas. Lo que realmente se produciría en el presente caso sería la separación de un comunero, lo que implicaría la modificación de la comunidad desde un punto de vista objetivo y subjetivo. Desde un punto de vista subjetivo, en tanto en cuanto se altera su composición personal, reduciéndose de tres a dos el número de comuneros. Y, desde un punto de vista objetivo, en tanto en cuanto se altera su composición física, que se reduce al adjudicar al comunero que se separa la porción de bien que le correspondía en proporción a su cuota de titularidad en la comunidad originaria. Cuestión distinta será que, tal y como se analizará a lo largo del presente caso, se aplique lo dispuesto por el art. 31 del RDLeg. 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 (TRLITPyAJD). La no sujeción de la escritura de separación y adjudicación al comunero de la porción que le correspondía en la comunidad a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) determinará la sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD), Documentos Notariales, tanto por la cuota fija como por la cuota variable, al cumplirse todos los requisitos exigidos en dicho precepto, a saber: tratarse de una primera copia de una escritura pública; tener contenido económico; ser inscribible en el Registro de la Propiedad; no estar sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias (OS) o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

sente que la indivisibilidad es considerada para el conjunto de los bienes que integran la comunidad.

Por tanto, en la disolución de una comunidad donde existan varios bienes indivisibles y se produzcan excesos de adjudicación los mismos podrán quedar sujetos a la modalidad de TPO en el supuesto de que tales excesos hubieran podido evitarse o, al menos, minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes, respetando siempre los principios de equivalencia en la división de la cosa común y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero.²

Dado un supuesto de extinción de dos comunidades hereditarias de bienes, afirmó la DGT mediante contestación a consulta de 3 de noviembre de 2011 que en la escritura que se pretendía otorgar concurrían dos convenciones, a saber, la disolución de la comunidad de bienes hereditaria y un posible exceso de adjudicación. En primer lugar, y por lo que respecta a la tributación de la disolución de la comunidad de bienes, señala el citado Centro Directivo que la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales sólo tributará por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales (concurriendo los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITPyAJD), siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad. No obstante, produciéndose excesos de adjudicación, estos tributarán por la modalidad de TPO, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el art. 7.2.B) del TRLITPyAJD.

En cuanto a la tributación del exceso de adjudicación, la disolución de una comunidad hereditaria que no haya realizado actividad empresarial, si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación, o dichos excesos son inevitables, tributará exclusivamente por la modalidad de AJD. En el supuesto de que se produjese un exceso de adjudicación, éste tributaría además, como transmisión patrimonial onerosa. No obstante, a efectos del ITPyAJD, en el presente caso no existía una única comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes con los mismos comuneros.

Por otro lado, al tratarse de la disolución de dos comunidades de bienes (herencia de los dos padres), su disolución no podría tratarse como si fuera una única comunidad. Cada comunidad habría de disolverse sin excesos, con los bienes que la componen y, no siendo posible que no hubiese excesos, estos habrían de compensarse con dinero, nunca con otros bienes. Quiere ello decir que en la disolución de cada comunidad de bienes no podrían intercambiarse las cuotas que les correspondiesen en una y otra comunidad de bienes, ya que tal intercambio tendría la consideración de permuta y estaría sujeta como tal a la modalidad de TPO.

Los excesos de adjudicación en la disolución de una comunidad de bienes pueden ser de carácter oneroso o gratuito. Siendo onerosos, podrán tributar por la modalidad de TPO. Pero si derivan de que se trate de la división de una cosa

2 Véase en este sentido ALBA GIL, C. y CALVO VÉRGEZ, J., «La tributación de las comunidades de bienes en el marco de la imposición indirecta», *Gaceta Fiscal*, núm. 367, 2016, pág. 47.

indivisible o que se deteriorara mucho con la división y se compensara a los otros comuneros en metálico, se entenderá que no existe dicho exceso y no se gravará por este Impuesto.

Por el contrario, si el exceso fuera gratuito esa transmisión se gravaría por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y no estaría exento en ningún caso, al estimarse que se trata de una donación u operación asimilada, como se establece en la normativa del Impuesto.

Con carácter general el exceso de adjudicación no está sujeto a la modalidad de TPO del ITPyAJD si resulta jurídica o económicamente imposible realizar un reparto o división equilibrada, lo que incluye tanto los supuestos en que la división es jurídicamente inviable, como aquéllos en que el bien desmerece con su división. En efecto, en la división de la cosa común sólo se tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) cuando en la especificación no se guarda la debida proporción de las cuotas de participación. Los excesos de adjudicación por disolución de comunidad sólo están no sujetos cuando se trata de cosas indivisibles o que desmerecen.

No hay adquisición de cuota indivisa cuando se disuelve una comunidad sobre una vivienda, se adjudica ésta y un comunero compensa en efectivo al otro. De este modo si se disuelve una comunidad de bienes adjudicando el pleno dominio de la cosa indivisible a un comunero y recibiendo el otro el importe en metálico de su participación, al existir un exceso de adjudicación, tributará por TPO quien adquiere el pleno dominio porque ha tenido un incremento de valor en relación a la cuota *pro indiviso*. La no sujeción en excesos de adjudicación de la totalidad de la cosa común sólo procede cuando desmerece con la división y esa especificación no se asimila a una transmisión.³

Sucede no obstante que, tratándose especialmente de la división de cosa común, habrá que analizar las circunstancias del caso concreto para ver si el beneficiario de la adjudicación está concretando su derecho, o ampliando el contenido del mismo más allá de lo que tributó en su momento⁴. Cuestión dis-

3 A este respecto pueden consultarse las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) de Andalucía de 6 de febrero de 1998 y 17 de diciembre de 2003 y de Baleares de 16 de junio y 29 de diciembre de 1998 y de 22 de junio y 23 de julio de 1999. Acerca del alcance de estos excesos de adjudicación véanse con carácter general, entre otros, los trabajos de CHECA GONZÁLEZ, C., «Tributación de los excesos de adjudicación en el IIVTNU en las comunidades de bienes constituidas por actos "inter vivos"», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2012 (consultado en www.aranzadidigital.es), PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., «Disolución de las comunidades de bienes», *Carta Tributaria Opinión*, 2017 (consultado en www.laleydigital.com), GIL CRUZ, E. M.^a, «Tributación de las adjudicaciones derivadas de la disolución de una comunidad de bienes», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2010 (consultado en www.aranzadidigital.es) y SERNA BLANCO, L., «La disolución de las comunidades de bienes *inter vivos* y los excesos de adjudicación en el ITPyAJD: normativa y casos prácticos», *Tribuna Fiscal*, núm. 275, 2014 (consultado en www.laleydigital.com).

4 Así, por ejemplo, en el supuesto de que una persona vendiese a otra el 10 por 100 de un piso, y posteriormente se dividiese la cosa común adjudicándose la totalidad del piso quien hubiera adquirido al otro copropietario el 10%, a cambio de una compensación en metálico por el 90% restante, carecería de razón de ser considerar no sujeto el exceso de adjudicación ya que, aunque el piso es económicamente indivisible, el resultado práctico es el mismo que la venta de la totalidad del piso al adjudicatario, careciendo de todo sentido que dicho adjudicatario adquiera la totalidad tras la división de la cosa común, y sólo haya tributado por el 10 por 100 inicialmente comprado. En otras palabras, en el concreto supuesto planteado el adjudicatario no estaría concretando su derecho sino adquiriendo onerosamente el 90 por 100 restante, que no tributó en su momento.

tinta sería que dos personas adquiriesen en *pro indiviso* de un tercero, y posteriormente dividieran la cosa común adjudicando el inmueble a uno de los compradores a cambio de una compensación en metálico. En este caso la adquisición ya tributó por la totalidad del valor del bien, de manera que la posterior especificación de derechos, aunque suponga un exceso de adjudicación, no tributa.

En todo caso si no se estimase así, esto es, si se estimara que los excesos de adjudicación están siempre exentos cuando resulta jurídica o económicamente inviable la división, aunque la adquisición no haya tributado en su totalidad (ya sea por TPO, por ISD⁵ o por cualquier otro concepto, como IVA⁶ y AJD) en cabeza de los comuneros, la Administración tributaria podría tratar de hacer frente a dichas vías de elusión a través de un expediente de fraude de ley o conflicto en la aplicación de las normas, a pesar de que también podría hacerse frente a dicha situación a través de una correcta interpretación del alcance de la no sujeción de los excesos de adjudicación.

A priori debe existir un equilibrio entre los dos lotes que se formen. Así las cosas, produciéndose un desequilibrio entre los dos lotes por imposibilidad de formar lotes equivalentes o por la existencia de un bien no divisible y, además, compensándose dicho desequilibrio con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de TPO del ITPyAJD. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad deberá entenderse referida al conjunto de los inmuebles, de forma que para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer otros lotes equivalentes. En todo caso la exención sólo resultará aplicable a las adjudicaciones de bienes y derechos referentes a la disolución de la sociedad de gananciales, no extendiéndose a los excesos de adjudicación sujetos al Impuesto, que deberán tributar sin exención ni beneficio fiscal alguno.

Dada una concreta operación de disolución de una comunidad hereditaria con la consiguiente adjudicación de sus bienes a los comuneros señala la DGT en su contestación a consulta de 17 de octubre de 2011 que el supuesto de no sujeción de los excesos de adjudicación inevitables en la disolución de comunidades de bienes regulado en el art. 7.2.B) del TRLITPyAJD (ya sean estas comunidades hereditarias o de otro tipo) debe referirse a la disolución de cada comunidad de bienes en la que resulten tales excesos de adjudicación, y siempre que sean compensados en metálico.

Ahora bien, a pesar de ello no cabe sustituir dicha compensación en metálico por la entrega de bienes procedentes de los excesos de adjudicación resultantes

5 Siendo el exceso de adjudicación gratuito, es decir, si los demás comuneros no recibiesen compensación alguna, habría que aplicar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si los demás comuneros fuesen personas físicas o del Impuesto sobre Sociedades, en otro caso.

6 Téngase presente a este respecto que, con carácter general, los excesos de adjudicación tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) si el comunero transmitente que sufre el defecto de adjudicación es sujeto pasivo del citado Impuesto y, con carácter adicional, los bienes cedidos al comunero adquirente (que en consecuencia se beneficia del exceso de adjudicación) se encuentran afectos a su actividad empresarial o profesional, así como si la entrega no está exenta de IVA o, estándolo, no se produce la renuncia a la exención. A este respecto nos remitimos a nuestro trabajo «Las comunidades de bienes y su condición de sujetos pasivos del IVA en las operaciones inmobiliarias», Revista *BIT Plus*, núm. 191, 2016.

de la disolución de otra comunidad de bienes, con independencia de que los comuneros sean los mismos en ambas comunidades de bienes.

De este modo la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales sólo tributará por la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales (concurriendo los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITPyAJD), siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, pero si se producen excesos de adjudicación estos tributarán por la modalidad de TPO, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993.

Igualmente mediante resolución de 29 de septiembre de 2011 declaró el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que, tratándose de una operación consistente en la disolución de una comunidad donde existen varios bienes indivisibles produciéndose excesos de adjudicación, los mismos podrán quedar sujetos a la modalidad de TPO del ITPyAJD siempre y cuando tales excesos hubieran podido evitarse o, al menos, minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes, es decir, siempre y cuando dicho exceso hubiera podido evitarse al menos en parte, respetando siempre los principios de equivalencia en la división de la cosa común y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero. En el caso concreto de la indivisibilidad hay que tener presente que se exige la inevitabilidad, referida al conjunto de los bienes, la cual se viene a reforzar por el hecho de que ningún copropietario puede verse obligado a permanecer en la comunidad.

Dicha excepción de indivisibilidad-inevitabilidad (o de «obligación consecuencia de la indivisibilidad», en palabras del Tribunal Supremo) no ha de aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integran la comunidad. No obstante concluye el Tribunal que sí que resulta aplicable la previsión del art. 1062.1 del CC (y, en consecuencia, la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por la modalidad de TPO) tratándose de aquellos supuestos en los que un mismo bien se adjudica, no ya sólo a uno, sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).

El TSJ. de Andalucía, mediante sentencia de 16 de abril de 2015, procedió a anular una liquidación complementaria girada por la Administración por no ser conforme a derecho, estimando que la disolución de una comunidad de bienes (en este caso alemana) mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de TPO, debido a que dicha operación tiene carácter particional y no dispositivo.

Con carácter adicional el citado Tribunal negó la sujeción por la modalidad de TPO en aquellos supuestos en los que la división de la cosa común resulta imposible por ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor y la totalidad del bien se adjudica a uno o varios comuneros con obligación de compensar al resto con metálico, lo que no excluye la modalidad gradual de los Documentos Notariales de AJD. El Tribunal rechaza además las dudas planteadas por la Administración autonómica relativas a la acreditación de la concurrencia del citado supuesto de hecho, puesto que aparecía en la

escritura notarial donde se protocolizaba el convenio regulador de la disolución del matrimonio de los cónyuges, que los esposos ponían fin al régimen económico del matrimonio que venía rigiendo, sujetándose a partir de ese momento al régimen de separación de bienes.

De ello se deducía la preexistencia o de un régimen económico en comunidad de bienes germánica análogo al de nuestra sociedad de gananciales o de un régimen de participación, que se traducía libremente como una comunidad de participación en las ganancias. Dicho régimen operaría en modo similar a nuestro régimen de participación, debiendo estarse al momento de la disolución del régimen, a partir del cual se produciría la comunitarización de las ganancias obtenidas vigente el matrimonio por cada uno de los esposos. En dicho instante se produciría, a su vez, una distribución por mitad de la diferencia positiva resultante entre el patrimonio inicial y final de los esposos.

De este modo el citado Tribunal procedió a anular la resolución del TEAR por incongruencia manifiesta, ya que nada dijo acerca de la insuficiente prueba de la naturaleza de la comunidad conyugal, de lo que se deducía que en ningún momento la Administración Tributaria se planteó la posible operatividad de esta u otra exención. De haber sido así, y a la vista de la prueba documental aportada por la actora en vía administrativa, debió haberse valorado su insuficiencia y haberse solicitado que se completara la documental originariamente presentada con la autoliquidación del Impuesto consistente en la sentencia de divorcio y convenio regulador adjunto. Todo ello antes de proceder, sin juicio explícito y sobre la viabilidad de la exención aplicada mediante una comprobación de valores, a la emisión de una liquidación provisional, no resultando además vetada en el supuesto de autos la comprobación de oficio del contenido y vigencia del Derecho extranjero invocado al objeto de verificar la discutida naturalización del régimen económico del matrimonio. Dicho régimen no era otro que el legal del país, distinto del régimen de separación de bienes y que la actora identificaba con el régimen de participación en las ganancias.

Mediante sentencia de 21 de septiembre de 2009 analizó el TSJ. de Cantabria el régimen tributario que habría de aplicarse a efectos del ITPyAJD a una operación consistente en la adjudicación a un comunero de la totalidad de los inmuebles con compensación en metálico. Concretamente fue objeto de análisis la cuestión relativa a la consideración o no del exceso de adjudicación producido por la indivisibilidad de los bienes inmuebles poseídos en común. Los citados bienes eran los siguientes: una casa-hotel rural derruida; un gallinero situado al sur de la anterior; y una planta baja, local de negocio. A juicio de la Administración se producía en el presente caso un exceso de adjudicación al adjudicarse al recurrente la totalidad de los inmuebles con carácter privativo e indemnizar al otro comunero en el 60%, porcentaje que le pertenecía en la comunidad, del valor de los mismos.

Pues bien, de conformidad con lo señalado por el Tribunal tendrá lugar un exceso de adjudicación cuando la compensación en metálico, en lugar de funcionar como un elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que han de presidir toda división o partición de la comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir efectivamente una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto

de comuneros. Y, en el concreto supuesto de autos analizado, si bien se trataba de tres inmuebles, no tenían éstos el mismo valor, pareciendo además uno de los bienes, el número 3, ir unido a la finca número 1, motivo por el cual en todo caso habría de procederse a efectuar una compensación en metálico. Y, en base a ello concluyó el Tribunal que no cabía sino la estimación íntegra de la demanda.

Por su parte en la sentencia del TSJ. de Castilla La Mancha de 12 de abril de 2010 se analizó igualmente esta cuestión relativa a las consecuencias tributarias derivadas de la extinción de una comunidad ordinaria. En el presente caso el motivo de controversia versaba sobre la liquidación por la Administración actuante por un exceso de adjudicación motivado por la extinción de comunidad ordinaria. Entendían los actores que el exceso en la atribución por la extinción de la comunidad no debía tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser de aplicación la excepción del art. 1062 del CC en relación con el art. 7 del TRLITPyAJD.

El debate quedaba pues reducido a si los bienes que integraban la comunidad eran divisibles o desmerecían mucho con su división. En este sentido, y con independencia de que se trate de varias fincas, todas ellas conformaban una «única unidad agraria de explotación» dotadas con servicios también únicos (pozo, red de riego, proyectos de mejora también unitarios), por lo que, a juicio del Tribunal, se trataba de un supuesto en que los bienes desmerecerían por su indivisión, ya que al dividirla también habría que dividir las instalaciones comunes.

La naturaleza del negocio jurídico que se contemplaba en la escritura pública, a pesar de su denominación de «extinción de comunidad ordinaria», era más compleja. De una parte, se extinguía una comunidad, si bien se sustituía por otra aunque con menos integrantes (los de una familia). Y, de otra, teniendo en cuenta las participaciones que cada familia tenía en la comunidad y la forma de extinguirla (que consistía en que una de las familias abandonase la comunidad, no se le adjudicase bien alguno y se le abonase en metálico su parte por aquéllos que eran adjudicatarios de los bienes (usufructuario el padre de todo, y titulares de la nuda propiedad la esposa e hijos), venía a significar en realidad que una de las familias había transmitido a la otra su participación, debiendo quedar a juicio del Tribunal dicha transmisión, o exceso en la adjudicación, sujeta al Impuesto.

Recapitulando, originándose excesos de adjudicación tendría lugar la sujeción a la modalidad de TPO en los términos previstos en el art. 7.2.B) del TRLITPyAJD. A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros deberá adjudicarse un bien a cada uno y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el art. 1.062, párrafo primero, del Código Civil, ya que la indivisibilidad debe predicarse del conjunto de los bienes que forman la comunidad de bienes y no de cada uno de ellos separadamente, de forma que dicho conjunto no pueda dividirse en lotes proporcionales a las respectivas cuotas de participación de los comuneros sin menoscabo de los bienes integrados en la comunidad.

Y no sería de aplicación en ningún caso lo dispuesto en el art. 32.3 del Reglamento del ITPyAJD, relativo a aquel exceso que resulte de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, dado que no se produce el supuesto de hecho regulado en él. En efecto dicho precepto, a través del cual se desarrolla el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993, establece que *«Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio»*, ya que el matrimonio no se va a disolver, simplemente se va a disolver el condominio.

Dicho precepto reglamentario establece un supuesto de no sujeción aplicable a cualquier régimen económico matrimonial. En aquellos casos en los que el exceso de adjudicación proceda de la adjudicación de la vivienda a uno de los cónyuges en un contexto de disolución matrimonial o cambio de régimen matrimonial el exceso de adjudicación quedará al margen de la modalidad Transmisiones Onerosas, por aplicación directa de lo previsto en el Reglamento del Impuesto. Dado el término «cuando sea consecuencia necesaria» empleado en el mismo cabe estimar que cuando haya varios bienes entre los que se encuentre, por ejemplo, la vivienda matrimonial, los excesos de adjudicación evitables (dado que los lotes son de valor desigual) seguirán estando sujetos al amparo del art.7.2.B del RDLeg. 1/1993.

En consecuencia, y de acuerdo con lo declarado por el citado precepto reglamentario, no será necesaria la compensación en metálico para que dicho exceso de adjudicación quede no sujeto a TPO, lo cual sí es exigible en cambio en el art. 1.062 del Código Civil. Con carácter adicional la no sujeción procederá, no solo en el caso de que el régimen de la sociedad sea gananciales, sino también en el supuesto de separación de bienes. Y dicha no sujeción a TPO determinará la sujeción a la Modalidad AJD, Documento Notarial cuota variable, salvo que se trate de la disolución del régimen de gananciales.

Mediante contestación a consulta de 18 de febrero de 2011 analizó la DGT un supuesto de extinción de condominio sin compensación, concurriendo dos convenciones diferentes, a saber, la disolución del condominio y un exceso de adjudicación. En relación con la primera de ellas, la disolución de condominio, estima el citado Centro Directivo que, al existir bienes inmuebles, la disolución de la comunidad de bienes deberá realizarse por escritura pública. En el concreto supuesto analizado la comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividades empresariales, por lo que la disolución de la comunidad estaría sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto para someter dicha escritura pública al gravamen, esto es: ser primera copia de escritura pública; contener un acto valuable; ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto ni a las modalidades de TPO u OS del ITPyAJD, ni al ISD. La base imponible vendría determinada por el valor declarado de los bienes, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el art. 30.1 del Texto Refundido del Impuesto y sería sujeto pasivo cada uno de los comuneros por el valor del bien que recibe.

Por lo que respecta al exceso de adjudicación, estima la DGT que ha de examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría también la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993, si este es oneroso, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si es lucrativo. A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el art. 1.062, párrafo primero, del Código Civil. Y, para que el exceso de adjudicación planteado en la consulta no tribute deberá de compensarse en dinero.

Ahora bien en el presente caso no se sabía si existía un exceso de adjudicación de bienes a favor del alguno de los comuneros, ya que el valor que se debe tener en cuenta no es el valor de adquisición, sino el valor real de los inmuebles, que se entiende que es el valor de mercado. De este modo, existiendo un exceso de adjudicación por parte uno de los comuneros y compensándose con dinero al otro comunero, será un exceso de adjudicación de los que no tributan. Si se compensa pero no con dinero, sino con otros bienes, se tratará de un exceso de los que tributan como transmisión patrimonial onerosa. Y, si dicho exceso no se va a compensar, será lucrativo y deberá tributar en el ISD por dicho exceso recibido, tal y como establece el apartado b) del art. 3 de la Ley 29/1987.

Queda claro en consecuencia que si existe un exceso de adjudicación por parte uno de los comuneros y se compensa con dinero al otro comunero se tratará de un exceso de adjudicación de los que no tributan. En cambio, si se compensa pero no con dinero sino con otros bienes estaremos en presencia de un exceso de los que tributan como transmisión patrimonial onerosa.

Por otra parte, produciéndose la extinción del condominio con adjudicación a uno de los condóminos y reembolso al resto de su parte, ¿estamos ante una operación no sujeta o sujeta y exenta de TPO? Téngase presente que ello supondrá, por extensión y por el juego combinado entre las dos modalidades del Impuesto, su sometimiento o no a la modalidad de AJD. Mediante auto de 19 de enero de 2018 el Tribunal Supremo (TS) acordó aclarar si la extinción del condominio con adjudicación a uno y reembolso al resto de su parte tiene o no coste en ITPyAJD. En el presente caso la Sala de instancia interpretó, reiterando su doctrina anterior, que la exégesis que para estos casos de disolución del condominio debe hacerse de la STS de 28 de junio de 1999⁷ no es la de que no ha existido transmisión (supuesto de no sujeción), sino que la misma no puede tener efectos fiscales (exención), pues la excepción del 7.2.B RDLeg. 1/1993 ha de interpretarse no como un supuesto de no sujeción, sino de sujeción en el que concurre exención, por lo que no puede gravarse como acto jurídico documentado. Por su parte la Comunidad Autónoma recurrente sostenía que la sentencia recurrida infringía los arts. 7.2.B), 28 y 45 de la citada norma, en síntesis, por

7 En este pronunciamiento había concluido ya el Alto Tribunal que «(...) La división de la cosa común debe ser contemplada como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión

incorrecta aplicación y por crear *extra legem* un supuesto de exención. A su juicio la tesis que la sustenta parte de una equivocada comprensión de dicha sentencia del TS, desautorizada (en su opinión) por la propia Sección Segunda en su sentencia de 30 de abril de 2010.

A la vista de todo ello resultaba pues necesario determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos (que satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación) constituye una operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

El TS se encargó ya de clarificar en su día que cuando lo que se produce es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes sin que ésta desaparezca la operación está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo terminaría declarando el TEAC en su resolución de 17 de julio de 2017 que la extinción parcial de un condominio, sin que éste desaparezca, está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, considerando a tal efecto que la excepción prevista en el art. 7.2.B) del RD Leg. 1/1993, requiere que se produzca, en el supuesto del art. 1602 del Código Civil, la adjudicación a «uno». A la vista de la doctrina elaborada por el TS el TEAC procede a rectificar su doctrina y pasa a considerar que cuando en una disolución de condominio no se produce la adjudicación a uno de los comuneros, sino a varios, se produce la sujeción al Impuesto porque la comunidad de bienes sigue existiendo y no se ha extinguido. En el concreto caso analizado existía una comunidad de bienes constituida sobre un edificio formado por dos fincas registrales sobre el que no se había realizado la división horizon-

patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división (se trata de un piso y plaza de garaje), la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación este con el art. 406, todos del Código Civil–. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un ‘exceso de adjudicación’, sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar –art. 400–. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de “compra” de la otra cuota si no, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código Civil, en relación este, también, con el 406 del mismo cuerpo legal». Ciertamente se ha de reconocer que la separación de un comunero no constituye una transmisión, sino la transformación del derecho de aquel reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte que se le adjudica. Y, a efectos de ITP, la adjudicación de la cosa común a uno de los comuneros por ser indivisible, con la correspondiente compensación en metálico al resto, no puede ser considerada como una efectiva transmisión ni a efectos civiles ni fiscales.

tal, esto es, la transmisión de cuotas entre los comuneros⁸. Así las cosas, aunque en la escritura se calificase como extinción del condominio, no lo era porque la comunidad de bienes seguía existiendo debido a que la propiedad del bien no correspondía a un único propietario sino a varios.⁹

Tal y como afirma el TEAC la transmisión de cuotas en una comunidad de bienes tiene pleno encaje en el apartado uno del art. 7 del RDLeg. 1/1993 y está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Y si, con independencia del carácter divisible o no del edificio, no se ha adjudicado el mismo a uno de los condueños sino a dos se ha de estimar que la escritura documenta una extinción parcial del condominio porque el bien se adjudica a varios de los copropietarios (que en el presente caso pasaban de ser 4 a ser dos), motivo por el cual la comunidad en cuanto a la existencia de un proindiviso sobre el bien sigue existiendo.

2.1. Alcance de las operaciones de división

Al amparo de una consolidada jurisprudencia del TS la división de la cosa común y la adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad no constituye una transmisión ni civil ni fiscal, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. En el supuesto de que la cosa común resultase ser indivisible o pudiera desmerecer mucho por su división la única forma de extinción de la comunidad sería adjudicarla a uno de los comuneros procediendo a abonar al otro el exceso en dinero, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 402, 406 y 1062.1 del Código Civil. Y dicha obligación de compensar al otro en metálico no podría ser considerada como un «exceso de adjudicación» o como una «compra» de la otra cuota. La adjudicación por entero con compensación en metálico constituiría una consecuencia necesaria de la indivisibilidad de la cosa, esto es, de la necesidad de arbitrar procedimientos

8 Como es sabido a través de la división horizontal la propiedad de un edificio se subdivide en unidades privadas. Dicho acto crea fincas registrales separadas e independientes con asignación a cada una de ellas de un coeficiente de copropiedad o participación en el total del inmueble, no modificándose en cambio la titularidad de las fincas registrales surgidas de la misma, ya que siguen perteneciendo a los mismos comuneros y en la misma proporción que antes de llevarse a cabo dicha división. La división horizontal tributará por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, al cumplir con todos los requisitos que establece el art. 31.2 del TRLITPyAJD, siendo sujetos pasivos todos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes y calculándose la base imponible del Impuesto en función de lo establecido en el art. 70 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD).

9 Se ha de tener presente además que, en aquellos casos en los que en la misma escritura pública se recoge tanto la división horizontal como la extinción del condominio, la división horizontal constituye un acto preparatorio y necesario para poder llevar a cabo la extinción del condominio pretendido por los comuneros, de manera que si ambos actos jurídicos se incluyen en la misma escritura no debe tributarse por ambos conceptos por el gravamen documental. Con carácter general la constitución de propiedad horizontal tiene por objetivo crear, previamente a la adjudicación de los pisos o locales, las fincas registrales independientes que permitan su transmisión separada a cada uno de los futuros propietarios.

legales destinados a no perpetuar la indivisión, suponiendo un respeto de la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común.¹⁰

La disolución de la comunidad y la división de la cosa o el derecho común debe responder, tanto si se acuerda por los mismos comuneros o se haga por árbitros o amistosos componedores, a que las partes de los comuneros sean proporcionales a sus derechos, evitándose, en cuanto sea posible, excesos de adjudicación y compensaciones en metálico o en especie, salvo en los supuestos de pérdida o destrucción de la cosa, en que no habrá que repartir más que tal pérdida.

Produciéndose la disolución de una comunidad de bienes sin pérdida o destrucción de la cosa los acreedores o cesionarios podrán concurrir a la división de la cosa común y oponerse a que se realice sin su concurso, aunque no les cabe oponerse a dicha división, salvo casos de fraude o cuando se dividiese con su oposición formalmente planteada, dejando a salvo siempre los derechos del deudor o cedente.

Por otra parte en el supuesto de que la cosa fuera esencialmente indivisible se podría adjudicar a uno de ellos con adecuada indemnización a los demás copartícipes y, si no hubiese acuerdo en este extremo, habría de venderse y repartirse el precio obtenido.

En cualquier caso, la división de la cosa común no puede perjudicar a los terceros, quienes conservarán sus derechos reales (de hipoteca, servidumbre, etc.), así como sus derechos personales contra la comunidad (préstamos, depósitos, opciones, etc.).

El exceso de adjudicación en un bien indivisible constituye la única forma de extinguir el condominio, no concurriendo intención alguna de transmitir nada sino solo de disolver la comunidad de bienes. Dada la inexistencia de acto traslativo de la propiedad en sentido estricto únicamente tiene lugar una mera especificación de derechos que ha sido llevada a efecto con un exceso de adjudicación compensado. Y es que, como bien señala GUERRA REGUERA¹¹ «*Cuando no sea posible una división material, no quedará más remedio que llevar a cabo una división económica*».

Por tanto, el exceso de adjudicación compensado derivado de la indivisibilidad del patrimonio exonera al adjudicatario de liquidar la modalidad Transmisiones Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Con carácter general la compensación percibida ha de ser en metálico. Y la indivisibilidad debe referirse, no a un bien en concreto sino a la totalidad del patrimonio que se reparta en la disolución de una comunidad de bienes.

10 De este modo, siendo la cosa común indivisible, la adjudicación efectuada a uno de los partícipes con la obligación de compensar a los demás en metálico representa una forma de salir de la comunidad que implica además la materialización o concreción de un derecho abstracto en otro concreto, no constituyendo una transmisión ni a afectos civiles ni fiscales.

11 GUERRA REGUERA, M., «La disolución de comunidades de bienes con exceso de adjudicación compensado en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2017 (consultado en www.aranzadigital.es).

Con motivo de la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, no constituyendo dicho exceso que reciba algo que tuviese con anterioridad, su adjudicación constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que reciba el exceso al comunero que reciba de menos.

En caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe del exceso recibido. Así resulta del apartado b) del art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD, en virtud del cual constituye el hecho imponible del citado Impuesto «b) *La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos*».

En cambio, si el comunero al que se le adjudica el exceso compensa a los otros comuneros en metálico las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituirá una contraprestación por el exceso recibido que determinará el carácter onerosos de la operación, debiendo tributar por el ITPyAJD, bien en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o en la de Actos Jurídicos Documentados, conforme a lo previsto en los arts. 7.2.B) y 31.2 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre.

Refiriéndose a esta cuestión relativa a la indivisibilidad de las adjudicaciones realizadas en el seno de una comunidad de bienes analizó la sentencia del TSJ. de Asturias de 30 de abril de 2012 un supuesto en el que se formalizó escritura pública de extinción de comunidad sobre un local comercial del que eran condueños tres personas, uno de ellos con carácter privativo y los otros dos con carácter ganancial, en la porción del 40%,10% y 50% respectivamente, valorando el inmueble en 360.000 euros. Dicho inmueble se hallaba gravado con una hipoteca que garantizaba el préstamo de un principal por el mismo importe, con adjudicación de la participación del 50% a dos de los condueños y sus cónyuges para sus sociedades de gananciales, aumentando sus participaciones en el inmueble hasta el 65% y el 35% respectivamente, y sin percibir el transmitente cantidad alguna por razón de la carga que gravaba el inmueble y cuya deuda asumían los adjudicatarios en igual proporción a la parte que grava el inmueble transmitido.

El motivo de impugnación versaba sobre el hecho de que, para la adjudicación comprobada no resultaría aplicable la regla de indivisibilidad de los bienes adjudicados, ya que el local de negocio de referencia se adjudicaría por los propios interesados en las proporciones fijadas y proindiviso y a otro de los copropietarios, debiendo tributar como transmisión patrimonial.

Sin embargo para el Tribunal la división y consiguiente adjudicación de la cosa común no constituye una operación susceptible de integrar el hecho imponible del ITP, del mismo modo que la cantidad en metálico que viene obligado a abonar el comunero que se adjudique la cosa por razón de su indivisibilidad tampoco ha de calificarse como «exceso de adjudicación», a los efectos de la tributación que prevé el art. 7.2.B del RDLeg. 1/1993. Como es sabido dicho caso

constituye uno de los supuestos exceptuados del citado precepto, consistente en un exceso de adjudicación por indivisibilidad, dado que la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio. Por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero.

Por otra parte, ¿deviene aplicable lo dispuesto en el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993 a aquellas adjudicaciones que tienen lugar cuando no desaparece la situación de indivisión mediante la adjudicación del bien a uno de los comuneros sino que la cesación de la situación de indivisión afecta solo a uno o algunos de los condueños, permaneciendo la comunidad de bienes entre los demás, con incremento de sus respectivas cuotas de participación, o variando los partícipes en la comunidad por transmisión de la cuota de uno o varios de ellos a un tercero o terceros? Tal y como precisa a este respecto la sentencia del TSJ. de Andalucía de 29 de mayo de 2015 (respecto de la cual la comunidad que pretendía disolverse abarcaba varios bienes) en dicho supuesto lo que tendría lugar sería una transmisión de cuotas entre los condueños y no a terceros extraños (operación a la que nos referiremos con posterioridad), originándose a tal efecto un aumento de la participación de los copropietarios en la comunidad de bienes como consecuencia de la adjudicación de la parte correspondiente a otro condueño. En definitiva se trataría, en puridad, de una traslación o transmisión de cuotas sujeta al Impuesto.

Para finalizar, dada una operación en la que se produce la partición y adjudicación de la herencia mediante la adjudicación de la nuda propiedad y el usufructo con compensación en metálico afirma la DGT en su resolución de 21 de noviembre de 2011 que dicha adjudicación no encaja en ninguna de las excepciones que establece el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993 para que el exceso de adjudicación no tribute, ya que un bien indivisible se va a adjudicar a dos comuneros, a uno la nuda propiedad y a otro el usufructo, no a uno solo, sin que estuviera desmembrada previamente la plena propiedad, por lo que en el presente caso se daría un exceso de adjudicación que habría de tributar como una transmisión patrimonial onerosa al tipo que establece el art. 11 del RDLeg. 1/1993.

2.2. Operaciones que no constituyen un supuesto de disolución de una comunidad de bienes. Las llamadas operaciones de disolución parcial

Dado un concreto supuesto en el que se pretendía dejar dos inmuebles en *pro indiviso* y el resto de los inmuebles adjudicarlos individualmente, afirma la DGT en su contestación a consulta de 4 de noviembre de 2013 que dicha operación no supone la disolución de la comunidad de bienes (la cual, en el presente caso, claramente se mantenía en cuanto a dos de los bienes inmuebles que van a continuar en común) produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina «disolución parcial», que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del ITPyAJD, sino que se produce la redistribución de las participaciones entre los comuneros, mediante la cual cada comunero transmitirá

su cuota en determinados inmuebles al otro u otros comuneros¹². A resultas de dicha situación cada comunero pasará a ostentar el 100% de la propiedad de algún inmueble, debiendo calificarse dicha operación jurídicamente como permuta y tributando cada comunero por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

Refiriéndose al alcance de estas operaciones de disolución parcial de una comunidad la DGT, tras recordar el contenido del art. 392 del CC¹³, señala que para que exista comunidad de bienes se requiere que una cosa o un derecho pertenezca *pro indiviso* a varias personas, por lo que, *a sensu contrario*, no existirá comunidad de bienes cuando falte esa unidad de cosa o de derecho sobre la que confluya la titularidad de varias personas. Así las cosas la DGT, tras recordar lo dispuesto por los arts. 7.1.A) del RDLeg. 1/1993 y 23 del Reglamento del ITPyAJD, concluyó que la concreta operación que se pretendía llevar a cabo no suponía la disolución de la comunidad de bienes (la cual claramente se mantiene en las dos fincas, que iban a continuar en común) produciéndose en todo caso lo que a veces se denomina «disolución parcial», que realmente no es una disolución, o en cualquier caso, no lo es a los efectos del ITPyAJD.

Nos hallamos más bien ante una redistribución de las participaciones entre los nueve comuneros mediante la cual cuatro comuneros transmitirían su parte en la finca A a favor de los otros cinco comuneros y éstos cinco comuneros, a su vez, transmitirían su parte en la finca B a favor de los otros cuatro comuneros. De este modo, a resultas de dicha operación cuatro comuneros pasarían a ostentar el 100% de la propiedad de la finca A y los otros cinco comuneros pasarían a ostentar el 100% de la finca B, por lo que la operación habría de calificarse jurídicamente como permuta. En todo caso la condición de sujeto pasivo recaerá sobre cada comunero por la cuota parte que adquiere, quedando integrada la base imponible por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, y siendo únicamente deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

En el caso de un concreto supuesto relativo a la división horizontal de una finca y la disolución de la comunidad de bienes, ya sea extinguiéndose totalmente el condominio o bien dejando un local en *pro indiviso*, afirmó la DGT en su contestación a consulta de 4 de diciembre de 2013 que, en aquellos casos en los que se pretenda dejar algún inmueble en proindiviso, la operación a realizar no supondrá la disolución de la comunidad de bienes (la cual en el presente caso se mantendría en la finca que fuese a continuar en común) produciéndose en todo caso una «disolución parcial» que realmente no lo es tal a efectos del ITPyAJD, tratándose más bien de una redistribución de las participaciones entre los

12 Véase en este mismo sentido la contestación de la DGT a consulta de 29 de noviembre de 2016, en virtud de la cual, cuando la operación en cuestión no supone la disolución de la comunidad de bienes (que claramente se mantiene en varias fincas que van a continuar en común), sino que tiene lugar una «disolución parcial» que realmente no es tal a los efectos del ITPyAJD, sino una redistribución de las participaciones entre los comuneros, estaremos en presencia de una permuta en la que los comuneros tributarán por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

13 Dice concretamente este precepto que «Hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece *pro indiviso* a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.»

comuneros mediante la cual cada comunero transmitiría su cuota de participación en determinados inmuebles a los otros comuneros y cada comunero pasaría a ostentar el 100% de la propiedad de algún inmueble. Dicha operación habría de calificarse jurídicamente como permuta, tributando cada comunero por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

Teniendo en cuenta que en el presente caso la comunidad de bienes no realizó actividades empresariales, al no tener un local y una persona dedicados exclusivamente a la actividad de arrendamiento, estima la DGT que en el caso que no quedara ningún inmueble en proindiviso sí que se produciría la disolución de la comunidad de bienes. Dicha disolución únicamente tributaría por el concepto de AJD, siempre que se adjudicara a cada comunero los inmuebles que le correspondiese en proporción a su cuota de participación, sin que se produzcan excesos de adjudicación con respecto a dicha cuota. Y, en el hipotético caso de que se originasen excesos, estos habrían de ser inevitables y compensarse con dinero. En caso contrario, esto es, si los excesos fuesen evitables o, siendo inevitables, no se compensasen con dinero, dichos excesos de adjudicación tributarían por el concepto de TPO al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

En el caso de un concreto supuesto relativo a la división horizontal de una finca y la disolución de la comunidad de bienes, ya sea extinguiéndose totalmente el condominio o bien dejando un local en *pro indiviso*, afirma la DGT en su contestación a consulta de 4 de diciembre de 2013 que, en aquellos casos en los que se pretenda dejar algún inmueble en proindiviso, la operación a realizar no supondrá la disolución de la comunidad de bienes (la cual en el presente caso se mantendría en la finca que fuese a continuar en común) produciéndose en todo caso una «disolución parcial» que realmente no lo es tal a efectos del ITP-yAJD, tratándose más bien de una redistribución de las participaciones entre los comuneros mediante la cual cada comunero transmitiría su cuota de participación en determinados inmuebles a los otros comuneros y cada comunero pasaría a ostentar el 100% de la propiedad de algún inmueble. Dicha operación habría de calificarse jurídicamente como permuta, tributando cada comunero por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

Puesto que en el presente supuesto la comunidad de bienes no realizó actividades empresariales, al no tener un local y una persona dedicados exclusivamente a la actividad de arrendamiento, estima la DGT que en el caso que no quedara ningún inmueble en proindiviso sí que se produciría la disolución de la comunidad de bienes. Dicha disolución únicamente tributaría por el concepto de AJD, siempre que se adjudicara a cada comunero los inmuebles que le correspondiese en proporción a su cuota de participación, sin que se produzcan excesos de adjudicación con respecto a dicha cuota. Y, en el hipotético caso de que se originasen excesos, estos habrían de ser inevitables y compensarse con dinero. En caso contrario, esto es, si los excesos fuesen evitables o, siendo inevitables, no se compensasen con dinero, dichos excesos de adjudicación tributarían por el concepto de TPO al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

Mediante contestación a consulta de 24 de mayo de 2011 analizó la DGT una operación en virtud de la cual se produjo la disolución de dos *pro indivisos* sobre unos inmuebles urbanos heredados por los mismos comuneros, afirmando el citado Centro Directivo que la transmisión por parte de dos copropietarios de

sus respectivas cuotas de participación en la comunidad de bienes sobre una vivienda a otro de los copropietarios, sin que se extinga la comunidad de bienes por permanecer dos personas como comuneros, está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble. La sujeción de la transmisión de las participaciones sobre la vivienda a la citada modalidad de TPO impide que la escritura pública en la que se formalice dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Si alguna de las nuevas comunidades de bienes resultantes de la disolución de la comunidad hereditaria fuese a realizar actividades económicas, su constitución estaría sujeta al concepto de Operaciones Societarias. En el presente caso las dos comunidades de bienes que se pretendía disolver eran dos comunidades hereditarias que debían disolverse de forma independiente, sin que se produjesen compensaciones de bienes entre las mismas, que, de tener lugar, tendrían la consideración de permutas sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. La disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles que no ha realizado actividades empresariales y cuya adjudicación de bienes se realiza de forma proporcional a las titularidades de los comuneros queda sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD, por cumplir los requisitos exigidos por el art. 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto. Y el mismo tratamiento tendrá la disolución de una comunidad hereditaria sobre un bien inmueble con exceso de adjudicación si este no tiene la consideración de transmisión patrimonial onerosa conforme a lo dispuesto en el art. 7.2.B) del referido Texto Refundido.

Por tanto, tratándose de la existencia de dos comunidades integradas por los mismos comuneros, originándose una de ellas a raíz del fallecimiento de uno de los ascendientes, y la otra cuando se produce el deceso del segundo, si la adjudicación de los inmuebles de ambas comunidades se realizara de forma separada y en cada una de ellas la adjudicación se efectuara formando lotes lo más equivalentes que fuese posible, y si los excesos de adjudicación que se produjeran fueran inevitables y además tales excesos resultaran compensados en metálico a favor de los comuneros que obtuviesen defectos de adjudicación en los bienes que recibieran, siempre que las comunidades de bienes no realizaran actividades empresariales, la disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estaría sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

En cambio, si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumpliera los requisitos indicados originándose excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, además del devengo de la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, del ITPyAJD relativa a la disolución de la comunidad de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarían sujetos a la modalidad de TPO del mismo Impuesto. Y si en la disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles que no haya realizado actividades empresariales se produce algún exceso de adjudicación de los que tienen la consideración de transmisión patri-

monial onerosa conforme a lo dispuesto en el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993 por recaer sobre un patrimonio divisible, adicionalmente a la tributación por la cuota gradual de la modalidad de AJD, Documentos Notariales, por la disolución de la comunidad de bienes, el referido exceso de adjudicación estará sujeto a la modalidad de TPO del citado Impuesto.

Por otro lado, y de conformidad con lo manifestado por la DGT en la citada resolución, si en la disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles que no ha realizado actividades empresariales se produjese algún exceso de adjudicación de los que tuviesen la consideración de transmisión patrimonial onerosa conforme a lo dispuesto en el art. 7.2.B) del TRLITPyAJD, adicionalmente a la tributación por la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del ITPyAJD, por la disolución de la comunidad de bienes, el referido exceso de adjudicación estaría sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo Impuesto.

En resumen, produciéndose lo que se denomina «disolución parcial» sin que se extinga la comunidad de bienes por permanecer dos personas como comuneros, dicha operación estaría sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble, lo que impediría la sujeción que la escritura pública en la que se formalizase dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. Y si de la adjudicación de bienes de la comunidad hereditaria resultase alguna nueva comunidad de bienes que realizase actividades empresariales, su constitución quedaría sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias del ITPyAJD, en virtud de lo dispuesto en el art. 22.4º del citado Texto Refundido.

Adviértase por tanto que, al amparo de esta doctrina administrativa, en caso de que se produzca una disolución parcial sin que se extinga totalmente la comunidad de bienes por permanecer varias personas como comuneros la adjudicación estaría sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto, lo que impediría (si se tratara de un inmueble) que la escritura pública en la que se hubiese formalizado dicha operación quedara sujeta a la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados.

Ya con anterioridad, mediante contestación a consulta de 30 de julio de 2010, y al hilo de la realización de estas operaciones de disolución parcial de condominio, señaló la DGT que, con carácter general, ha de atenderse en primer término a la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar la cual en el concreto supuesto analizado se concretaba en el hecho de que uno de los condóminos adquiriría la propiedad individual de la porción segregada, subsistiendo el *pro indiviso* sobre la finca matriz. En consecuencia, se ha de estimar que la comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, ya que la finca matriz sigue perteneciendo en *pro indiviso* a varias personas. No se trata de un *pro indiviso* distinto, sino que simplemente lo que ocurre es que se reduce el

número de copropietarios que pasa de cinco a cuatro¹⁴. En igual sentido se había manifestado la DGT en su contestación a consulta de 4 de mayo de 2007.

Por tanto, y de conformidad con lo dispuesto por el art. 2 del RDLeg. 1/1993, hay que entender que la operación que se realiza en el presente caso es la transmisión por uno de los condóminos de su cuota de participación indivisa sobre la finca matriz a favor del resto de los comuneros, lo cual constituye hecho imponible de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP-yAJD descrito en el art. 7.1.A) del TRLITPyAJD, por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles, impidiendo la sujeción de la operación por tal modalidad que la escritura pública en que se formalice dicha transmisión tribute a su vez por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el art. 31.2 del Texto Refundido, cual es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos estima por tanto la DGT a través de este conjunto de contestaciones a consultas que la concreta operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes (que claramente se mantiene en cuanto a la finca matriz) produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina «disolución parcial», pero que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del ITPyAJD. El Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados estipula en su art. 23 que *«En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos»*.

Dentro del ámbito de la doctrina jurisprudencial, y tratándose de una operación consistente en la disolución parcial de un condominio sobre inmuebles, analizó el TSJ. de Asturias en su sentencia de 7 de junio de 2010 un supuesto en el que, mediante escritura pública, una madre y sus hijos formalizaron operaciones de disolución parcial de la comunidad que entre los mismos estaba constituida sobre la mitad indivisa de la vivienda y de la plaza de garaje accesoria al mismo, solicitándose la no sujeción del exceso de adjudicación de conformidad con lo establecido en el art. 7.2.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, y practicando liquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados al tipo del 1% sobre el valor de la participación indivisa. Por la Administración se practicó, sin embargo, liquidación complementaria por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sometiendo a tributación el exceso de adjudicación declarado.

14 En el concreto supuesto analizado por la DGT a través de esta resolución de 30 de julio de 2010 no existía disolución de comunidad de bienes, sino una permuta en la que el comunero que se quedaba con la finca segregada transmitía a los otros cuatro comuneros su cuota parte de la finca matriz, transmitiendo a su vez los otros cuatro comuneros a éste sus cuotas partes de la finca segregada, de manera que un comunero adquiriría el dominio completo de la finca segregada y los otros cuatro comuneros aumentaban su cuota parte en la finca matriz pasando a tener un 25% cada uno y tributando al tipo impositivo de los bienes inmuebles.

Al hilo de la cuestión relativa a si el exceso de adjudicación motivado por la disolución parcial del condominio sobre inmuebles se encontraba sujeta al gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tal como liquidó la Administración o si, por el contrario, no debía ser objeto de gravamen (tal y como reclamaba la recurrente) declaró el Tribunal que en el concreto supuesto enjuiciado no se trataba de la disolución de un condominio, sino que tan solo se modificaba el condominio, produciéndose un exceso de adjudicación a favor de la actora y a otro comunero, lo que demostraba que no se estaba extinguiendo la comunidad, sino que resultaba modificada la indivisión tanto en cuotas como en la naturaleza de la participación de cada codueño.

Por su parte el TSJ. de Castilla-La Mancha, en su sentencia de 6 de julio de 2010, estudió la cuestión relativa a si aquellos bienes que integraban la comunidad eran divisibles o desmerecían mucho con su división. En este sentido afirmaron los demandantes que, con independencia de que se tratase de varias fincas, todas ellas conformaban una «única unidad agraria de explotación» dotadas con servicios también únicos (pozo, red de riego, proyectos de mejora también unitarios) por lo que, a su juicio, se trataba de un supuesto en que los bienes desmerecerían por su indivisión, ya que al dividirla también habría que dividir las instalaciones comunes.

A juicio del Tribunal la naturaleza del negocio jurídico contemplado en la escritura pública, no obstante su denominación de «extinción de comunidad ordinaria», era más compleja. De una parte, se extinguía una comunidad, pero se sustituía por otra aunque con menos integrantes (los de una familia). Y, de otra, teniendo en cuenta las participaciones que cada familia tenía en la comunidad y la forma de extinguirla, que consistió en que una de las familias abandonaba la comunidad, no se le adjudicó bien alguno y se le abonó en metálico su parte por aquéllos que fueron adjudicatarios de los bienes (usufructuario el padre de todo, y titulares de la nuda propiedad la esposa (1/2) e hijos (1/4 cada uno). De este modo una de las familias transmitió a la otra (venta) su participación, y dicha transmisión, o exceso en la adjudicación si se prefiere, estaba sujeta al Impuesto.

Puede consultarse igualmente a este respecto la sentencia del TSJ. de Madrid de 26 de junio de 2014, relativa también a un supuesto de disolución parcial de un condominio con compensación en metálico. En el presente caso dicho condominio estaba constituido por terceras partes indivisas y tenía por objeto una vivienda, constando asimismo en la escritura que, dado el carácter indivisible de la finca (una vivienda), el contribuyente codemandado se adjudicaba la tercera una parte indivisa que pertenecía a otro comunero, compensando el primero al segundo con una determinada cantidad de forma que, a partir de dicha escritura, el proindiviso sobre la vivienda en cuestión quedaba constituido por una persona, en una tercera parte indivisa, y por el contribuyente codemandado, en las dos terceras partes indivisas restantes.

Pues bien, tal y como recuerda a este respecto el Tribunal la transmisión de participación indivisa de un condómino a otro no debe tributar por ITP en su modalidad de TPO. El art 7.1.B) del RDLeg. 1/1993 excluye de tributación por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación que surjan de dar cumplimiento a lo previsto en el art 1062 del Código Civil.

Y, en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal (relativo, como se ha indicado, a un condominio sobre un bien indivisible) la transmisión de participación indivisa de un condómino a otro percibiendo la correspondiente compensación en metálico sí que surgía de dar cumplimiento al art. 1062 del Código Civil.

Señala además este Tribunal (el TSJ. de Madrid) a través de su sentencia de 4 de febrero de 2015 que pagar al cónyuge el exceso de adjudicación que se produce desde una cuenta ganancial no evita el exceso de adjudicación. De este modo el citado Tribunal vino a rechazar las alegaciones efectuadas por el recurrente en la precitada sentencia, referidas a que el exceso de adjudicación que se produjo a su favor se compensó con el importe de las cuentas que constituían bienes gananciales. Y ello en tanto en cuanto, de haberse efectuado así, se debería haber recogido en ese sentido en la escritura pública de liquidación de la sociedad de gananciales.

Por tanto, cuando en la escritura en cuestión se expresa que el recurrente se obliga a abonar a su cónyuge, antes de una determinada fecha, el exceso de adjudicación, no puede considerarse abonado con bienes gananciales, sino con bienes propios del recurrente, después de efectuada la liquidación de la sociedad de gananciales. En modo alguno puede considerarse que se abonase dicho importe a la esposa con bienes gananciales, con independencia de la cuenta desde la que el recurrente girase el importe a la esposa, aunque fuera la ganancial.

3. Régimen fiscal aplicable a las operaciones de transmisión de cuotas de participación en el ITP

Acerca de esta cuestión relativa al régimen fiscal aplicable a las transmisiones de cuotas la sentencia del TSJ. de Cataluña de 6 de julio de 2015 analizó un supuesto en el que por parte de la Administración tributaria actora se afirmó que mediante escritura pública, en realidad, no se extinguió el condominio, sino que lo que se produjo fue la adjudicación de la mitad proindivisa del bien de un copropietario a los otros dos, que hasta entonces tenían entre los dos la otra mitad proindivisa, con lo que en realidad tuvo lugar fue una extinción parcial del condominio inicial.¹⁵

La citada operación no podía considerarse exenta de tributación sino que, por el contrario, debería tributar por el concepto de TPO, según lo dispuesto por el art. 7 del TRLITPyAJD. Para el contribuyente, por el contrario, no hubo traslación del dominio en la operación que pretende gravarse, ya que cuando uno de los comuneros adjudicó su mitad indivisa a los otros comuneros únicamente transformó su derecho abstracto preexistente como comunero en proporción a

¹⁵ Con carácter general dentro de estas operaciones de extinción parcial de un condominio cabría citar, por ejemplo, la relativa a un bien propiedad de varias personas en *pro indiviso* en relación con el cual algunas de ellas desean dejar de pertenecer a esa comunidad de bienes recibiendo a cambio una compensación, así como aquellos otros supuestos en los que una comunidad decide adjudicar unos bienes determinados manteniendo la copropiedad sobre otros. En casos de tales características hablaríamos de extinción parcial de condominio.

su interés en la comunidad, estimándose aplicable al caso lo dispuesto en el art. 1062 del Código Civil, al considerar que la condición de que la adjudicación se efectúe en favor de un cotitular se ha cumplido en este caso al existir una comunidad de bienes que con la transmisión quedó disuelta.

Para el Tribunal lo que se produjo realmente en el presente caso fue una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desapareciese, no siendo dicha situación la prevista en el art. 7.2 B) del texto citado, y teniendo su asiento en el apartado uno del art. 7 del Texto Refundido, que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al Impuesto las que lo son de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio. De este modo, no cabía la exención, con lo que se impone la estimación del recurso interpuesto por la Administración.

Dentro del ámbito de nuestra doctrina administrativa tiene declarado la DGT en su contestación a consulta de 11 de junio de 2012, relativa a la adjudicación efectuada por un comunero de su cuota de participación en dicha comunidad a otros dos comuneros, que la adjudicación no constituye una disolución de la comunidad de bienes, ya que el inmueble continúa en el presente caso perteneciendo a dos personas en *pro indiviso*. Se trata, por el contrario, de una transmisión de bienes y, más precisamente, de la transmisión de la cuota de participación del transmitente en la propiedad sobre un bien inmueble.

Por otra parte recuerda la DGT a través de la citada Resolución que la transmisión de la cuota de participación en una comunidad de bienes sobre un bien inmueble por uno de los comuneros a los otros se encuentra sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD, siendo el tipo de gravamen aplicable el que tenga establecido la Comunidad Autónoma donde esté situado el inmueble para la transmisión de bienes inmuebles.

En el citado supuesto analizado por la DGT falleció una persona que tenía en propiedad seis inmuebles. Uno de ellos se lo dejó a sus tres hijos a partes iguales adquiriendo cada uno un tercio. Otro fue adjudicado a su esposa adquiriendo el cien por cien de la propiedad. Los otros cuatro inmuebles fueron adquiridos por los tres hijos y la madre a partes iguales, correspondiendo a cada uno un 25% de la propiedad. Transcurrido un tiempo la madre decidió donar su parte (esto es, el inmueble en propiedad y la parte indivisa de los cuatro inmuebles) a sus tres hijos. Finalmente los hijos decidieron disolver la comunidad y adjudicar todos los inmuebles.

Pues bien, en dicho supuesto serían dos las comunidades de bienes existentes. La primera de ellas se originó tras el fallecimiento de su padre y la segunda tuvo su origen en la donación realizada por la madre. La disolución debe llevarse a cabo de forma independiente, sin que existan trasvases entre condominios, si se quiere evitar la aparición de permutas que nunca podrían beneficiarse del supuesto de no sujeción derivado de la posible indivisibilidad de los bienes.

Tal y como declaró la DGT *«Existe una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia y con efectos desde la muerte del causante, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia. En cuanto a la otra comunidad de bienes, se cons-*

tituyó en el momento en que la madre donó a sus tres hijos las cuotas de indivisión que ostentaba en cuatro fincas y la plena propiedad de la sexta finca. No obsta a lo anterior la circunstancia de que los comuneros de las dos comunidades de bienes sean las mismas personas. En consecuencia, la disolución del condominio sobre las dos comunidades constituye negocios jurídicos diferentes, y como tales, deben ser tratados separadamente».

La citada comunidad de bienes *mortis causa* sólo constaba de un inmueble y la comunidad de bienes surgida a raíz de la donación de la madre constaba de cinco inmuebles. Pues bien, para la DGT la comunidad de bienes que constaba de un solo inmueble debía adjudicarse a uno de los comuneros a cambio de compensar con dinero al resto. Por su parte la división de la comunidad de bienes surgida a raíz de la donación de la madre se debía realizar formando tres lotes lo más equivalentes que sea posible. Y, si los excesos de adjudicación que se produjeran fueran inevitables por imposibilidad de formar tres lotes equivalentes y tales excesos fuesen compensados en metálico a favor de los comuneros que obtuviesen defectos de adjudicación en los pisos que recibieran, la disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estaría sujeta a la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En cambio si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumpliera con los requisitos expuestos (ya sea por producirse excesos de adjudicación no inevitables, por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra), además del devengo de la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, tales excesos de adjudicación y permutas estarían sujetos a la modalidad de TPO.

Queda claro en consecuencia que la transmisión de cuotas de participación en una comunidad de bienes está sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble¹⁶. Dicha sujeción de la transmisión de las participaciones sobre la vivienda a la modalidad de TPO impide además que la escritura pública en la que se formalice dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de AJD, Documento Notarial.

4. Tributación de operaciones de disolución de comunidades de bienes en el IAJD. Análisis de la reciente jurisprudencia del TS

La extinción parcial de las comunidades constituye una de las cuestiones que más conflictividad plantea en el ámbito de la tributación de la disolución de las comunidades de bienes y de los excesos de adjudicación que se producen en su seno por la modalidad TPO del ITPyAJD. En este sentido la tributación de la extinción parcial del condominio o separación de comunero ha sido objeto de controversias basadas en la disyuntiva relativa a si la operación debe tributar

¹⁶ Con carácter general los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como «*un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división*». Véanse, entre otras, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995.

como si de una extinción total se tratara, y por tanto, cuando la comunidad de bienes no realice actividades empresariales el gravamen correspondiente sería AJD, Documento Notarial cuota variable (sin perjuicio de la tributación que pueda corresponder en TPO si surgen excesos de adjudicación) o si, por el contrario, hay que entender la operación como una transmisión de cuotas entre comuneros en cuyo caso el Impuesto aplicable sería TPO.

A este respecto se ha de tener presente lo declarado en su día por el TS a través de su sentencia de 12 de diciembre de 2012, dictada en unificación de doctrina, y en la que se afirma que la extinción parcial de proindiviso sin extinción total de la comunidad, cuando hay compensación en metálico para el comunero que sale, tributa por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no por AJD Documento Notarial cuota variable. Y ello sobre la base de estimar que cuando el art. 1.062.1 del Código Civil afirma que «*Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero (...)*», se ha de considerar que tal compensación en metálico constituye una consecuencia obligada de la indivisibilidad de la cosa común y del respeto a la equivalencia que debe guardarse en la división de la misma, por lo que en el ámbito del ITPyAJD, no se considera que haya una transmisión de la cuota de un comunero a otro y por tanto no procede la tributación por TPO.

Sin embargo, no produciéndose la extinción total de la comunidad y quedando la comunidad subsistente con dos o más comuneros no gozará de los beneficios de tributar por AJD Documento Notarial cuota variable, al no poderse aplicar el art. 1.062.1 CC, ya que la propiedad continua indivisa, considerándose una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca y tributando por TPO, siendo la base imponible la diferencia entre la cuota adjudicada tras la extinción y la cuota de partición originaria. De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal «*(...) Por la operación descrita no se produce la adjudicación a uno que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil y a la que se remite el citado artículo 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca. A nuestro entender esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del texto citado. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al impuesto, las que lo son de toda clase de "bienes y derechos" que integren el patrimonio (...) Cuando uno de los cuatro hermanos, miembros de una comunidad sobre varios bienes, adquiere la cuota de dos de ellos, se produce un exceso de adjudicación gravado, sin que se pueda aplicar el artículo 1062 del Código Civil, ya que es claro que por la operación descrita no se produce la adjudicación a uno que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil y a la que se remite el citado art. 7.2 B del TRITP. Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca*».¹⁷

¹⁷ El criterio adoptado por el TS a través de esta sentencia de 12 de diciembre de 2012 quedó asimismo recogido en la sentencia del TSJ. de Madrid de 13 de junio de 2017, en la que se señala igualmente que la escritura pública sujeta a tributación refleja un acuerdo de modificación del proindiviso

Por otra parte *mutatis mutandis*, y en el supuesto de que en la extinción parcial del condominio no se produzcan excesos de adjudicación y, por tanto, no se origine la compensación en metálico para el comunero saliente, tampoco se producirá la disolución de comunidad de bienes, al persistir ésta aunque con menos comuneros. Tiene lugar en consecuencia una permuta en la que los comuneros en los que persiste el proindiviso transmiten al comunero que se separa sus cuotas partes del bien en el que el comunero saliente adquiere el dominio completo, y éste les transmite su cuota parte del bien que continua en proindiviso, originándose en dicha permuta dos operaciones sujetas a TPO siempre y cuando los transmitentes de las cuotas no actúen como empresarios, ya que en ese caso las transmisiones quedarían sujetas a IVA.

En las operaciones de disolución de una comunidad de bienes han de formarse lotes. Siendo los excesos de adjudicación que se produzcan inevitables (por imposibilidad de formar cuatro lotes), y siendo además tales excesos compensados en metálico a favor de los comuneros que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben respecto a su cuota de participación en la comunidad, no realizando ésta actividad empresarial, la disolución de la comunidad estará sujeta únicamente a la cuota gradual de AJD, Documento Notarial, del ITPyAJD. En dicho caso la base imponible quedará integrada por el valor de los inmuebles que constituyen dicha comunidad de bienes. En este sentido se pronuncia la DGT en su contestación a consulta de 7 de abril de 2014, relativa a un supuesto de identidad absoluta de copropietarios y bienes en el que los condóminos recibieron el 50% de la propiedad indivisa al fallecer su abuelo y el restante 50% al fallecimiento de su abuela con posterioridad.

sobre un inmueble, adjudicando una proporción distinta y manteniendo el proindiviso. Y, no habiéndose producido la disolución de la comunidad de bienes constituida sobre el inmueble sino una efectiva transmisión de cuotas de participaciones indivisas del inmueble en cuestión la operación ha de tributar como compraventa en la modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa, en lugar de la modalidad por la que fue autoliquidada por la parte actora, de Actos Jurídicos Documentados. Con carácter general nos hallamos ante una entrega sujeta a la modalidad de TPO como consecuencia de una efectiva transmisión onerosa de inmueble, ya que la reorganización de porcentajes y participaciones en el proindiviso no determina la extinción o disolución de aquel a resultas de tal operación notarial, por lo que la verdadera naturaleza del hecho o negocio jurídico acaecido determina una transmisión patrimonial onerosa entre condominios y por tanto sujeto a ITP (modalidad de TPO) al tipo que le es propio. Lo esencial es que no se haya extinguido la comunidad de bienes, que en el presente caso permanecía con dos comuneros que habían adquirido las cuotas restantes. El TSI. de Madrid vino así a cambiar y modificar el criterio mantenido en otras Resoluciones anteriores (caso de sus sentencias de 18 de mayo de 2015 y de 29 de octubre de 2013). Véase asimismo a este respecto la sentencia del citado Tribunal de 25 de abril de 2018, en virtud de la cual la reorganización de porcentajes y participaciones en el proindiviso no supone ni implica ni determina la extinción o disolución de aquel a resultas de una operación notarial. Igualmente puede consultarse la sentencia del citado Tribunal de 4 de julio de 2018, relativa a la extinción parcial del condominio existente entre los reclamantes sobre tres fincas descritas en la escritura, pretendiendo uno de los comuneros cesar en el proindiviso existente sobre dichas fincas, mediante la adjudicación de su participación (una mitad indivisa de cada una de ellas) a los restantes partícipes y compensación en metálico. En el presente caso, a juicio del Tribunal, no se produce la disolución de la comunidad de bienes, sino una transmisión de cuotas de participación indivisas sobre un inmueble. A través de la escritura pública el negocio efectivamente realizado por las partes consistió en un acuerdo de modificación del proindiviso sobre los inmuebles, adjudicando una proporción distinta y manteniendo el proindiviso, de manera que no se produjo la disolución de la comunidad de bienes constituida sobre los inmuebles sino una efectiva transmisión de cuotas de participaciones indivisas del inmueble en cuestión, tratándose por tanto de un supuesto tipificado en el art. 7.1.A del RDLeg. 1/1993, quedando la entrega sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Por el contrario, si la disolución de la comunidad de bienes no cumple los requisitos expuestos (bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables o bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra), además del devengo de la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, del ITPyAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de TPO del mismo Impuesto.

Por lo que respecta a aquellas operaciones consistentes en la disolución de un condominio sobre dos comunidades, estaremos en presencia de negocios jurídicos diferentes que, como tales, deben ser tratados separadamente. Cada comunidad de bienes se debería disolver sin excesos de adjudicación y, si estos son inevitables, las compensaciones habrían de ser en metálico sin compensar con bienes que forman parte de otra comunidad. En caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa¹⁸.

Tratándose de la disolución de un condominio y de la adjudicación a cada hermano de una de las fincas con su correspondiente carga hipotecaria recuerda la DGT mediante contestación a consulta de 14 de marzo de 2014 que la disolución de una comunidad de bienes que no ha realizado actividad empresarial está sujeta al concepto de Actos Jurídicos Documentados. Y si, además, se produce un desequilibrio patrimonial en la adjudicación de los bienes a los comuneros, se producirá un exceso de adjudicación que, siendo oneroso (con compensación) estará sujeto a la modalidad de TPO. Siendo lucrativo (sin contraprestación de ningún tipo), al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ahora bien, si el desequilibrio en los lotes se produjese por imposibilidad de formar unos lotes equivalentes, debido a la existencia de un bien –mueble o inmueble– no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensase con dinero, el exceso de adjudicación no tributaría por la modalidad de TPO del ITP.

Señala además la DGT mediante contestación a consulta de 6 de marzo de 2014 que si dicha disolución de la comunidad de bienes estuviese precedida de la segregación de una de las fincas que integrasen aquélla, se darían dos hechos imponibles diferentes sujetos a la modalidad de AJD, a saber, la segregación de la finca y la disolución del condominio, con independencia de que se efectúe en la misma escritura o en otra diferente. Téngase presente a este respecto que a través de la segregación de los inmuebles se divide la finca en dos inmuebles independientes con una porción de terreno cada una¹⁹, asignándose a cada comunero un coeficiente de participación en los elementos comunes de toda la finca necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos inmuebles independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del inmueble, con el que forma una unidad aun cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance. Ahora bien en todo caso dicha segregación de

18 Véase a este respecto lo declarado por la DGT mediante contestación a consulta de 3 de marzo de 2016.

19 Tiene lugar así una alteración física del inmueble al objeto de su constancia en el Registro de la Propiedad, sin afectar a la titularidad del mismo y sin implicar, en modo alguno, ni la transmisión ni el gravamen del inmueble en cuestión.

la finca no modifica su titularidad, ya que los inmuebles surgidos de la segregación siguen perteneciendo a los mismos comuneros que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones.

En consecuencia, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en el conjunto de la finca, sino la propiedad exclusiva de uno o más inmuebles, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores, la disolución del condominio existente, adjudicando a cada uno la propiedad de los inmuebles en proporción a su participación en la propiedad de la totalidad de la finca. De este modo la disolución del condominio constituirá un nuevo hecho imponible sujeto a tributación, con independencia en que se realice o no en la misma escritura pública. Y, no realizando la comunidad de bienes actividades empresariales, si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación o, produciéndose exceso siendo, estos inevitables y compensándose con dinero, la disolución de la comunidad de bienes sólo tributará por la modalidad de AJD en tanto en cuanto reúna todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial establecidos en el art. 31.2 párrafo primero del RDLeg. 1/1993.

En todo caso mediante auto de fecha 11 de diciembre de 2017 el TS procedió a admitir recurso de casación con el objeto de determinar si la extinción parcial de un condominio sobre determinado bien inmueble tributa por la modalidad de TPO o por la de AJD del ITPyAJD y si, de hallarse sometida a la primera de ellas, habría de entenderse que la operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el art. 1062 CC (que, como ya se ha analizado, permite la adjudicación a uno cuando la cosa común sea indivisible o desmerezca mucho por su división) concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el art. 7.2.B), párrafo primero del RDLeg. 1/1993, que excluye de la tributación por TPO los excesos de adjudicación puestos de manifiesto en esos casos.²⁰

Ya con carácter previo, a través de auto de fecha 23 de noviembre de 2017, el Alto Tribunal admitió recurso de casación para unificación de doctrina con la finalidad de determinar si la extinción parcial del condominio existente sobre un determinado bien inmueble tributa por la modalidad de TPO o por la modalidad de AJD del ITPyAJD. Concretamente, sobre dicha base, se trataría de determinar, en caso de que se halle sometida a la modalidad de TPO, si tal operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el art. 1062 del Código Civil, concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el art. 7.2.B), párrafo primero, del RDLeg. 1/1993.

Asimismo se ha de hacer referencia al auto del TS de 15 de enero de 2018, por el que se admite recurso de casación destinado a determinar, en el caso de extinción total, si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos que satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a TPO pero exenta o bien una operación

20 Y ello teniendo presente que el TSJ. de Madrid, en la sentencia de instancia, en alusión a lo dictaminado por otros Tribunales, pero también en contra de lo manifestado por otros, había entendido que la extinción parcial del condominio sobre un bien inmueble no tributa por la modalidad de TPO del ITPyAJD, siendo de aplicación el art. 1062 CC.

no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de AJD, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

Los concretos hechos planteados se resumían en el otorgamiento de una escritura pública de extinción de condominio sobre un vivienda en la que sus propietarios lo eran por partes indivisas, con carácter privativo, por título de herencia y que, no queriendo continuar en el proindiviso, procedieron a extinguir el condominio sobre la finca adjudicándose íntegramente uno de los condóminos su titularidad y abonando en el mismo acto a su hermano una cantidad en metálico, con los que ambos se daban por pagados en la extinta comunidad²¹. A tal efecto la cuestión con interés casacional consistía en determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a TPO pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de AJD, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

Finalmente declararía a este respecto el TS, entre otras, en sus sentencias de 14, 20 y 26 de marzo de 2019 (así como en otros pronunciamientos posteriores como, por ejemplo, sus sentencias de 4 y 16 de octubre de 2019²²) que la adjudicación a uno de los herederos de un condominio indivisible tributa sólo por Actos Jurídicos Documentados, precisando además que la adjudicación a uno de los condóminos de un bien indivisible pero del que ya era titular dominical de una parte a cambio de su equivalente en dinero constituye una operación no sujeta a la modalidad de TPO y sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD.

El Alto Tribunal parte en su razonamiento de la base de que la división de la cosa común no constituye una transmisión patrimonial, sino la especificación de un derecho preexistente. En el concreto supuesto de autos se materializaba una extinción de condominio por dos herederos sobre una vivienda que les per-

21 Se ha de tener presente a este respecto que, con carácter general, en las operaciones de disolución de una comunidad de bienes se ha de atender antes de todo al título de adquisición de los bienes comunes, ya que es habitual que unos mismos sujetos tengan en común bienes que han ido adquiriendo en distintos momentos, con el tiempo y por negocios jurídicos iguales o diferentes, pudiendo llegar a suceder que, en vez de una única disolución de comunidad, estemos ante la disolución de varias comunidades. Véase en este sentido FLORÁN CAÑADELL, M.^a del C., «Análisis fiscal de las disoluciones de condominios», *Revista BIT Plus*, núm. 198, 2016, pág. 10.

22 Tal y como aclara la sentencia del Alto Tribunal de 16 de octubre de 2019, la extinción de un condominio en el que se adjudica un bien indivisible, habiendo acordado los cotitulares que en pago de la correspondiente cuota en la liquidación de la comunidad se adjudique el pleno dominio de dicha finca, en su totalidad, a uno de ellos (quien, como consecuencia de lo pactado, se subroga en el préstamo hipotecario que grava la finca) no estará sujeta a la modalidad de TPO sino a la cuota gradual de la modalidad de AJD del ITPyAJD, ya que tal operación no constituye una transmisión patrimonial en sentido propio, sino pura y simplemente una especificación de un derecho preexistente. En cuanto a la sentencia del Alto Tribunal de 4 de octubre de 2019, ésta cuenta sin embargo con el Voto Particular en contra de hasta tres Magistrados a través del cual se expone que, desde un punto de vista tributario, en la adquisición de cuotas indivisas no existe diferencia alguna entre la adquisición por uno de toda la cuota y la adquisición por varios de las cuotas de otros, al considerar que no existe un verdadero «exceso de adjudicación» debido a que no hay transmisión al no existir «precio», sino materialización de la cuota de participación de los comuneros «salientes». Y, en este sentido, la compensación en metálico no sería sino una consecuencia derivada de la indivisión de la cosa común que no altera el equilibrio entre los partícipes.

tenecía por título de herencia de su padre, adjudicándose la propiedad íntegramente a uno de ellos, que abonó en el acto a su hermano el valor de su participación. Pues bien, en la medida en que la adjudicación a uno de los condóminos de un bien indivisible pero del que ya era titular dominical de una parte, a cambio de su equivalente en dinero, constituye una operación no sujeta a la modalidad de TPO, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de AJD del Impuesto.

De este modo la extinción de un condominio en el que se adjudica a uno de los condóminos un bien indivisible, que ya era titular dominical de una parte de este, a cambio de su equivalente en dinero no está sujeta a la modalidad de TPO sino a la cuota gradual de la modalidad de AJD del Impuesto. El TS hace suyos los argumentos expuestos en su día por el tribunal de instancia en virtud de los cuales en situaciones como la planteada nos encontramos ante una única convención, puesto que la extinción del condominio no es consecuencia de la división de la cosa común, sino de la adjudicación del 50% a uno de los partícipes, que ya es titular dominical del otro 50% de un bien que tiene carácter indivisible. No se produce pues ningún exceso de adjudicación.²³

Partiendo de una correcta interpretación del Código Civil la división de la cosa común no constituye una transmisión patrimonial sino, simplemente, una especificación de un derecho preexistente. Por tanto, no se trata de una operación que tenga encaje en el art. 7 del RDLeg. 1/1993, debiendo tener presente además que si no estamos, como en estos casos, ante una transmisión onerosa *inter vivos*, no resulta aplicable dicho precepto en ninguno de sus apartados, dado que no tiene acomodo en ninguno de los supuestos definidos en el apartado 1 del art. 7 y, particularmente, en su letra A), así como tampoco ante ninguno de los previstos en el apartado 2 del mismo precepto, en particular en su letra B), puesto que no se ha producido ningún exceso de adjudicación (ni sujeto ni no sujeto).

Así pues no se tributará por la modalidad de TPO tributándose, en cambio, por la modalidad de AJD. Y no solo por la cuota fija, sino también por la cuota gradual, puesto que concurren todos los requisitos previstos en el art. 31.2 del Texto Refundido. Dichas reflexiones se proyectan además sobre la determinación de la base imponible del Impuesto, que no puede ser otra que la parte del inmueble transmitido dado que, si bien la liquidación recurrida se giró sobre la totalidad del valor comprobado del bien, debió de girarse sobre el 50% de ese valor, ya que la base imponible es única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere *ex novo*.

El Tribunal insiste por tanto en que, en la medida en que la extinción del condominio en el que se había adjudicado a uno de los hermanos una vivienda de la que ya era titular dominical del 50%, a cambio de su equivalente en dinero está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de AJD del ITPyAJD, no lo está a la modalidad de TPO porque la operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio, sino pura y simplemente, una especificación de un derecho preexistente.

23 En el concreto supuesto planteado se decidió por los partícipes extinguir el condominio. Y, puesto que antes de la extinción cada uno de ellos era propietario del 50% de la vivienda, y a la vista de que el inmueble en cuestión era indivisible, decidieron que uno se adjudicara el 50% del otro compensando mediante la entrega del dinero equivalente al 50% del valor de la vivienda.

Ahora bien el efecto de esta modalidad traslativa de dominio no queda ahí sino que, además, no es posible girar liquidación sobre la totalidad del valor comprobado del bien, sino que debe girarse solo sobre el 50% de su valor porque la base imponible es única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere *ex novo*, ya que el otro 50% de titularidad ya se ostentaba. Si bien el Alto Tribunal reconoce que no existe una regla específica para determinar la base imponible dentro de la modalidad de AJD en los negocios documentados en los que se divide la cosa común, estima a continuación que, atendiendo a la realidad jurídica de la operación, el valor sobre el que se documenta aquella en escritura pública no equivale a la totalidad, sino únicamente a la parte que se adquiere *ex novo*, de forma que será este último valor el que deba tenerse en cuenta para cuantificar la base imponible del Impuesto.

Se sigue así un criterio ya sentado por el Alto Tribunal en relación a un supuesto de liquidación del IAJD de una liquidación de gananciales en el que se mantuvo que la convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa e indivisible de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad de TPO. En definitiva, el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien objeto de división, sino sólo el de la parte que se adquiere *ex novo*.²⁴

Por otra parte en caso de disolución simultánea de varias comunidades en las que existan excesos de adjudicación y se originen compensaciones entre los comuneros la exigencia de que las compensaciones sean en metálico no permitirá la compensación con bienes que formen parte de otra comunidad. Y, si los comuneros intercambiasen inmuebles de una y otra comunidad de bienes como si de la adjudicación de los bienes de una única comunidad de bienes se tratase, tal intercambio tendría la consideración de permuta. Así resulta de lo dispuesto en el art. 2 del RDLeg. 1/1993 cuando establece que *«el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado (...)»*. Por tanto, no siendo la verdadera naturaleza del acto realizado la de disolución de comunidad sino la de permuta, deberá tributar por la modalidad de TPO en los términos establecidos en el art. 23 del Reglamento del Impuesto.²⁵

La sentencia del TS de 26 de junio de 2019 procedió a fijar como doctrina (si bien contando con un Voto Particular en contra) que la adjudicación a dos de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa (la correlativa

24 Debe precisarse no obstante que dicho criterio no ha sido asumido, hasta la fecha, por la DGT la cual, en sus contestaciones a consultas de 7 de febrero, 13 de marzo y 15 de julio de 2019, sin aludir a la presente jurisprudencia del TS, resuelve que la base imponible del AJD será el valor declarado del bien que se adjudique, no excluyéndose del cálculo de aquella a la parte del valor que el contribuyente ya posea con anterioridad a la extinción del condominio e incluyendo en la base imponible del Impuesto el valor total del bien adjudicado.

25 Véase en este sentido la contestación de la DGT a consulta de 3 de octubre de 2018, relativa a la existencia de varios bienes adquiridos en proindiviso, al 50% por dos hermanos, cada uno de ellos en distinta fecha, lo determina asimismo la existencia de distintas comunidades de bienes, de manera que la adjudicación de bienes en los dos lotes planteados supondría una permuta que debería

obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien) constituye un exceso de adjudicación sujeto a TPO. A través del citado pronunciamiento se analizaba un supuesto de disolución parcial de una comunidad de bienes. La resolución del órgano económico-administrativo, confirmada por la sentencia recurrida, anuló inicialmente las liquidaciones por entender que la escritura pública documentaba un acuerdo de extinción parcial de condominio sobre determinado inmueble, que no estaba sujeta a TPO por aplicación de lo dispuesto en el art. 7.2.b) del TRLITPyAJD, por cumplimiento de lo dispuesto en el art. 1062 CC.

El TS acordó casar y anular la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de abril de 2017, clarificando la cuestión relativa a si la extinción parcial del condominio existente sobre determinado bien inmueble tributa por la modalidad TPO o por la modalidad AJD del ITPyAJD así como la referente a si, en caso de que se halle sometida a la modalidad TPO, tal operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el art. 1062 del Código Civil, concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el art. 7.2.B) párrafo primero del RDLeg. 1/1993.

El concreto supuesto analizado en el presente caso se concretaba en un negocio jurídico de transmisión de cuotas entre comuneros tratándose de participaciones sobre una cosa indivisible. No se cuestionaba la indivisibilidad de la cosa común (un bien inmueble), si bien el negocio jurídico celebrado no tenía por finalidad la división de la cosa, sino la transmisión de cuotas entre comuneros. Dos comuneros transmitieron a los otros dos su cuota de participación en el condominio de cosa indivisible con la correspondiente contraprestación, que consistía en la asunción por los comuneros adjudicatarios de la obligación de pago de la deuda de la que hasta entonces eran responsables, también, los comuneros transmitentes²⁶. Se trataba por tanto de un supuesto de modificación subjetiva de la situación de copropiedad por reducción del número de comuneros y sin extinción del régimen de comunidad de bienes²⁷.

A juicio del Alto Tribunal en el presente supuesto no hay un efecto de especificación del derecho preexistente, ni para quien transmite (que recibe una cosa distinta, en este caso la exoneración de una deuda además de la suma de dinero que se calcula una vez deducido el importe de la deuda sobre el valor total del bien), ni tampoco para quien adquiere. Tal y como afirma el Tribunal «La

tributar por la modalidad de TPO; tal y como advierte la DGT en la citada resolución «*La posibilidad de que se mantenga en proindiviso uno de los inmuebles carece de incidencia dada la existencia de tantas comunidades independientes como bienes, a diferencia de que lo sucedería en el caso de tratarse de una única comunidad, en el que la permanencia de un bien en indivisión determinaría que no se habría producido la extinción de la misma, sino lo que se denomina disolución parcial, supuesto no previsto en el artículo 1.062 del Código Civil que exige la disolución de la comunidad de forma total*».

26 Se analizaba concretamente en el presente caso una modificación subjetiva de la situación de copropiedad por reducción del número de comuneros y sin extinción del régimen de comunidad de bienes en la que el condominio permanecía, aunque reducido de los cuatro copropietarios originarios, cada uno con una participación indivisa del 25%, a dos comuneros, cada uno con una participación del 50%.

27 Tal y como se advierte a este respecto en la sentencia la denominación de extinción parcial del condominio solo puede ser aceptada si se matiza, inmediatamente, que ello se refiere a la perspectiva subjetiva del condominio, es decir, a la alteración de la composición subjetiva de los condóminos, pero no a la perspectiva objetiva, dado que el condominio del bien permanece entre un menor número de copropietarios.

perspectiva de que, en virtud de la transmisión de su cuota de participación a otro u otros comuneros, quien sale así de la comunidad que, sin embargo permanece como tal, no recibiría otra cosa que la especificación de su cuota ideal preexistente (...) no se ajusta al contenido negocial ni a la auténtica naturaleza de las contraprestaciones. Desde el punto de vista de la ley tributaria, el art. 7 del TRITPAJD define el hecho imponible de la transmisión patrimonial onerosa de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Se grava con carácter general todo tráfico civil de bienes o derechos que se produce en nuestro sistema jurídico, movimientos o desplazamiento entre sujetos de derecho, cualquiera que sea el negocio jurídico a través del que se instrumente, y siempre que no deriven de una operación societaria en que se aplicaría el impuesto de Operaciones Societarias».

Recuerda además el TS a través de la presente sentencia que *«En la delimitación del hecho imponible constituido por los excesos de adjudicación declarados, no debe interpretarse la mención de los excesos de adjudicación gravados a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD como los que se han denominado "excesos de adjudicación verdaderos" (...) De esta distinción pudiera derivarse la errónea conclusión, que de hecho se advierte en algunas sentencias, de que solo estarían gravados por TPO estos "excesos de adjudicación verdaderos" y, en contraposición, no quedarían sujetos a tal gravamen los demás excesos de adjudicación, es decir, aquellos en los que existe una equivalencia entre lo que se adjudica a otro comunero y la compensación o contraprestación que éste asume a favor del transmitente del exceso adjudicado. No es así, en realidad los que están gravados por TPO son los excesos de adjudicación. Para ello basta considerar la tributación por TPO de la división de una cosa común que no sea indivisible. Si en este caso de división se adjudican en exceso a determinados comuneros, con compensación equivalente en su valor al del exceso adjudicado, no por ello deja de realizarse el hecho imponible transmisión patrimonial onerosa, porque la ley no exonera de tributación estas transmisiones patrimoniales onerosas por más que no exista una desproporción entre lo que se transmite, exceso de adjudicación, y lo que se recibe, compensación por el comunero que recibe el exceso de adjudicación».*

En el presente caso los dos comuneros que aumentaron su participación, que eran los sujetos pasivos del tributo, expresaban con el acto gravado una capacidad económica susceptible de tributación, ya que adquirirían un nuevo derecho y lo hacían de forma onerosa, en virtud de la asunción de una nueva obligación. El citado negocio jurídico no expresaba la voluntad extintiva de los comuneros respecto a la situación de comunidad. Y, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico, no originaba dicho resultado sino que, por el contrario, la calificación jurídico tributaria que correspondía era la de un negocio jurídico traslativo del dominio con causa onerosa (art. 1274 CC).

De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal la cuestión de interés casacional debía resolverse en el mismo sentido expresado en la ya citada STS de 12 de diciembre de 2012 (relativa, como se ha analizado, a un supuesto en el que lo que se producía era una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desapareciese) excluyendo que se trate de un supuesto de división de la cosa, con exceso de adjudicación no sujeto. La calificación tributaria del pre-

sente caso sería la de una convención que supone la adjudicación a dos de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa, que en este caso es la correlativa obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien. Se trata por tanto de un hecho imponible sujeto a la modalidad de TPO del art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993, exceso de adjudicación declarado, que no puede acogerse a la previsión contenida en el art. 1062 en relación al art. 406, ambos del CC, de manera que no concurriría la exoneración de tributación por el hecho imponible TPO, recogida en el art. 7.2.B) párrafo primero del TRLITPyAJD.

No existiría pues en el presente caso un efecto de especificación del derecho preexistente, ni para quien transmite (que recibe una cosa distinta, en este caso la exoneración de una deuda además de la suma de dinero calculada una vez deducido el importe de la deuda sobre el valor total del bien), ni tampoco para quien adquiere. El hecho imponible correspondiente a la modalidad de TPO se devengaría el día en que se realizase el acto o contrato gravado, siendo irrelevantes para su calificación jurídica las incidencias posteriores. En definitiva, la extinción parcial del condominio existente sobre un determinado bien inmueble tributaría por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

No obstante, tal y como se ha indicado, la presente sentencia cuenta con un Voto Particular formulado por tres Magistrados a través del cual se considera que carece por completo de fundamento el planteamiento sobre el que reposa el fallo de la sentencia en virtud del cual los condóminos que transmiten su participación indivisa en la cosa común ejercitan estrictamente su derecho de disposición sobre la cuota ideal que les corresponde, sin que en la operación examinada haya efecto de especificación alguno de un derecho preexistente. A juicio de dichos Magistrados no se trata de una verdadera transmisión del dominio, ya que no existe el efecto traslativo que se defendía, debido a que el acto en sí no atribuye algo que antes no se tuviera ni produce en los comuneros beneficio patrimonial alguno, sino que se trata de actos internos de la comunidad de bienes, especificativos de un derecho preexistente, circunstancia que se produce no solo cuando se extingue la comunidad, sino también cuando ésta se mantiene con menos condueños. Se trataría por tanto de actos internos de la comunidad de bienes, si bien especificativos de un derecho preexistente. Y dicha circunstancia se producirá, no solo cuando se extingue la comunidad, sino también cuando ésta se mantiene con menos condueños, dando lugar la tributación a situaciones comparables en las que unas quedan gravadas mientras que otras no lo son, provocando ello efectos fiscales desiguales ante casos sustancialmente idénticos.²⁸

En suma, a juicio de dichos Magistrados la sentencia objeto de impugnación acertó en la calificación jurídica de la operación y en su consideración de no sujeta al ITP al no constituir la misma un negocio traslativo del dominio, sino un acto especificativo o de fijación de una cuota preexistente. Estamos de acuerdo

28 Argumentan concretamente los Magistrados discrepantes a través del citado Voto Particular que en el concreto supuesto de autos *«No se suscita controversia entre las partes –ni tampoco se pone en duda ese extremo en la sentencia de la que discrepamos– sobre el mantenimiento, al adquirirse por sus padres las cuotas de los dos hijos, de la igualdad que presidía la participación de todos ellos*

con esta consideración. No creemos que, al amparo de lo establecido en la normativa reguladora aplicable, resulte exigible el acuerdo entre todos los condueños para disolver la comunidad y adjudicar el bien a uno de ellos de manera que, no siendo el acuerdo total, deba producirse la sujeción. Tal y como se afirma en el citado Voto Particular *«El gravamen fiscal dependería de la voluntad de un tercero distinto del sujeto pasivo y abocaría al interesado a ejercitar la acción de división de la cosa común para evitar la sujeción al impuesto»*.

Por su parte la sentencia del TS de 9 de julio de 2019, relativa la extinción de un condominio a resultas de lo cual se adjudica un bien indivisible a uno de los condóminos (matrimonio en sociedad de gananciales, que ya era titular dominical de una cuota de dicho bien) a cambio de su equivalente en dinero²⁹, concluyó que dicha operación no está sujeta a la modalidad de TPO, sino a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD, quedando integrada la base imponible por el porcentaje que se adjudicó a la sociedad de gananciales, puesto que ya era titular de un porcentaje con anterioridad.

En el presente caso la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas pero exenta o bien una operación no sujeta a dicha modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta la referida operación, respectivamente, a la modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

Pues bien, de conformidad con lo declarado por el Tribunal la extinción de un condominio en el que se adjudica un bien indivisible a uno de los condóminos, que ya era titular dominical de una cuota de dicho bien, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de TPO (al no constituir una transmisión patrimonial en sentido propio, sino pura y simplemente la especificación de un derecho preexistente), quedando en cambio sometida a gravamen por la cuota gradual de la modalidad de AJD del ITPyAJD.

Sigue así el Alto Tribunal la línea interpretativa recogida en su sentencia de 2 de octubre de 2018, relativa a la liquidación en concepto de IAJD con motivo de la escritura de liquidación de gananciales y de la liquidación de bienes existente sobre una vivienda que les pertenecía con carácter común a ambos cón-

en la comunidad con anterioridad al acto especificativo cuyo sometimiento a gravamen constituye el objeto del litigio. En definitiva: (i) no hay transmisión porque no existe, propiamente, precio, sino materialización de la cuota ideal y (ii) la compensación en metálico no es un exceso de adjudicación, sino consecuencia de la indivisión de la cosa común, que no altera el equilibrio entre los partícipes. Sucede en este caso, en fin de cuentas, lo mismo que en los supuestos de extinción total del condominio: aunque se mantenga la comunidad con menos partícipes, la transmisión de cuotas tiene efecto declarativo y no traslativo, por referirse a actos internos de la comunidad que solo concretan derechos abstractos preexistentes, sin que pueda hablarse de excesos de adjudicación cuando –como aquí sucede– se respetan las proporciones entre los condóminos. Por eso no hay transmisión, ni desde el punto de vista civil, ni desde la perspectiva estrictamente tributaria».

29 En efecto, en el concreto supuesto de autos analizado los copartícipes decidieron que la sociedad de gananciales del matrimonio que participaba en la comunidad se adjudicara el porcentaje de los otros comuneros y que lo hiciera compensando a estos últimos mediante una entrega de dinero equivalente al porcentaje del valor de cada una de esas dos fincas que les correspondía en la comunidad.

yuges, siendo dueños cada uno de la mitad indivisa, y en la que se concluyó lo siguiente: *«La convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa –e indivisible–, de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Ello permite inferir racionalmente, con toda lógica, que el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien, inmueble en este caso, que es objeto de división, sino sólo el de la parte que se adquiere ex novo y sobre el que estrictamente recae la escritura pública».*

Afirma además el TS a través de su sentencia de 30 de octubre de 2019³⁰ que la presente doctrina expuesta (es decir, aquella en virtud de la cual la extinción de varios condominios, formalizada en escritura pública, cuando se adjudican varios bienes inmuebles indivisibles sobre los que recaen a uno de los condóminos y se compensa el exceso de adjudicación parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble que era de exclusiva propiedad de un titular dominical, constituye un supuesto de no sujeción a la modalidad de TPO y de sujeción a la cuota gradual de la modalidad de AJD, aun cuando los copropietarios ostenten participaciones distintas en cada uno de los referidos condominios) resulta asimismo aplicable en el supuesto en que el condómino al que se adjudiquen los inmuebles tras la extinción de los condominios cuente con una participación muy pequeña en uno de los inmuebles en condominio que le fueron adjudicados³¹. Y ello en tanto en cuanto lo esencial es que se haya extinguido el condominio habiéndose ejercitado la facultad de división de la cosa común en la que se especifican los derechos que corresponden al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en los diversos condominios, no habiendo obtenido los condueños beneficio ni ganancia patrimonial.

Para el Tribunal el carácter indivisible de los dos bienes inmuebles en ningún momento fue cuestionado a lo largo de la contienda judicial, ya que ninguna de las partes del recurso (ni siquiera la propia Administración autonómica recurrente) sugirió la adopción de un mecanismo alternativo de reparto de los bienes, determinante de la extinción del condominio lo que, en opinión del Tribunal, parecía excluirse a partir de la distinta valoración que tenían ambos bienes y que, en todo caso, también hubiese exigido una compensación para mantener el equilibrio. La adjudicataria de los inmuebles por la extinción de condominio,

30 En el presente caso la cuestión planteada con carácter casacional era la relativa a la extinción total del condominio pero con la particularidad referente a la existencia de dos condominios sobre dos bienes inmuebles correspondientes, en ambos casos, a dos copropietarios, adjudicándose ambos inmuebles a uno solo de ellos con la finalidad de extinguir ambos condominios. Con carácter adicional la adjudicataria, en lugar de satisfacer en metálico al otro condómino el exceso de adjudicación, asumió la deuda hipotecaria de la vivienda adjudicada de la que ambos copropietarios ostentaban participaciones muy distintas, a saber, el 11% y el 89%. En todo caso la compensación por la adjudicataria del exceso de adjudicación al otro condómino se realizó parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble de su propiedad del que era exclusivo titular dominical el comunero que efectuó la compensación.

31 En el concreto supuesto de autos analizado por el Alto Tribunal el condómino al que se adjudicaron los inmuebles tras la extinción de los condominios tenía una participación, como se ha indicado, del 11% en uno de los inmuebles en condominio que le fueron adjudicados.

en lugar de satisfacer en metálico al otro condómino el exceso de adjudicación, le entregó un bien inmueble de su propiedad, varios bienes muebles y asumió la deuda hipotecaria de la vivienda adjudicada, de manera que no se dio cumplimiento a lo dispuesto en el art. 1.062 del CC, ya que se debería haber entregado la compensación en metálico el importe para, de inmediato, proceder a otorgar escritura de compraventa. Por el dinero recibido como compensación no se hubiera tributado nada por el concepto de ITP o AJD. Y, posteriormente, al otorgar la escritura de compraventa, la adjudicataria hubiera tributado por ITP, lo que hizo por la adjudicación de la vivienda. De este modo el resultado hubiera sido el mismo, con la única diferencia de forzar a las partes a otorgar una escritura de compraventa independiente.

Así pues, aun siendo pequeña la cuota en uno de los inmuebles que se adquiere, estaremos ante un supuesto de no sujeción a la modalidad de TPO debido a que el negocio jurídico escriturado persigue con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común en la que se especifican los derechos correspondientes al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en ambos condominios. También en este último supuesto el adjudicatario quedará sometido a la modalidad gradual de AJD, Documentos Notariales, aunque su participación en uno de los dos inmuebles que le fueron adjudicados resulte ser pequeña.³²

5. Análisis de las operaciones de redistribución de participaciones y su consideración como supuestos de permuta

Tratándose de una operación de redistribución de participaciones entre comuneros declaró la DGT en su contestación a consulta de 26 de julio de 2010 que, al amparo de lo establecido por el art. 23 del Reglamento del ITPyAJD, de conformidad con el cual en las permutas de bienes o derechos tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el art. 21 del citado Texto Reglamentario, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos, la operación que en el concreto supuesto analizado se pretendía llevar a cabo no suponía la disolución de la comunidad de bienes (que, además, se mantuvo en cuanto a uno de los pisos y los demás bienes inmuebles que tienen en común), produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina «disolución parcial», pero que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del ITPyAJD.

Estimó así el citado Centro Directivo que la redistribución de las participaciones entre los tres comuneros, mediante la cual cada comunero transmitía 1/3 de seis de los pisos a los otros dos comuneros y en la cual cada comunero pasó

32 Véase igualmente a este respecto la sentencia del Alto Tribunal de 30 de enero de 2020, de acuerdo con la cual la extinción de un condominio en el que se adjudica un bien indivisible, habiendo acordado los cotitulares que en pago de la correspondiente cuota en la liquidación de la comunidad se adjudique el pleno dominio de dicha finca, en su totalidad, a uno de ellos, quien como consecuencia de lo pactado se subrogó en el prestamos hipotecario que grava la finca, no está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD.

a ostentar el 100% de la propiedad de tres pisos, debía calificarse como permuta, no existiendo en consecuencia disolución de comunidad de bienes, sino una permuta en la que cada comunero realizaba la transmisión de su cuota parte de seis pisos a los otros dos comuneros y adquiría 2/3 partes de los tres pisos que no transmitió su parte, por los que adquirió el dominio completo de dichos tres pisos. De este modo la operación quedaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y, al tratarse de un bien inmueble, tributaba al tipo imponible de los mismos.

Acerca del alcance de estas operaciones de redistribución de participaciones en comunidades de bienes señaló la DGT mediante resolución de 22 de diciembre de 2011 que, tratándose de unos propietarios en *pro indiviso* de varias fincas que les perteneciesen por compraventa, otras por donación y otras por herencia, y que pretendiesen hacer lotes cuyo valor fuese lo más similar posible en los que en cada lote figurase un solo hermano y los padres, dichos lotes se ajustarían para que no hubiese excesos de adjudicación y, por tanto, no habría compensación alguna.

Concretamente en el presente caso no existiría una disolución de las diversas comunidades de bienes, ya que los inmuebles iban a seguir permaneciendo en comunidad (solo los padres con uno de los hermanos), existiendo una redistribución de las participaciones de las distintas comunidades de bienes entre los comuneros hermanos mediante la cual cada hermano comunero transmitirá parte de sus participaciones a sus otros hermanos de forma que cada hermano pase a ostentar sólo con sus padres la propiedad de algún inmueble.

Dicha operación habría de calificarse jurídicamente como permuta y será sujeto pasivo cada comunero por la cuota parte que adquiere, según establece el art. 8.a) del RDLeg. 1/1993. Por su parte la base imponible quedaría constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, siendo únicamente deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

6. Comunidades de bienes en promoción inmobiliaria o que desarrollan una actividad económica

Tal y como señala la sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 7 de mayo de 2009 en la promoción inmobiliaria en comunidad de bienes la división y adjudicación de la cosa común constituye un acto interno de la comunidad y sólo hay primera transmisión, a efectos del IVA, cuando el destinatario es un tercero.

A esta cuestión ya se refirieron con anterioridad las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cantabria de 3 de febrero de 2003 y del País Vasco de 13 de mayo de 2002, de conformidad con las cuales en la división y adjudicación en promoción de edificios en régimen de comunidad no hay ni primera entrega ni segunda exenta, sino especificación interna, no pudiendo apreciarse en consecuencia la existencia de transmisión alguna ni, por ende, la concurrencia de exceso de adjudicación o compra, al tratarse de la materialización de un derecho abstracto.

Con carácter general una comunidad de bienes cuyo objeto lo constituye el arrendamiento de inmuebles desarrolla una actividad empresarial (o actividad económica) siempre que concurren las circunstancias exigidas en el art. 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), esto es, cuando se disponga de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y además se cuente con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Concurriendo estas circunstancias la constitución y la disolución de una comunidad de bienes originarán el hecho imponible del gravamen de Operaciones Societarias.

Mediante contestación a consulta de 12 de diciembre de 2014 analizó la DGT el supuesto de una comunidad de bienes que tuvo una actividad económica y que iba a disolverse entregando los bienes a los comuneros en proporción a su participación en la citada comunidad. Pues bien la DGT, con base en lo dispuesto en la normativa del ITPyAJD, estableció a través de la citada Resolución que, al haber desarrollado la comunidad de bienes una actividad empresarial, se trata de una operación sujeta y no exenta del gravamen de Operaciones Societarias, que constituye una de las modalidades del mencionado tributo. En dichos supuestos de liquidación de entidades con actividad económica los sujetos pasivos serán los propios partícipes de la comunidad, siendo la base imponible el valor real de los bienes transmitidos a los comuneros y concretándose el tipo de gravamen en el 1%.

A este respecto se ha de recordar además que las Comunidades Autónomas no tienen competencias normativas respecto a esta modalidad del ITPyAJD, a pesar de que la gestionen y hagan suyos los ingresos derivados de la misma. Por otro lado en el supuesto de que los bienes entregados a los comuneros excedieran en cuanto a su valor de lo que les correspondiera por su participación se podrían originar excesos de adjudicación, hallándonos entonces en presencia de una operación distinta de la disolución de la comunidad de bienes, y siendo por ello gravables, en su caso, por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según fueran onerosas o gratuitas, respectivamente.

7 La proyección de las operaciones de extinción de un condominio sobre la nuda propiedad y el usufructo

Tratándose de la extinción de un condominio sobre la nuda propiedad de un inmueble de cara a determinar el régimen fiscal aplicable habrá de analizarse en primer término la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar.

Así, por ejemplo, mediante contestación a consulta de 15 de septiembre de 2010 analizó la DGT un supuesto en el que la consultante y su marido adquirirían las partes indivisas de la nuda propiedad que tenían los otros dos copropietarios de la vivienda en cuestión, pasando a tener el 50 por 100 de ésta cada uno (antes poseían un 25 por 100 cada uno). Precisamente el hecho de que los dos consultantes siguiesen participando en la nuda propiedad de la vivienda era lo que

impedía calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad de la vivienda. La comunidad de bienes no se extinguía, sino que persistía, ya que la nuda propiedad de la vivienda seguía perteneciendo *pro indiviso* a varias personas. Lo que sucedía era que se reducía el número de copropietarios, que pasaba de cuatro a dos.³³

En consecuencia la operación a realizar era la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la nuda propiedad de una vivienda que efectuaban dos de los copropietarios a favor de la consultante y su marido, que también son copropietarios.

Pues bien, esta clase de operaciones encaja dentro del hecho imponible de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD descrito en el art. 7.1.A) del TRLITPyAJD, a la cual habría de quedar sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre la vivienda por el concepto de transmisión onerosa de bienes. Por lo que respecta a la sujeción de la citada operación a la modalidad de AJD, la citada sujeción de la operación a la modalidad de TPO impediría la sujeción de la escritura pública en que se formalizase la transmisión a la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, como es el de que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de TPO u OS o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el supuesto de que tuviese lugar la disolución de dicha comunidad de bienes sobre la nuda propiedad (disolución de una comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, no sobre la plena propiedad) estimó la DGT en su contestación a consulta de 11 de diciembre de 2012 (siguiendo el criterio previamente manifestado por el citado Centro Directivo a través, entre otras, de sus resoluciones de 20 de junio de 2005, 8 de marzo de 2006 y 14 de septiembre de 2007 las cuales, a su vez, siguen la doctrina mantenida por la Dirección General de

33 El régimen tributario aplicable a las operaciones de disolución de un condominio sobre un vehículo fue objeto de análisis por la DGT mediante contestación a consulta de 26 de marzo de 2009, relativa a la tributación de aquella operación en virtud de la cual tiene lugar la disolución del condominio sobre un vehículo, adjudicándose el pleno dominio la consultante a cambio de compensar económicamente a la otra copropietaria. Tal y como recuerda la DGT, el art. 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, determina lo siguiente: «1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero. 2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados». De acuerdo con lo dispuesto por dicho precepto, y partiendo del hecho de que el vehículo en cuestión no había sido utilizado para la realización de actividades empresariales, estima la DGT que la disolución del condominio sobre el vehículo mediante la adjudicación del mismo a una de las comuneras a cambio de compensar económicamente a la otra comunera, sólo tributará, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados. En el concreto supuesto analizado por la DGT la disolución se iba a realizar mediante contrato privado, por lo que no se trataría de una primera copia de escritura pública. Por lo tanto la disolución del condominio sobre el vehículo en el que se adjudica el mismo a una de las comuneras a cambio de compensar económicamente a la otra comunera no estaría sujeta ni a Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni a Actos Jurídicos Documentados.

los Registros y el Notariado en su Resolución de 4 de abril de 2005³⁴) que, partiendo de la base de que la comunidad de bienes no hubiese realizado actividades empresariales, en la disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad de unos inmuebles procedería el devengo del gravamen de AJD al concurrir todos los requisitos establecidos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

Tratándose de una concreta operación consistente en la cesión en la indivisión de la nuda propiedad y compensación en metálico la DGT, mediante contestación a consulta de 5 de febrero de 2013 (y tras recordar lo declarado por la DGRN en su resolución de 4 de abril de 2005 en relación con la cuestión referente a si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad) afirma en primer lugar que, respecto de la disolución de la comunidad de bienes, dicha disolución de la comunidad estará sujeta a la cuota gradual de AJD, Documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 para someter dicha escritura pública al gravamen, al tratarse de primera copia de escritura pública, contener un acto valuable, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto ni a las modalidades de TPO u OS del ITPyAJD ni al ISD, quedando integrada la base imponible por el valor declarado de los bienes, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el art. 30.1 del Texto Refundido del Impuesto y siendo sujeto pasivo cada uno de los comuneros por el valor del bien que recibe.

En el presente caso había un único sujeto pasivo, el que recibía todos los bienes. Tal y como se ha indicado se trataba de una comunidad de bienes constituida sobre la nuda propiedad de cinco fincas urbanas que se adjudicaban en su totalidad a uno de los consultantes, por lo que no se estaba ante un supuesto

34 En esta última resolución afirmó concretamente la DGRN lo siguiente: «Debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza el negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio. Admitida la comunidad sobre la nuda propiedad de un bien, es consecuencia necesaria la posibilidad de que los condueños disuelvan dicha comunidad adjudicando la nuda propiedad de la totalidad a uno de ellos: si el titular del pleno dominio puede vender, donar o incluso hipotecar (cfr. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 27 de mayo de 1968) bien el usufructo, bien la nuda propiedad, todos ellos actos de carácter dispositivo, puede igualmente extinguir el condominio que afecta a la nuda propiedad del bien (o al usufructo), máxime cuando este Centro Directivo ha señalado (cfr. Resolución de 2 de enero de 2004) que la extinción de una comunidad que recae sobre un bien indivisible, adjudicándolo a un condueño e indemnizando a los demás no tiene eficacia dispositiva sino particional. Además, dicha extinción de comunidad sobre la nuda propiedad puede realizarse exclusivamente por los titulares de ésta, sin necesidad de consentimiento o intervención del usufructuario, como lo demuestra que: a) el nudo propietario es el titular dominical que puede pedir la división de la cosa común sin necesidad de concurrencia del usufructuario, siempre que la división no perjudique el derecho de éste (cfr. Artículo 405 del Código civil); y b) que el Tribunal Supremo no reconoce legitimación en el retracto de comuneros al usufructuario, en caso de venta de la nuda propiedad por no considerarlo condueño (cfr. Sentencia de 5 de junio de 1929). Por tanto, la solución debe ser favorable a la inscripción de la escritura de disolución de la comunidad en nuda propiedad, por las razones expuestas, reforzadas por el hecho de que el principio de autonomía de la voluntad debe prevalecer siempre, a salvo las limitaciones que el artículo 1255 del Código Civil determina, y en este supuesto se presta el consentimiento por todos los interesados en el bien (incluso el consentimiento, innecesario como hemos visto, del usufructuario) a un negocio jurídico válido tanto desde el punto de vista material como formal».

del art. 1.062 del Código Civil de un bien indivisible. Por el contrario las cinco fincas podrían haber sido divididas entre los tres hermanos sin adjudicarse necesariamente a uno, generando posiblemente, en último término, en caso de no poder lograr tres lotes de idéntico valor, un exceso que si podría entenderse que proviene de un bien, si no indivisible, que desmerecería por la indivisión. En consecuencia, concluye la DGT que la adjudicación pretendida, conforme al art. 7.2.b) del RDLeg. 1/1993, se equiparaba a una Transmisión Patrimonial Onerosa a efectos de liquidación y pago del Impuesto.

Dado un concreto supuesto en el que la propiedad de unos inmuebles se hallaba distribuida de manera tal que un 50% de todos los inmuebles pertenecía a cinco hermanos dueños en pleno dominio de esa mitad indivisa, en *pro indiviso*, y el otro 50% de los inmuebles sin dueños del pleno dominio, al quedar éste último desmembrado en nuda propiedad y usufructo, perteneciendo la nuda propiedad de esta segunda mitad por quintas partes, iguales e indivisas, a los cinco hermanos y el usufructo al padre³⁵, señala la DGT mediante contestación a consulta de 3 de julio de 2014 que ambas comunidades de bienes (la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad y la comunidad de bienes sobre el usufructo) habrán de disolverse sin excesos de adjudicación cada una por separado.

Así, por lo que respecta en primer lugar a la disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, si dicha disolución se realizase sin excesos de adjudicación o bien si estos fuesen inevitables y se compensaran en dinero, la disolución únicamente tributaría por la modalidad de AJD del ITPyAJD en el supuesto de que no se hubiesen realizado actividades empresariales, o bien por la modalidad de Operaciones Societarias si la comunidad de bienes hubiese realizado actividades empresariales. Y, al objeto de entrar a determinar si una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento realiza actividades empresariales habrá de estarse a lo que establece el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De este modo si se diera algún exceso de adjudicación evitable, o siendo inevitable, no se compensara con dinero, dichos excesos tributarían, además, por la modalidad de TPO del ITPyAJD.

En cuanto a la disolución de la comunidad de bienes sobre el usufructo, al disolverse la comunidad de bienes sobre el usufructo, en algunos inmuebles se producirá la extinción del mismo, al consolidarse el pleno dominio sobre los mismos. A este respecto el art. 51 del RISD señala en su apartado 4 que *«Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios, se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.»*

35 Concretamente a esta situación se refirió ya en su día la DGRN mediante resolución de 4 de abril de 2005 en los siguientes términos: *«(...) Debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza un negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.»*

Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad. Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girarán únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.»

En consecuencia, con motivo de la disolución de la comunidad de bienes sobre el usufructo de los inmuebles que se pretenda realizar habrá unos inmuebles donde el dominio vaya a seguir desdoblado, y la disolución de la comunidad de bienes sobre el usufructo respecto a estos inmuebles tributará de la misma manera que la disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad. Y, por lo que respecta a los inmuebles donde se vaya a consolidar el dominio, éstos tributarán por el mayor valor que resulte de la aplicación del art. 51 del Reglamento del ISD, a saber, el que quedara pendiente de tributar por la desmembración del dómimo en el ISD o el que resultaría por el ITPyAJD por adquisición del usufructo (disolución de la comunidad formada por el usufructo sobre esos inmuebles).

De cualquier manera adviértase que en dicho supuesto planteado el usufructuario y el nudo propietario no son partícipes de una misma comunidad de bienes por tratarse de derechos distintos, ya que el derecho de uno constituye la obligación del otro.

Ciertamente en dichos supuestos se ha de estimar que, si sobre un mismo bien una persona es titular del usufructo y la otra de la nuda propiedad, serán titulares de derechos diferentes, no compartiendo el mismo derecho y no formando en consecuencia una comunidad de bienes entre ambos sobre ese bien. Cualquier operación que consista en la consolidación del dominio sobre uno de ellos a cambio de una compensación no podrá beneficiarse en ningún caso de la no sujeción establecida en el art. 7.2.B) de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por muy indivisible que sea el bien, ya que no se está extinguiendo ninguna comunidad de bienes. Tributaría como Transmisión Onerosa, si bien, habría que ver la posibilidad de aplicar el art. 51.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si esta situación tuvo un origen *mortis causa*.

Refiriéndose igualmente a esta clase de operaciones de extinción de un condominio analizó la DGT mediante resolución de 31 de enero de 2011 un supuesto en el que, dada una comunidad de bienes que poseía la nuda propiedad de un inmueble al 50% (ya que la esposa poseía el usufructo de un 50% y la plena propiedad del otro 50%) y la copropiedad de otro inmueble al 50%, la extinción se produjo adjudicando a la esposa el 50% de la nuda propiedad de la vivienda habitual que poseía el marido al cual se le compensaría bien con una cantidad en metálico, bien adjudicándole el 100% de la propiedad de la segunda vivienda, complementándose si fuera necesario, con otra cantidad en metálico.

De cara a la cuestión relativa a la determinación de si se ha de estimar que existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación estimó la DGT en la citada resolución que la respuesta a la citada cuestión ha de ser positiva, ya que el titular del pleno dominio tiene todas las

facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza el negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.

Una vez admitida la comunidad sobre la nuda propiedad de un bien, será consecuencia necesaria la posibilidad de que los condueños disuelvan dicha comunidad adjudicando la nuda propiedad de la totalidad a uno de ellos: si el titular del pleno dominio puede vender, donar o incluso hipotecar bien el usufructo, bien la nuda propiedad, todos ellos actos de carácter dispositivo, puede igualmente extinguir el condominio que afecta a la nuda propiedad del bien (o al usufructo). A este respecto ya declaró en su día la DGT en su resolución de 2 de enero de 2004 que la extinción de una comunidad que recae sobre un bien indivisible, adjudicándolo a un condueño e indemnizando a los demás no tiene eficacia dispositiva sino particional.

Con carácter adicional dicha extinción de comunidad sobre la nuda propiedad podrá realizarse exclusivamente por los titulares de ésta, sin necesidad de consentimiento o intervención del usufructuario, como lo demuestra el hecho de que el nudo propietario es el titular dominical que puede pedir la división de la cosa común sin necesidad de concurrencia del usufructuario, siempre que la división no perjudique el derecho de éste (art. 405 del Código civil); y que el Tribunal Supremo no reconoce legitimación en el retracto de comuneros al usufructuario, en caso de venta de la nuda propiedad por no considerarlo condueño.

Así las cosas concluye la DGT que en estos casos la solución debe ser favorable a la inscripción de la escritura de disolución de la comunidad en nuda propiedad, por las razones expuestas reforzadas además por el hecho de que el principio de autonomía de la voluntad debe prevalecer siempre, a salvo las limitaciones que el art. 1255 del Código Civil determina, y en el presente caso se prestaba el consentimiento por todos los interesados en el bien (incluso el consentimiento innecesario del usufructuario) a un negocio jurídico válido tanto desde el punto de vista material como formal.

8. Operaciones patrimoniales entre cónyuges

Como es sabido, una vez otorgado el convenio regulador de divorcio se ha de proceder a la liquidación de la sociedad legal de gananciales, formulando inventario del activo y pasivo de la sociedad y adjudicándose los bienes. Sin embargo, frecuentemente se da la situación de adjudicar de más a uno de los dos ex cónyuges. Pues bien, en el caso de que, por la adjudicación mayor, se esté obligado a compensar al otro en metálico y en plazos debe tenerse presente que concurren dos convenciones diferentes (disolución de la sociedad de gananciales y exceso de adjudicación) cuya tributación debe ser examinada de forma independiente.

Cuando la disolución se lleve a cabo de forma equitativa y los cónyuges no reciban más de lo que les corresponde de la sociedad de gananciales no se originará exceso de adjudicación y la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD. Ahora bien, al documentarse en escritura pública, dicha escritura quedará sujeta únicamente a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, al concurrir los cuatro requisitos exigidos en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, si bien resultará exenta en función de lo dispuesto en el art. 45.I.B.3 del citado Texto Refundido.

Si la disolución de la comunidad comportase que uno de los ex cónyuges recibiese bienes por valor superior a su cuota de participación en la misma y, en consecuencia, aquel al que se le adjudicara el exceso estuviese adquiriendo algo que no tuviese con anterioridad, dicho exceso habría de tributar como transmisión en función de que exista o no una compensación por parte del comunero que haya recibido de más en favor del que haya recibido de menos.

De no mediar compensación se trataría de una transmisión de carácter lucrativo y debería tributar en el Impuesto sobre Donaciones, mientras que en caso de mediar compensación el exceso tendría carácter oneroso y habría de tributar en el ITPyAJD, de conformidad con la regla general establecida en el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993, según el cual los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto.

En todo caso, no siempre que existe un exceso de adjudicación oneroso se produce su tributación por la modalidad de TPO del ITPyAJD. La normativa fiscal exceptúa a aquellos excesos que puedan ser considerados «inevitables» por no permitir la naturaleza de los bienes el reparto de los mismos de otra forma, como sucede en el supuesto de los bienes indivisibles por su propia naturaleza o porque desde el punto de vista jurídico o económico la división lo desmerezca mucho.

El reparto o adjudicación de bienes deberá hacerse entonces mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación. Y, de ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros que evite el exceso o lo minore, habrá que ir a ella ya que en caso contrario existirá una transmisión de la propiedad de un cónyuge a otro, que si determinaría la sujeción al Impuesto. De este modo la exención no alcanzará a aquellos supuestos en el que exceso de adjudicación recibido no pueda ser calificado de inevitable por haberse podido eludir mediante la adjudicación a los comuneros de otros bienes.³⁶

Dado un concreto supuesto relativo a una sentencia de divorcio en la que se procedió a aprobar el convenio regulador incluyéndose el inventario de los bienes y deudas del matrimonio, al hilo de la disolución del condominio producida analizó la sentencia del TSJ. de Aragón de 25 de enero de 2017 un caso en el que la resolución administrativa impugnada señalaba que el exceso de adjudicación a favor del marido era evidente, implicando la limitación de la indivi-

36 Véase en este sentido lo declarado por la DGT mediante contestación a consulta de 3 de abril de 2017, de acuerdo con la cual la exención del art. 45.I.B).3 del RDLeg. 1/1993 «solo alcanza a las adjudicaciones que se hagan en favor de cada uno de los cónyuges en pago de su haber de gananciales,

sibilidad entender que la adjudicación al reclamante de la vivienda conyugal no podía generar gravamen por exceso de adjudicación alguno. Sin embargo la sociedad de gananciales estaba integrada además por otros bienes, de manera que el exceso podría haberse minorado simplemente adjudicando al reclamante dicho bien inmueble, atribuyendo el resto de los bienes que se le adjudicaron al que fue su cónyuge. Por consiguiente, el exceso originado por la adjudicación de la vivienda estaría no sujeto, pero sí el exceso que tuviese origen en la adjudicación de cualquiera de los bienes restantes que conformaban el haber de la sociedad conyugal.

En consecuencia estimó el citado Tribunal que en el presente caso no se producía un supuesto de indivisibilidad por existencia un bien único, ya que el mero examen del inventario ponía de manifiesto que existían diversos bienes y deudas, de manera que nada impedía una atribución igualitaria de la comunidad de bienes constituida.

9. Reflexiones finales

Dispone el art. 392 del Código Civil que hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece *pro indiviso* a varias personas. Por su parte el art. 399 del citado Código establece que *«todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le corresponda, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad»*. Y, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 450 del citado Código, *«Cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión»*.

Como punto de partida se ha de tener presente que en una comunidad de bienes la titularidad de los derechos está atribuida de forma sustancialmente idéntica, de manera que las participaciones de cada titular deben ser cualitativamente iguales, aunque puedan ser cuantitativamente diferentes. Una cotitularidad cualitativamente igual implica que se está hablando de derechos de la misma naturaleza.

pero no a los excesos de adjudicación, que deberán tributar, sin exención ni beneficio fiscal alguno, en el ITPyAJD o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según el exceso tenga carácter oneroso o lucrativo». Clarifica asimismo la DGT en la citada contestación que *«(...) La no procedencia del gravamen de TPO determina que, en caso de que la disolución de la sociedad de gananciales se documente en escritura pública, dicha escritura quedará sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, al concurrir los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, si bien resultará exenta en función de lo dispuesto en el artículo 45.1.B).3 del Texto Refundido. Sin embargo la referida exención sólo resultará aplicable a las adjudicaciones de bienes y derechos derivados de la disolución de la sociedad de gananciales, pero no ampara los excesos de adjudicación, que deberán tributar sin exención ni beneficio fiscal alguno»*. Véase en este mismo sentido la resolución de la DGT de 16 de marzo de 2018.

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del citado art. 450 CC.

La constitución de una comunidad de bienes que realice actividades empresariales, si bien queda sujeta al ITPyAJD, determina la entrada en juego de la exención prevista en el art. 45.I.B).11 del TRLITPyAJD. Por otro lado, si la transmisión abarca elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa en funcionamiento al verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción, la operación de transmisión de patrimonio empresarial quedará no sujeta al IVA según dispone el art. 7.1 de la Ley 37/1992.

Por su parte, la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no constituye una transmisión patrimonial propiamente dicha, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que sucede es que, como es sobradamente conocido, en aquellos supuestos en los que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero.

La separación de un comunero de una comunidad de bienes (con la consiguiente entrega de la parte que le corresponde de dicha comunidad) no constituye una transmisión (del mismo modo que tampoco lo es la disolución de la comunidad de bienes con la división de la cosa común y su adjudicación a los comuneros), sino la transformación de su derecho como comunero reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte³⁷. En consecuencia, si efectivamente el comunero que se separa se limita a llevarse la parte que le corresponde por su cuota de condominio, no estará transmitiendo nada a los otros comuneros. Los condóminos no les estarán comprando su participación, sino entregando el inmueble que le corresponde por su participación en la comunidad de bienes.

No puede por tanto afirmarse en todo caso que la disolución de una comunidad deba considerarse como una operación no sujeta al ITP, ya que ello únicamente será así cuando se llegue a la conclusión de que la división no es posible o de que, siéndolo materialmente, el resultado final sería antieconómico, y este

37 Tal y como declarase en su día el TS mediante sentencia de 28 de junio de 1999, ya citada, «*La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente (...) La a división de la cosa común debe ser contemplada, recuerda la sentencia mencionada de 1998, como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha ni a efectos civiles ni a efectos fiscales sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común*

requisito (el de que, en virtud de lo dispuesto por el art. 1062 del Código Civil, la cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división) debe referirse al conjunto y no a cada uno de los bienes que integran el condominio aisladamente considerados.

Tienen la consideración de excesos de adjudicación verdaderos, aquellos en los que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros.

Para la disolución de toda comunidad de bienes la transmisión es indispensable, por lo que la división y consiguiente adjudicación no es una operación susceptible de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como tampoco el metálico que viene obligado a abonar el comunero que se adjudique la cosa supone un exceso de adjudicación.

Con motivo de toda disolución de una comunidad de bienes han de formarse lotes correspondientes a la participación de cada comunero. Y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables (por imposibilidad de formar dichos lotes) y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor de los comuneros que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben respecto a su cuota de participación en cada comunidad, no realizando las comunidades de bienes actividades empresariales, la disolución de cada una de ellas estará sujeta únicamente a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD, quedando integrada la base imponible del Impuesto por el valor de los inmuebles que constituyen dicha comunidad de bienes.

Por el contrario, si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumple los requisitos expuestos, además del devengo de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adju-

resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código Civil), la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es paradójicamente no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación éste con el art. 406, todos del Código Civil–. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar –art. 400–. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de "compra" de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1061 del Código Civil, en relación éste también, con el 406 del mismo Cuerpo Legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo, si se llevara a cabo la división cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales».

dicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del mismo Impuesto. Como no puede ser de otra manera en la disolución de cada comunidad de bienes no pueden intercambiarse las cuotas que les correspondan en una y otra comunidad, ya que tal intercambio tendría la consideración de permuta, hallándose sujeta como tal a la Modalidad de TPO. Y si no hubiera compensación alguna, los referidos excesos de adjudicación tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación.

Para que no exista exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el art. 1.062, párrafo primero, del Código Civil. En efecto, para que ninguno de los comuneros experimente un exceso de adjudicación será necesario que reciban la cantidad exacta correspondiente a su cuota de participación, siendo indiferente que lo hagan en metálico o con una mayor participación en otro inmueble. Lo esencial es que con ello no obtienen beneficio alguno ni ganancia patrimonial de ningún tipo, ya que pierden en una comunidad lo que ganan en la otra.

Con motivo de la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común sin que se origine exceso de adjudicación la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de TPO del ITPyAJD. Ahora bien la inexistencia de transmisión patrimonial y la consiguiente no sujeción por la citada modalidad de TPO determina la sujeción a la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, de la escritura de disolución en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, a saber: tratarse de la primera copia de una escritura pública; tener por objeto cantidad o cosa valuable; contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad; y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias.

En cambio, si a un comunero se le adjudica más de lo que le corresponde por su cuota de participación en la cosa común el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, motivo por el cual su adjudicación sí que constituirá una transmisión patrimonial siempre que medie compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos. La compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación.

En consecuencia si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación, o produciéndose excesos estos son inevitables y se compensan con dinero, la disolución de las comunidades de bienes hereditarias sólo tributarán por Actos Jurídicos Documentados en cuanto reúna todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del art. 31.2 del TRLITPyAJD.

Por el contrario si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumplen los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación

no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra o, en definitiva, por producirse la transmisión de cuotas en la comunidad de bienes sin que ésta desaparezca, además del devengo de la cuota gradual de AJD, Documento Notarial, del ITPyAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de TPO del mismo Impuesto.³⁸

De este modo si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes, por la existencia de un bien no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, dos lotes equivalentes. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD.

Aquellas operaciones en virtud de las cuales no se extingue la comunidad de bienes sino que lo que se produce es una transmisión onerosa de la titularidad de una parte indivisa de un inmueble, no teniendo lugar la adjudicación a un único propietario y continuando la situación de proindiviso no implican la disolución de la comunidad de bienes, teniendo lugar únicamente una transmisión de cuotas indivisas entre los copropietarios, lo que determina la sujeción a ITP.

Así, por ejemplo, de acuerdo con una doctrina jurisprudencial mayoritaria en el seno del TS la adjudicación a dos comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios con una contraprestación onerosa (caso, por ejemplo, de la obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien) constituye un hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993 como exceso de adjudicación declarado. No obstante una corriente de opinión minoritaria existente en el seno del Alto Tribunal defiende que aquellos condóminos que transmiten su participación indivisa en la cosa común ejercitan estrictamente su derecho de disposición sobre la cuota ideal que les corresponde sin que en la citada operación haya efecto de especificación alguno de un derecho preexistente, no expresando el citado negocio jurídico la voluntad extintiva de los comuneros respecto a la situación de comunidad.

Y, existiendo varios bienes, partiendo del hecho de que su adquisición conjunta en escritura pública determina la existencia de una única comunidad, para determinar la existencia de un exceso de adjudicación se deberá atender al conjunto de todos los bienes ya que, aunque cada uno de los bienes individualmente considerados deban ser calificados de indivisibles, el conjunto de todos si es susceptible de división. Por ello la extinción de la comunidad mediante la adjudicación de la totalidad de los bienes a uno solo de los comuneros produciría

38 Véase en este sentido lo declarado por la DGT en su contestación a consulta de 19 de noviembre de 2018.

un exceso de adjudicación que, en la medida en que sea inevitable, tal como sucede en cuanto al exceso derivado de la adjudicación de la vivienda, tributaría únicamente por la cuota variable de Documento Notarial del IAJD.

Por su parte tratándose de la realización de una operación de permuta de la mitad de un inmueble perteneciente a una comunidad de bienes y de un inmueble que pertenecía a uno de los comuneros, produciéndose la transmisión de la participación de un comunero al otro comunero y la disolución de la comunidad de bienes al consolidarse el dominio a través de una única persona estaríamos en presencia de un exceso de adjudicación, hallándose en consecuencia la operación sujeta a ITP.

Con carácter adicional, en el supuesto de que los comuneros procedan a intercambiarse las cuotas partes indivisas que ostentan en cada una de las comunidades tendrá lugar su tributación como permuta por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, siendo la base imponible el valor real del bien. Y, en cuanto al valor real, que podrá ser objeto de comprobación, deberá estar referido al momento de la disolución.

En definitiva, a nuestro juicio no se producirá la disolución o extinción de una comunidad de bienes si estos continúan manteniéndose en proindiviso tras la adjudicación, bien por los comuneros que continúan en la comunidad, o bien por los comuneros que se separan. En dicho supuesto lo que subyace no es sino una operación de permuta entre los distintos comuneros de los porcentajes de participación en los bienes mantenidos en proindiviso.

Tal y como se ha encargado de clarificar el Alto Tribunal a través, entre otras, de sus sentencias de 9 de octubre de 2018 y de 14 de marzo y 4 y 16 de octubre de 2019, dentro del ámbito del IAJD, y a efectos de determinar la base imponible del citado Impuesto, ante la falta de regla específica aplicable ha de estarse a la índole y objeto del negocio que se instrumenta notarialmente, considerando que el valor de lo que se documenta en una disolución de condominio no puede equivaler al de la totalidad del bien inmueble que es objeto de división, sino única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere *ex novo* y sobre el que estrictamente recae la escritura pública, ya que la capacidad económica manifestada se limita exclusivamente a la parte alícuota del 50% que uno transmite y otro adquiere. Por tanto, produciéndose la extinción del condominio con adjudicación a uno de los comuneros de un bien indivisible física o jurídicamente, cuando previamente ya poseía un derecho sobre aquél derivado de la existencia de la comunidad en que participaba, objeto de gravamen bajo la modalidad de Actos Jurídicos Documentados cuando se documenta bajo la forma de escritura notarial, la base imponible del gravamen quedará integrada por la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y es adquirida por el otro comunero.

10. Bibliografía

ALBA GIL, C. y CALVO VÉRGEZ, J., «La tributación de las comunidades de bienes en el marco de la imposición indirecta», *Gaceta Fiscal*, núm. 367, 2016.

CALVO VÉRGEZ, J., «Las comunidades de bienes y su condición de sujetos pasivos del IVA en las operaciones inmobiliarias», *Revista BIT Plus*, núm. 191, 2016.

CHECA GONZÁLEZ, C., «Tributación de los excesos de adjudicación en el IIVTNU en las comunidades de bienes constituidas por actos *«inter vivos»*», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2012 (consultado en www.aranzadidigital.es).

FLORÁN CAÑADELL, M.^a del C., «Análisis fiscal de las disoluciones de condominios», *Revista BIT Plus*, núm. 198, 2016.

GIL CRUZ, E. M.^a, «Tributación de las adjudicaciones derivadas de la disolución de una comunidad de bienes», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2010 (consultado en www.aranzadidigital.es).

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., «Disolución de las comunidades de bienes», *Carta Tributaria Opinión*, 2017 (consultado en www.laleydigital.com).

SERNA BLANCO, L., «La disolución de las comunidades de bienes *inter vivos* y los excesos de adjudicación en el ITPyAJD: normativa y casos prácticos», *Tribuna Fiscal*, núm. 275, 2014 (consultado en www.laleydigital.com).

MODELOS DE TRIBUTOS AMBIENTALES SOBRE BOLSAS PLÁSTICAS Y SU POTENCIAL CONTRIBUCIÓN A LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE

Daniela González Greco

Abogada (Universidad de Buenos Aires)

*Máster en Medio Ambiente (Universidad
Complutense de Madrid) (España)*

Título

Models of environmental taxes on plastic bags and their potential contribution to Sustainable Development Goals

Resumen

La contaminación ambiental por el consumo y disposición final de las bolsas plásticas se ha ido agravando en los últimos tiempos. Los distintos países han venido adoptando medidas para intentar revertir esta situación. Así, algunos Estados optaron por la introducción de tributos ambientales sobre bolsas plásticas. Sin embargo, los modelos creados varían con cada legislación. El presente artículo se centrará en su estudio y comparación, lo que resulta sumamente útil para entender dónde estamos y hacia dónde podemos ir respecto de la tributación ambiental, en particular en relación con su potencial contribución al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

Palabras clave

Bolsas plásticas, contaminación, medidas fiscales, tributación ambiental, Objetivos de Desarrollo Sostenible.

Abstract

Environmental pollution caused by the consumption and final disposal of plastic bags has been worsening during the last decades. Different countries have been adopting measures to reverse this situation. In this respect, some States decided to introduce environmental taxes on plastic bags. The purpose of this research is to understand the present and the future prospects of plastic bags taxation. This paper studies the different models established on a comparative law basis. It also analyses the potential

contribution of this type of environmental taxation to the achievement of the Sustainable Development Goals.

Keywords

Plastic bags, pollution, environmental taxation, Sustainable Development Goals.

Fecha de recepción: 29-10-2020/ Fecha de aceptación: 20-11-2020/ Fecha de revisión: 25-11-2020

Cómo referenciar: González Greco, D. (2020). Modelos de tributos ambientales sobre bolsas plásticas y su potencial contribución a los objetivos de desarrollo sostenible. *Revista Técnica Tributaria (131)*, 75-98

SUMARIO

1. Introducción
2. Una comparación entre modelos de medidas fiscales para la reducción del uso y consumo de bolsas plásticas
 - 2.1. El estado de la tributación ambiental en distintos países. En particular, casos dentro de la Unión Europea y de América Latina
 - 2.2. Diferencias en la tributación ambiental sobre las bolsas plásticas
 - 2.3. Los casos de estrategias combinadas –reguladoras y económicas–, en Sudáfrica y Colombia
 - 2.4. Un caso emblemático: el precio en Uruguay
 - 2.5. El caso de España: actualidad de la tributación ambiental sobre plásticos
3. La contribución de la tributación ambiental sobre las bolsas plásticas al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible
4. Conclusiones
5. Referencias bibliográficas

1. Introducción

En la sociedad actual, parecería que las bolsas plásticas conforman parte del paisaje que podemos observar en el día a día, especialmente en las grandes urbes, pero también en áreas naturales, como playas y bosques. La practicidad que presentan estas bolsas es innegable. Sin embargo, su potencial contaminante resulta también difícil de negar. Y, sin dudas, se trata de una problemática global que debe atenderse urgentemente.

La magnitud del problema que presentan las bolsas plásticas es tal que, según el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, «se estima que cada año a nivel mundial se consumen uno a cinco billones de bolsas de plástico. Cinco billones equivalen a casi 10 millones de bolsas de plástico por minuto. Si se ataran unas a otras, le darían la vuelta al mundo siete veces por hora y cubrirían un área el doble del tamaño de Francia»¹. La preocupación principal radica en el hecho de que las bolsas de plástico tardan cientos de años en degradarse, lo que las convierte en nocivos contaminantes del suelo y del agua. Sobre esto, existe en la actualidad amplia bibliografía desarrollada en los últimos tiempos, en la que se hace especial referencia a la basura marina y al impacto negativo que presentan las bolsas plásticas sobre las especies y la biodiversidad. Este tipo de bolsas genera también contaminación visual en los centros urbanos. Asimismo, al poseer sustancias químicas que son tóxicas, se vuelven cancerígenas para la población. Con todo ello, las consecuencias negativas que presentan sobre la salud y vida de las personas y sobre el medio ambiente, son verdaderamente preocupantes.

Sin embargo, resulta reconfortante el hecho de que mundialmente hace ya algunos años se ha venido tomando conciencia sobre esta problemática, no sólo por parte de la comunidad científica y organizaciones no gubernamentales sino también por distintos organismos internacionales (especialmente en el marco de la Organización de las Naciones Unidas, ONU)² e incluso por algunas administraciones gubernamentales. De esta manera, los diferentes países han ido adoptando diversas medidas para combatir este flagelo. En palabras de Dan Nielsen (2019, 428), «(...) las bolsas plásticas han sido objeto de más de una década de iniciativas gubernamentales (y no gubernamentales) para limitar su uso, contando un total de 160 políticas públicas a nivel nacional y municipal»³. Aquello denota el grado de concienciación que se ha adquirido y una voluntad para trabajar sobre esta temática.

En tal sentido, existen tres grandes tendencias mundiales de soluciones al problema de las bolsas plásticas. En primer lugar, se puede mencionar a los

1 ONU Medio Ambiente. (2018). Plásticos de un solo uso: una hoja de ruta para sostenibilidad, p. 12.

2 Por ejemplo, véase: <https://www.unenvironment.org/interactive/beat-plastic-pollution/> (última vez consultada el 21/10/2020).

3 Dan Nielsen, T. et al. (2019). Need a bag? A review of public policies on plastic carrier bags – Where, how and to what effect? *Waste Management*, 87, 428.

acuerdos voluntarios⁴. Éstos suelen ser de tipo público-privados con el fin de motivar a que de forma voluntaria se adopten medidas acordes a la reducción y a la progresiva eliminación del uso de bolsas plásticas, tal es el caso de las medidas adoptadas en Nueva Zelanda y Finlandia, entre otros⁵.

Seguidamente, una de las modalidades actuales más utilizada que debe tenerse en consideración, es el instrumento regulador. Éste se encuentra expresado mediante la prohibición de la comercialización y utilización de bolsas plásticas, pudiendo ser ésta parcial o total, tal como se observa en la Ciudad de Buenos Aires (Argentina)⁶, Letonia⁷ y, más recientemente, en la Ciudad de México⁸.

Por último, otra de las medidas para afrontar la problemática en cuestión es a través de la implementación de un instrumento económico basado en los tributos ambientales. Asimismo, no debe dejar de mencionarse que existen casos en los que se utilizan estrategias combinadas que incluyen tanto una prohibición como la introducción de tributos.

En el presente trabajo, nos centraremos en los tributos a las bolsas plásticas. De esta manera, se tratará de dilucidar los modelos que se encuentran en la actualidad, utilizando como base algunos casos dados en países de la Unión Europea, de América Latina y el caso de Sudáfrica. Para ello, se utilizará un método comparativo, que permita delinear las características principales que presentan los distintos modelos de medidas fiscales para la reducción del uso y consumo de bolsas plásticas. Por último, observando y entendiendo que se trata de una problemática mundial, cuyas soluciones comienzan a implantarse en diversos lugares del planeta, este estudio intentará también dar cuenta de la utilidad que tienen estos tributos ambientales sobre las bolsas plásticas, para contribuir al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, establecidos en el marco de las Naciones Unidas.

4 Dentro de estos, algunos países han optado por la creación de incentivos no fiscales con el fin de fomentar el desarrollo de diseños de envases más sustentables, la disminución del uso de plásticos y el reciclaje, así lo hizo Australia en el año 2012. (KPMG. (2013). *The KPMG Green Tax Index 2013: an exploration of green tax incentives and penalties*. p. 33).

5 ONU Medio Ambiente. (2018). *Plásticos de un solo uso: una hoja de ruta para sostenibilidad*, p. 21-22.

6 La Agencia de Protección Ambiental de la Ciudad de Buenos Aires, estableció la Resolución 29/2018 (dentro de la Ley 3.147 de CABA), que dispone que los supermercados, hipermercados y autoservicios de alimentos y bebidas de la Ciudad de Buenos Aires dejarán de entregar bolsas plásticas livianas, no biodegradables, tanto a título oneroso como gratuito. Disponible en: https://www.buenosaires.gov.ar/sites/gcaba/files/reso_29-apra-18_modificacion_reso_341-apra-16.pdf (última vez consultada el 17/10/2020). Véase también: <https://www.buenosaires.gov.ar/agenciaambiental/residuos/bolsas> (última vez consultada el 20/10/2020).

7 Desde enero de 2019 rige una prohibición a las bolsas plásticas de un solo uso, con algunas excepciones por cuestiones de sanidad y salubridad. No obstante, se busca una prohibición total para el año 2025. (OECD. (2019). *OECD Environmental Performance Reviews: Latvia 2019*. OECD Publishing. Paris. p.163).

8 En el caso de la Ciudad de México, debido a la pandemia actual, la prohibición existente se ha dejado sin efecto de manera temporal. Para más información, véase: <https://www.infobae.com/america/mexico/2020/05/26/regresa-el-uso-de-plasticos-en-la-cdmx-tras-coronavirus-bolsas-y-popotes-vuelven-al-mercado/> (última vez consultada el 20/10/2020) y <https://www.unenvironment.org/es/noticias-y-reportajes/reportajes/ciudad-de-mexico-una-megalopolis-en-guerra-contra-las-bolsas> (última vez consultada el 20/10/2020).

2. Una comparación entre modelos de medidas fiscales para la reducción del uso y consumo de bolsas plásticas

2.1. El estado de la tributación ambiental en distintos países. En particular, casos dentro de la Unión Europea y de América Latina

Para comenzar el análisis de los tributos ambientales existentes sobre las bolsas plásticas, es preciso primeramente recordar que la principal función de la fiscalidad ambiental, no es la recaudatoria, sino la modificación de conductas, más específicamente de aquellas consideradas como nocivas para el medio ambiente, por parte de los ciudadanos. En este sentido, según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2010) «*los impuestos ambientales son aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo comprobado y específico sobre el medio ambiente*»⁹. En el caso bajo estudio, se trata justamente de las bolsas plásticas. Asimismo, su función extrafiscal queda bien definida, en tanto lo que se persigue es la reducción del uso y consumo de las bolsas de plástico. Por consiguiente, el impacto de estos tributos resultará el deseado, solamente si se logra un verdadero cambio en la conducta de los individuos en relación con la utilización de las bolsas plásticas.

En la actualidad, existen numerosos casos de Estados que han decidido abordar la problemática de las bolsas de material plástico, adoptando medidas de tipo fiscal, a través de la creación de tributos¹⁰. Sin embargo, se pueden encontrar algunas diferencias en sus estructuras que es necesario desarrollar a fin de comprender los distintos modelos establecidos. Para ello, el trabajo versará sobre casuística desarrollada en algunos países seleccionados de América Latina¹¹ (Colombia y Uruguay), el caso de Sudáfrica y los de Dinamarca, España, Irlanda, Italia y Lituania, como miembros de la Unión Europea (UE).

En primer lugar, es preciso decir que en el ámbito de la Unión Europea rige desde el año pasado, la Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados

9 CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Santiago. p. 417-418.

10 Se debe mencionar que algunos países, no obstante no poseer a la fecha tributos ambientales que graven la comercialización y/o consumo de las bolsas plásticas, han decidido otorgar ciertos beneficios fiscales a aquellas empresas que utilicen plásticos para su reciclaje. Tal es el caso por ejemplo de Brasil. (KPMG. (2013). *The KPMG Green Tax Index 2013: an exploration of green tax incentives and penalties*. p. 33).

11 Para conocer acerca de la situación actual en América Latina y el Caribe, véase: <https://www.unenvironment.org/es/noticias-y-reportajes/reportajes/america-latina-y-el-caribe-lider-en-la-lucha-contra-las-bolsas> (última vez consultada el 21/10/2020).

productos de plástico en el medio ambiente¹², que otorga un margen de acción a los Estados miembros para decidir el tipo de medida a aplicar para conseguir los objetivos dispuestos, incluyendo la opción de adoptar instrumentos económicos. Si bien la Directiva 2015/720 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE¹³, en lo que se refiere a la reducción del consumo de bolsas de plástico ligeras continúa en vigor, de conformidad con lo establecido en el artículo 2 de la Directiva 2019/904 de Parlamento y del Consejo, en caso de existir contradicción entre las normas, prevalecerá esta última. Asimismo, es destacable que, la Directiva actual, en su artículo 17 dispone que su trasposición por parte de los Estados miembros deberá hacerse como muy tarde el día 3 de julio de 2021. Por lo cual, aunque ya varios países han ido adoptando medidas en este sentido, debiendo cumplir con lo dispuesto por la Directiva, es esperable que, en los próximos meses, se produzca una proliferación de nuevas medidas para la reducción del uso y consumo de plásticos por parte de los distintos miembros de la UE.

Ahora bien, adentrándonos en la comparación buscada, es importante destacar que, en rasgos generales, se observan diferencias sustanciales en el avance de la tributación ambiental en las distintas regiones, asociadas tanto al grado de desarrollo de los países en estudio, como así también a su matriz económica y su relación con los recursos naturales disponibles. Si bien la inclinación histórica de los países ha sido gravar las actividades relacionadas con el sector energético y el de los vehículos, desde hace ya varios años, distintos países –probablemente incentivados por la OCDE–, han creado impuestos sobre

12 Es importante destacar que, en relación con las bolsas plásticas, establece como objetivos generales: Artículo 1: Los objetivos de la presente Directiva son prevenir y reducir el impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, en particular el medio acuático, y en la salud humana, así como fomentar la transición a una economía circular con modelos empresariales, productos y materiales innovadores y sostenibles, contribuyendo así también al funcionamiento eficiente del mercado interior.; por su parte, el artículo 4 estipula que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para una reducción ambiciosa y sostenida; y, resulta interesante también lo dispuesto en el artículo 8.1, donde se establece la responsabilidad ampliada del productor. Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32019L0904> (última vez consultada el 22/10/2020).

13 Es de notar que la Unión Europea sin dudas ha ido avanzando y especificando cada vez más su legislación acerca de las bolsas plásticas desde al año 1994, donde su primera Directiva en la materia, relativa a los envases y a los residuos de envases, no incluía el término «bolsas», lo que llevó a una Sentencia del TJUE (29/04/2004), en el Caso Plato Plastik, donde se interpretó que el artículo 3 relativo a envases incluía bolsas de plástico. Véanse: Directiva 2015/720 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE/ en lo que se refiere a la reducción del consumo de bolsas de plástico ligeras. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0720&from=ES> (última vez consultada el 22/10/2020) y Directiva 94/62/CE del Parlamento y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:31994L0062&from=ES> (última vez consultada el 22/10/2020).

residuos y envases¹⁴, entre otros, con el fin de reducir su consumo y evitar impactos negativos sobre el medio ambiente. Es decir que, desde hace algunas décadas se han venido produciendo cambios que permiten que en la actualidad pueda observarse una tendencia por parte de los Estados de ampliar el espectro de lo que se conoce como tributación verde o tributación ambiental. En este sentido, se destaca, por ejemplo, que la recaudación en Portugal proveniente de impuestos ambientales ha aumentado un 16% de 2000 a 2007. Por su parte, Dinamarca es uno de los países más avanzados en la inclusión de impuestos ambientales dentro de su sistema tributario, incluyendo externalidades de los costos de producción y el consumo. Según informes de la OCDE en 2017 su recaudación por tributos ambientales fue de un 3,7% del PIB¹⁵. Aquello da cuenta de la utilidad que presenta este tipo de tributación para el desarrollo de un país. Más aún, es una forma de contribuir a un desarrollo más sostenible, respetuoso con el medio ambiente.

Por otra parte, en el ámbito de América Latina cabe destacar que, conforme la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), «*en las últimas reformas fiscales llevadas a cabo en la región se observa una utilización más frecuente de instrumentos fiscales de carácter ambiental*»¹⁶. No obstante, aún la tendencia son los gravámenes a la energía y a la movilidad, destacándose los impuestos a los hidrocarburos y a la minería. Según sus estudios también, en Argentina el porcentaje del PIB de tributos ambientales ha sido de 1,09% en el año 2011 y de 1,23% en 2016. Mientras que, en Colombia, ha sido del 0,55% en 2011 y de 0,69% en 2016 y, en Uruguay, en 2011 fue el 1,69% y en 2016, el 1,79%¹⁷. Lo que deja en evidencia que, si bien los números han aumentado sutilmente, la región latinoamericana aún tiene un largo recorrido por hacer en lo que concierne a la tributación ambiental, más aún si se la compara con el caso de Dinamarca ya referido.

Con todo esto, respecto de las bolsas plásticas, la tendencia más generalizada ha venido siendo la imposición de gravámenes de tipo indirecto, los que, en virtud de las problemáticas que dichas bolsas causan, podrían considerarse como tributos ambientales a la contaminación. Resta ahora ahondar en las diferencias que presentan las distintas regulaciones sobre la materia.

14 En este sentido, se habla de que «(...) *la Reforma Fiscal Ecológica, la misma se basa en tres objetivos:*

1) *La incorporación al sistema fiscal de disposiciones medioambientales, encaminadas a la modificación, cuando no supresión, de las estructuras tributarias que al seguir otorgando beneficios a sujetos contaminadores incentivan comportamientos negativos para el entorno natural.* 2) *El establecimiento de figuras impositivas respetuosas con el medio ambiente.* 3) *La inspiración en el diseño de los grandes tributos (Impuesto sobre la Renta, IVA e Impuesto sobre Sociedades) de una filosofía de protección del entorno natural en base al concepto del desarrollo sostenible.» Ferré Olive, E. (2010). Hacia una fiscalidad ambiental. *Revista de Administración Tributaria*, N° 30. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, p.100-101).*

15 OECD. (2019). *OECD Environmental Performance Reviews: Denmark 2019*. OECD Publishing. París. p. 127.

16 CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2015). *La reforma fiscal ambiental en América Latina*. Santiago. p. 25.

17 CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019*. Santiago. p. 106.

2.2. Diferencias en la tributación ambiental sobre las bolsas plásticas

Si bien es cierto que mundialmente se está dando un aumento en los casos de países que optan por disponer una tributación sobre bolsas plásticas, sucede que existen diferencias entre las regulaciones a la hora de imponer estos tipos de tributos ambientales que deben tenerse en consideración.

Una primera distinción que merece la pena traer a colación es aquella que se detecta en función del tipo de legislación que se utiliza para introducir un tributo a las bolsas plásticas. Así, algunos países establecen el tributo mediante una ley específicamente relativa a las bolsas plásticas, como son los casos de Irlanda¹⁸ y Sudáfrica¹⁹, mientras que otros lo incluyen dentro de reformas a leyes impositivas anteriores como son los casos de Portugal²⁰ y Colombia²¹. Resulta un poco peculiar el caso de Italia, que recientemente ha incluido la tasa a las bolsas plásticas en su Ley de Presupuesto para el año 2020²². Por último, algunos Estados han optado por incluir la cuestión de las bolsas plásticas dentro de leyes tributarias que gravan la contaminación de forma más genérica o bien conjuntamente con envases de otros tipos, como son los casos de Dinamarca²³ y Lituania²⁴.

De conformidad con el estudio de las distintas regulaciones a los efectos de este análisis, debe resaltarse que, se puede encontrar que algunos países decidieron establecer este tributo ambiental a las bolsas plásticas como gravamen, como sucede en Irlanda; otros como Colombia lo regularon como impuesto; y, algunos han elegido hacerlo como impuestos especiales, por ejemplo, Portugal. Sin embargo, esto resulta más bien en una diferenciación de tipo teórica, ya que,

18 Waste Management (Environmental Levy) (Plastic Bag) Regulations, 2001.

19 Regulaciones sobre bolsas plásticas, 2003. Disponible en: <http://sawic.environment.gov.za/documents/1726.pdf> (última vez consultada el 27/10/2020).

20 Ley No. 82-D/2014, Reforma da Fiscalidade Verde, publicada el 31 de diciembre de 2014 y cuya entrada en vigor se produjo en febrero de 2015. Capítulo V «Contribuciones sobre bolsas de plástico ligeras» (artículos 30 a 49). Incluye un impuesto de 0.08 euros por bolsa en bolsas de plástico ligeras. Disponible en: https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/105737312/201710301716/73367161/diploma/indice?p_p_state=maximized (última vez consultada el 23/10/2020).

21 Ley 1819 de 2016. Disponible en: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140> (última vez consultada el 24/10/2020).

22 Sobre el caso de Italia, es preciso decir que contaba anteriormente con una prohibición sobre bolsas plásticas no biodegradables, Legge 27 dicembre 2006, n. 296 [disponible en: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2007/01/11/8/so/7/sg/pdf> (última vez consultada el 22/10/2020)] y Decreto Legge – 20/06/2017 [disponible en: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2017/06/20/141/sg/pdf> (última vez consultada el 22/10/2020)]. Sin embargo, dentro de su Ley de Presupuesto para el año 2020, se introdujo un impuesto a los llamados «MACSI», es decir, productos de un solo uso, donde se incluyen las bolsas de material plástico [disponible en: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2019/12/30/304/so/45/sg/pdf> (última vez consultada el 22/10/2020)]. No obstante, la norma indicaba que su entrada en vigor se produjera recién en el mes de julio del corriente año, por lo que el impacto comenzará a verse en los próximos meses. Véase: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-italy-introduces-proportional-tax-on-plastic-items (última vez consultada el 22/10/2020).

23 Es de destacar que ha sido uno de los primeros países en introducir un tributo de este estilo, hacia 1993. (OECD. (2019). *OECD Environmental Performance Reviews: Denmark 2019*. OECD Publishing. Paris. p. 182).

24 Ley de impuestos sobre la contaminación, No. I-1188.

a los fines prácticos, estas decisiones no modifican la efectividad del tributo en cuestión.

Otra diferencia se encuentra en relación con el ámbito territorial de aplicación de la norma. En tal sentido, existen regulaciones que han creado gravámenes a las bolsas plásticas a nivel nacional, es decir, que será de aplicación para todo su territorio, como en el caso de Irlanda (en vigor desde 2002) y el de Colombia (en vigor desde 2017), entre otros. Por otra parte, algunas legislaciones si bien son nacionales, contemplan exenciones para determinados territorios del país, como es el caso de Dinamarca, donde tanto Groenlandia como las Islas Feroe se encuentran exceptuadas del pago del tributo. Y, por último, existen casos donde la normativa se establece a nivel local dentro de un país y, por ende, es aplicable únicamente a la región comprendida. Tal es, por ejemplo, el caso de España²⁵, donde la Comunidad Autónoma de Andalucía ha creado el impuesto propio a las bolsas de plástico, mediante ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas para el déficit público y para la sostenibilidad²⁶.

Otro aspecto a considerar es la diferencia existente entre los sujetos pasivos. De este modo, se observa que algunos Estados gravan a los proveedores, como Dinamarca (donde la legislación alcanza a las empresas registradas con una facturación mayor a 5.000DKK), Lituania y Portugal (en ambos casos, el sujeto pasivo recae en productores e importadores); y, otros países han optado por establecer como sujetos pasivos a los minoristas, aunque se repercute en los consumidores, ejemplos de ello son los casos de Irlanda, Sudáfrica, Colombia y, dentro de España, Andalucía. Finalmente, dentro de esta distinción, se destaca que Andalucía realiza la recaudación por la cantidad total de bolsas de plástico suministradas durante un período impositivo, mientras que los otros países han establecido un precio fijo por unidad de bolsa de plástico.

Es importante también comprender la diferencia en las bases imponibles. De tal forma, ciertos países las han establecido conforme al peso, por ejemplo, en Dinamarca la ley establece que se cobrarán 22 DKK por kilogramo de bolsas de plástico y en el caso de Italia, recientemente se determinaron unos 0.45€ (cuarenta y cinco céntimos) por kilogramo de material plástico. Por otra parte, otras legislaciones dispusieron cantidades fijas por unidad, así en Andalucía son 0.10€ (diez céntimos) por bolsa, en Irlanda son 0.22€ (veintidós céntimos) por bolsa, en Sudáfrica 46 rand y, en Colombia cada bolsa tiene un valor de \$50 (cincuenta pesos colombianos).

En relación con el ente recaudador, en la mayoría de los sistemas se trata del organismo tributario de mayor rango, ya sea, por ejemplo, el Ministerio de Finanzas (Dinamarca) o Autoridad de Impuestos y Aduana (Portugal), las Autoridades Fiscales (Irlanda), la Agencia de Aduanas y Monopolios (Italia) o la Administración Tributaria (Colombia). De esta manera, respecto de los entes recaudadores, no se encuentran mayores diferencias en los distintos modelos implantados.

25 Con respecto a España, en el presente apartado se hará referencia al caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía y, en un apartado posterior, se explicará la situación actual a nivel nacional.
26 Publicada en BOJA N.º 243, 15 de diciembre de 2010. Disponible en: https://www.juntadeandalucia.es/export/drupaljda/cehap_l-11-2010.pdf (última vez consultada el 25/10/2020).

Como ya se mencionó, dentro de la tributación ambiental es sumamente importante que se destaque su función extrafiscal, es decir, aquella que permita modular las conductas. Y, como ya se dijo también, en este caso lo que se busca es la reducción de la utilización de bolsas plásticas. En este sentido, Combria Silva (2013, 139) ha señalado que: «(...) *entre las medidas de prevención y lucha contra la contaminación, el tributo se revela como un instrumento eficaz, no sólo proporcionando los recursos necesarios para que el Estado pueda actuar (tributación fiscal), sino también para inducir conductas no contaminantes e inhibir las contaminantes (tributación extrafiscal)*»²⁷. Por esto, si bien todos los tributos aquí estudiados poseen una finalidad ambiental que es sumamente tangible, lo cierto es que no todas las legislaciones han previsto la afectación a fondos o programas medioambientales. Dentro de los que sí lo han considerado de esta manera, se encuentra el caso de Lituania, que estableció que lo recaudado será destinado a programas de gestión de residuos, apoyo a proyectos de reciclaje y a la promoción de tecnologías no contaminantes. Por otra parte, Irlanda –que continúa siendo el caso de estudio de éxito por excelencia²⁸–, lo destinó a un Fondo Ambiental, administrado por el Departamento de Ambiente, Patrimonio y Gobierno Local, para apoyar diversas actividades relacionadas con la gestión de residuos, actividades de reciclaje, investigación y desarrollo y campañas de concienciación.

Finalmente, otros de los aspectos más relevantes respecto de la tributación ambiental sobre bolsas plásticas a tener en cuenta son las reducciones y exenciones. Éstas son muy variadas de legislación en legislación, pero, es destacable que, pocos son los sistemas que permiten algún tipo de reducción. Esto último se observa en el caso colombiano, donde se establece que la tarifa de las bolsas plásticas que ofrezcan soluciones ambientales será del 0%, 25%, 50% o 75% (cero, veinticinco, cincuenta y setenta y ciento por ciento, respectivamente) del valor pleno de la tarifa, según el nivel de impacto al medio ambiente y a la salud pública, definido por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Y, por otra parte, Italia dispuso para las empresas activas en el sector de los plásticos, a los fabricantes de productos con un único uso destinado a tener la función de contener, proteger, manipular o entregar bienes o para productos alimenticios, el reconocimiento de un crédito fiscal del 10% (diez por ciento) de los gastos incurridos, desde el 1 de enero de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2020, por el ajuste tecnológico en el contexto del Plan Nacional de Plásticos Sostenibles. Es decir, que en el caso italiano se trata de una medida temporal, que finalizará con la culminación del año en curso.

Aunque son sólo algunos pocos casos los que se encuentran de reducciones, las exenciones sí que se observan con mayor frecuencia. Varias de las regulaciones, las establecen para cuestiones sanitarias y de salud. En este sentido, Irlanda, Portugal, Andalucía y Colombia, dispusieron una exención para bolsas de plástico utilizadas para contener pescados, carnes y aves frescas y sus deri-

27 Combria Silva, P. (2013). Las bases internacionales y supranacionales de la tributación ambiental: en el marco del continente americano. *Revista de Administración Tributaria*, N°35, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. p. 139.

28 Irlanda emprendió una campaña de comunicación tan fuerte por parte del Departamento de Ambiente, Patrimonio y Gobierno Local acerca de las razones de introducción de este tributo, que logró que, en el primer año de vigencia del gravamen a las bolsas plásticas, el consumo se redujera en un 90%.

vados frescos, frutas y hortalizas, alimentos cocinados –fríos o calientes– y congelados. También, tanto Andalucía como Irlanda y Colombia dispusieron que estarán exentas las bolsas que sean reutilizables. En algunos casos, la exención se debe al bajo volumen del importe, tal es el caso de Italia (que, para pagar, debe ser mayor a 10 –diez– euros) o, en Lituania cuando sea menor a 0.5 toneladas. Por otra parte, resultan curiosas las especificaciones de Irlanda, quien incluyó dentro de las exenciones las bolsas de plástico a bordo de barcos y aviones, en áreas de puertos o aeropuertos. Por último, es igualmente llamativo el caso de Portugal, quien dejó exentas de pago también a las bolsas utilizadas para caridad.

Hasta aquí se estudiaron las distinciones más notables en los esquemas vigentes de tributos ambientales sobre las bolsas plásticas. A partir de ello, puede preliminarmente concluirse que todas las regulaciones de este tipo poseen el mismo objetivo en común: la reducción de la utilización y del consumo de las bolsas plásticas, mediante algún gravamen o impuesto. Ello, independientemente de las distinciones y particularidades de cada caso, en especial en lo que hace a los sujetos pasivos y las bases imponibles. Asimismo, por lo general, las exenciones se establecen por motivos de sanidad y salubridad. Esto último resulta lógico, ya que son razones con entidad suficiente, básicamente por perseguir también la protección de las vidas humanas. Finalmente, otra generalidad que quedó evidenciada es que los entes recaudadores suelen ser las administraciones centrales, mediante los organismos tributarios que tengan la mayor jerarquía, como Autoridades, Ministerios, etc.

2.3. Los casos de estrategias combinadas –reguladoras y económicas–, en Sudáfrica y Colombia

Los tributos ambientales sobre bolsas plásticas pueden ser sumamente exitosos en la búsqueda de la reducción de su uso y consumo. No obstante, existen en la actualidad varias administraciones que, por diversas razones políticas, sociales y culturales, optan por la creación de sistemas combinados o mixtos. Estos sistemas se basan en la inclusión de estrategias tanto de tipo regulador, es decir, una prohibición –ya sea total o parcial (esto puede depender del material con el que se encuentren fabricadas las bolsas, de su densidad, o de otras características)– como estrategias de tipo económico, mediante la imposición de gravámenes de algún tipo. Tales son los casos de Colombia y Sudáfrica.

Tanto Colombia como Sudáfrica establecieron en sus regulaciones una prohibición de tipo parcial, ya que afecta a determinadas bolsas que poseen unas características especificadas en la misma norma. Se destaca que, en ambos países, dicha especificación está relacionada con el tamaño de la bolsa. En Sudáfrica pues, donde con anterioridad a la imposición de la legislación, se estimaba que se consumían ocho mil millones de bolsas plásticas por año (Dikgang et al., 2012), la prohibición rige desde el año 2003 para aquellas bolsas cuyo grosor sea inferior a 30 micras. Mientras que, en Colombia la prohibición recae sobre aquellas bolsas de plástico desechables, cuyo tamaño sea menor a 30x30 centímetros.

Con todo ello, debemos recordar que ambas regulaciones prevén también tributos. En el caso de Sudáfrica, se estableció un gravamen y en Colombia, un impuesto. Aunque ambos buscan una disminución en el uso y consumo de bolsas plásticas por parte de sus poblaciones, como ya se explicó, cada legislación presenta sus características particulares, lo que hace que se observen algunas diferencias. Sin embargo, estos dos casos son quizás en los que se encuentren más similitudes. Ello resulta no sólo de tratarse de ejemplos de estrategias combinadas, sino también por haber legislado sujetos pasivos y bases imponibles prácticamente idénticos (ver apartado anterior).

A partir de los casos enunciados, resulta interesante ver cómo algunos sistemas deciden incluir dos estrategias diversas. No obstante, una estrategia combinada parecería tornarse algo confusa a la hora de su efectiva aplicación. Por su parte, en lo que a Sudáfrica respecta, si bien hace ya más de quince años que aplica el gravamen, actualmente se está replanteando la medida, ya que no ha podido incidir en los ciudadanos tal como se esperaba, generando como mayor impacto no una verdadera disminución del uso de las bolsas plásticas, sino una mera estandarización en los tamaños de éstas²⁹. Lo que podría también terminar sucediendo en Colombia, si no se logra una efectiva concienciación por parte de los usuarios y consumidores de las bolsas plásticas. Por lo cual, habrá que esperar algunos años más y evaluar en un futuro si la utilización de un modelo combinado resulta una decisión acertada, aunque sin dudas, dicha evaluación deberá realizarse caso por caso.

2.4. Un caso emblemático: el precio en Uruguay

Como es sabido, uno de los principios rectores de la tributación es el de legalidad, lo que implica que no puede existir un tributo sin una ley previa, emanada por el organismo competente, que así lo establezca. En función de todos los tributos sobre bolsas plásticas analizados, como ya se vio, se puede concluir que éstos cumplían con ese requisito de poseer una base legal que los creara.

En este sentido, resulta sumamente curioso el caso de Uruguay. Allí, «de acuerdo al Compromiso Empresarial para el Reciclaje (CEMPRE) en Uruguay (conforme datos de 2008) eran volcadas al mercado alrededor de 1.400 millones de bolsas plásticas por año, 1.100 millones de las cuales son de fabricación nacional y 300 millones son importadas»³⁰, con una población que para ese entonces ascendía a más de 3 millones de habitantes³¹. Es decir, que existía una amplia circulación de bolsas plásticas por el territorio uruguayo.

Para dar respuesta a esta problemática, en el año 2018 el Poder Legislativo de dicho país sancionó la Ley 19.655, relativa a medidas para la prevención y

29 Dikgang, J. et al. (2012). Analysis of the plastic bag levy in South Africa. *Resources, Conservation and Recycling*, N°66. p. 59.

30 CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2015). *Impuestos Verdes: viabilidad y posibles impactos en Uruguay*. Santiago. p. 52.

31 La población total en 2008 era de 3.334.052. Dato extraído del Instituto Nacional de Estadística de Uruguay. Disponible en:

<https://www.ine.gub.uy/documents/10181/39317/Uruguay+en+Cifras+09.pdf/13b159a2-19c7-441a-a7ce-86260e527747> (última vez consultada el 20/10/2020).

reducción del impacto ambiental derivado de la utilización de bolsas plásticas³². Esta norma, fue posteriormente reglamentada a través de su Poder Ejecutivo, mediante Decreto N. 3/019, de 7 de enero de 2019³³. Lo destacable del caso uruguayo es que la legislación en cuestión no establece en ningún artículo que se trate de un tributo. Sin embargo, de la lectura de su articulado, parecería desprenderse que poco difiere de los casos anteriormente estudiados.

Ahora bien, la reglamentación dispone de manera concreta un precio, estipulado en 0,82 unidades indexadas (\$3,30 pesos uruguayos) + IVA, que se ajustará anualmente. Asimismo, el cobro estará a cargo de los comerciantes, quienes tienen la obligación de discriminar en la factura correspondiente, el detalle de las bolsas entregadas, indicando su cantidad y su precio unitario. Al igual que en las legislaciones previamente referenciadas, Uruguay ha establecido también como «exclusión específica» a aquellas bolsas que contengan alimentos frescos, congelados, etc., es decir, excluyendo a determinadas bolsas por razones de sanidad, tal como se analizó en párrafos anteriores. Y, entre otras cosas, ha optado también por dejar exentas a aquellas bolsas que sean reutilizables.

Pero, además del precio dispuesto y de las exclusiones previstas, la legislación uruguaya prevé también la prohibición a la fabricación e importación de bolsas plásticas que no sean compostables o biodegradables, debiendo estas últimas contar con su debida certificación. Con todo ello, es posible considerar al sistema uruguayo como uno de tipo combinado o mixto, al igual que se vio en los casos estudiados de Sudáfrica o Colombia.

Por lo expuesto, aunque la situación de Uruguay se podría equiparar a las de aquellos países que optaron por estrategias combinadas, lo cierto es que su encuadre no resulta sencillo y, por ende, no queda del todo claro. Ello así, en virtud de que resulta algo dudoso el cumplimiento del requisito de legalidad en la creación del tributo ambiental en cuestión. A juzgar por el texto mismo de la norma, o bien hay que considerar que el legislador simplemente quiso efectivamente establecer un precio debido o bien que el legislador ha fallado en la utilización de una correcta técnica legislativa y ha querido establecer un tributo a las bolsas plásticas mediante una declaración de interés general. No obstante, el resultado sigue siendo el mismo: Uruguay ha dado un importante paso para la reducción de la utilización de bolsas plásticas. Esto, indudablemente, si logra generar el impacto adecuado en la ciudadanía y en sus visitantes, sus preciosas playas y magníficos paisajes y su biodiversidad, se lo agradecerán a un mediano y a un largo plazo.

2.5. El caso de España: actualidad de la tributación ambiental sobre plásticos

Sobre la situación particular de España, en el apartado acerca de los distintos modelos existentes, se utilizó el ejemplo de la Comunidad Autónoma de Anda-

32 Disponible en: <https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/docu9871484598465.htm> (última vez consultada el 20/10/2020).

33 Disponible en: <https://www.mvotma.gub.uy/institucional/normativa-asociada/decretos/item/10012044-decreto-n-3-2019> (última vez consultada el 20/10/2020).

lucía. Ahora, es preciso realizar una breve explicación acerca de la actualidad nacional, dado que en los últimos meses se ha avanzado en pos de la implementación de un impuesto sobre envases de plástico de un solo uso³⁴, que merece la pena tener en consideración.

Respecto de las bolsas plásticas, en España rige el Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores³⁵. Este Real Decreto establece la obligación para los comerciantes de cobrar un precio por cada bolsa de plástico entregada. Sin embargo, hace apenas unos meses, el gobierno español ha comenzado a evaluar la posibilidad de crear una nueva figura tributaria: el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables.

Esta decisión se ha tomado en parte por la motivación de incorporar en el ordenamiento jurídico interno español la Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, cuyo plazo de transposición vence en julio del año próximo.

De esta manera, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se adoptaría mediante una modificación a la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados³⁶. El borrador de este anteproyecto de ley³⁷, por la que se modifica la ley en cuestión, ha sido sometido a consulta pública, conforme al trámite legalmente previsto. Asimismo, de manera particular, en febrero del corriente año, se abrió una consulta pública previa relativa a la implantación de un impuesto de este tipo, de la que participaron más de ciento treinta y cinco personas y entidades³⁸.

Este impuesto especial y de naturaleza indirecta sobre envases de plástico de un solo uso figura pues en el Título VIII del Anteproyecto (artículos 58 a 75) y, de conformidad con el texto de la norma, su entrada en vigor se producirá con efectos a partir del 1 de julio de 2021. En relación con su formulación, cabe destacar que el ámbito objetivo indicado abarca los envases de plástico y todos los productos de plástico no reutilizables que sirvan para contener productos líquidos o sólidos, o para envolver bienes o productos alimenticios. Aunque no se

34 Véase: <https://elpais.com/sociedad/2020-06-02/el-gobierno-lanza-un-nuevo-impuesto-sobre-los-envases-plasticos-que-preve-recaudar-724-millones-de-euros.html> (última vez consultada el 24/10/2020).

35 Publicado en BOE N.º 22, 19 de mayo de 2018. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-6651> (última vez consultada el 20/10/2020).

36 Véase: <https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/arranca-la-tramitacion-del-anteproyecto-de-ley-de-residuos-para-impulsar-una-econom%C3%ADa-circular-mejorar-la-gestion-de-residuos-en-espana-y-luchar/tcm:30-509531> (última vez consultada el 24/10/2020).

37 Disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/participacion-publica/200602aplresiduosysyc_informacionpublica_tcm30-509526.pdf (última vez consultada el 23/11/2020).

38 Aunque la Memoria así lo indica, lo cierto es que de la lectura del Anexo I.D, que contiene las intervenciones, se puede observar que el número es algo inferior, ya que algunos nombres aparecen repetidos, aunque con comentarios distintos.

menciona específicamente a las bolsas plásticas, a mí entender estarían también incluidas dentro de los envases descritos en la norma³⁹.

De su estructura, lo más notable es que el hecho imponible será entonces la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de esos productos plásticos (respecto de estos dos últimos supuestos, siempre que excedan los 5kgs), siendo sujetos pasivos los fabricantes e importadores, como se observa por ejemplo también en el caso de Portugal. Por otra parte, la base imponible dependerá de la cantidad y se expresa en kilogramos, estableciéndose el tipo impositivo en 0,45 euros por kg. Esto es exactamente igual que lo dispuesto en el mes de enero por Italia.

Quizás una distinción peculiar del impuesto español se encuentre entre las exenciones previstas en la norma. El inciso c) del artículo 65 establece que los envases de plástico no reutilizables destinados al acondicionamiento primario de medicamentos estarán exentos, lo que no se ha observado en los casos estudiados en apartados anteriores.

De otro lado, en la Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados (Memoria), se plantea que este impuesto ayudará a la investigación y a la utilización de materiales sustitutivos del plástico. No obstante, una de las preocupaciones que se expresaron durante las consultas fue que la recaudación de este impuesto no estaría afectada a una finalidad en concreto. Como se vio con anterioridad, es sumamente importante que la afectación de este tipo de tributos esté relacionada con una mejora a la protección medioambiental. Pese a ello, en la Memoria consta que *«rige con carácter general el principio de unidad de caja o principio de no afectación de los ingresos a finalidades determinadas»*⁴⁰.

Por último, este impuesto se pretende aplicar en todo el territorio español, por lo cual habrá que ver qué sucede con el caso del impuesto andaluz ya estudiado, dado que en principio parecería que la colisión es inevitable. Sin embargo, cabe recordar que el impuesto creado por la Comunidad Autónoma de Andalucía grava el suministro de bolsas plásticas de un solo uso, no así la fabricación e importación. De cualquier modo, si se generase un conflicto, la solución podría darse mediante la aplicación del artículo 6.2 de la LOFCA⁴¹.

39 Sobre esto, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia en su Informe de 30 de julio 2020 sobre el Anteproyecto, plantea la preocupación de que no esté explicitada la inclusión o no de las bolsas plásticas y la posible contradicción con el Real Decreto 293/2018. Véase página 20 del Informe de la CNMC. Disponible en: https://www.cnmc.es/sites/default/files/3084246_9.pdf (última vez consultada el 28/10/2020).

40 Memoria del análisis del impacto normativo del Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, p. 35. Disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/participacion-publica/200602mainanexosaplrcs_informacionpublica_tcm30-509527.pdf (última vez consultada el 28/10/2020).

41 A saber: *«Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.»* Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, Publicada en BOE N.º 236, de 1 de octubre de 1980. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166> (última vez consultada el 27/10/2020).

Para finalizar, es subrayable que el Plan Presupuestario para 2021 presentado por parte de España hace apenas algunas semanas atrás (octubre 2020) ante la Unión Europea⁴², ya contempla un monto de recaudación por la introducción de esta figura tributaria, la que se incluye en un plan de «nueva fiscalidad verde» y por la que se estima una suma total de 491 millones de euros⁴³. Asimismo, recientemente, el 28 de octubre pasado, fue presentado ante las Cortes Generales el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado⁴⁴ y, en su presentación se hace igualmente referencia, dentro de la sección de los ingresos previstos, a este impuesto sobre envases plásticos de un solo uso. Por todo lo expuesto, aunque resta aún que se desarrolle el trámite parlamentario estipulado, parece que la aprobación y puesta en marcha del impuesto a los envases plásticos de un solo uso en España es algo inminente.

3. La contribución de la tributación ambiental sobre las bolsas plásticas al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible

Hasta aquí se analizaron los diferentes sistemas de tributación ambiental sobre las bolsas plásticas. Corresponde ahora hacer una breve referencia a su relevancia de cara a la incidencia sobre la iniciativa de las Naciones Unidas plasmada en la Agenda 2030 y sus Objetivos de Desarrollo Sostenible⁴⁵ (ODS). Más específicamente, se abordará la contribución de la tributación sobre bolsas de plástico para el cumplimiento de estas metas.

La Agenda 2030 data de 2015 y es aquella mediante la cual se establecieron los ODS, convirtiéndose en el plan de acción multilateral más ambicioso de los últimos tiempos. La creación de estos nuevos Objetivos se hizo con el fin de que funcionen como una suerte de continuidad de sus precursores Objetivos de Desarrollo del Milenio, fijados para el período 2000-2015. En la actualidad, los ODS son 17. Y, además, se dispuso una totalidad de 169 metas basadas en la humanidad y el planeta.

Como ya se evidenció, la problemática de las bolsas plásticas se trata de un flagelo mundial que atenta contra el medio ambiente. Particularmente, por afectar a la biodiversidad y a las especies –tanto terrestres como marinas– y, junto con ello, produce también efectos negativos significativos sobre la vida de los seres humanos. Frente a esto, la tributación ambiental se presenta como una medida económica con una potencialidad enorme para ayudar a mejorar la situación en pos del bienestar de toda la humanidad. Además, este tipo de tri-

42 Véase: https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/paginas/2020/15102020_planpresupuestario.aspx (última vez consultada el 24/10/2020).

43 Véase el Plan Presupuestario 2021, p. 54. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2021/Plan_Presupuestario_2021_ES.pdf (última vez consultada el 24/10/2020).

44 La Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2021 está disponible en: <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/ProyectoPGE2021/Documents/LIBROAMARILLO2021.pdf> (última vez consultada el 28/10/2020). El Anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 está disponible en: https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2021Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/1/N_21_A_R_1_ARTICULADO%20DE%20LA%20LEY.PDF (última vez consultada el 28/10/2020).

45 Disponible en: <https://undocs.org/es/A/69/L.85> (última vez consultada el 22/10/2020).

butación ambiental presenta otra ventaja de relevancia, y es que posee una gran capacidad para contribuir al cumplimiento de los ODS.

Sobre esto último, es preciso decir que, si bien los ODS son 17 y se hallan estrechamente relacionados unos con otros, especialmente por presentar cierta transversalidad en sus enunciados, una tributación ambiental que incida sobre el uso y consumo de bolsas plásticas, ayudará a mejorar los índices de algunos de estos Objetivos de manera particular. A continuación, se detallarán los que se consideran de mayor relevancia en virtud del impacto que puede generar una tributación ambiental sobre bolsas de plástico.

Primeramente, en relación con el ODS 3 «Salud y Bienestar», cuya meta principal es garantizar una vida sana y promover el bienestar para todos en todas las edades, la imposición de una tributación ambiental sobre bolsas plásticas permitiría generar una menor exposición a los químicos tóxicos que poseen estas bolsas y a una mejor conservación del medio ambiente en general. Especialmente, se contribuiría a alcanzar la meta 3.9, por cuanto dispone: «*para 2030, reducir sustancialmente el número de muertes y enfermedades producidas por productos químicos peligrosos y la contaminación del aire, el agua y el suelo*». No obstante, debido a la crisis actual de la pandemia producida por el COVID-19 y a un mayor aumento del uso generalizado de este tipo de bolsas, esta meta parecería estar aún bastante lejos de poder cumplirse.

Seguidamente, se destaca el ODS 6, «Agua limpia y Saneamiento». Este Objetivo busca garantizar la disponibilidad de agua y su gestión sostenible y el saneamiento para todos. En particular, la meta 6.3 dice que «*para 2030, mejorar la calidad del agua mediante la reducción de la contaminación, la eliminación del vertimiento y la reducción al mínimo de la descarga de materiales y productos químicos peligrosos, la reducción a la mitad del porcentaje de aguas residuales sin tratar y un aumento sustancial del reciclado y la reutilización en condiciones de seguridad a nivel mundial*». Se trata de un tema sumamente sensible, que actualmente se está tratando en foros internacionales de relevancia, donde se discute acerca de la basura marina y los microplásticos, lo que se deriva del desecho de distintos tipos de materiales plásticos. Por tanto, la contribución que generaría la tributación sobre bolsas plásticas queda clara. Sin embargo, el propio informe de progreso de los ODS a 2020 evidencia que: «*si no se incrementa sustancialmente la ratio de progreso, las metas del Objetivo 6 no se completarán a 2030*»⁴⁶.

También, es posible considerar que la tributación ambiental puede contribuir con el ODS 11, «Ciudades y Comunidades Sostenibles». Esto así, por cuanto dicho Objetivo persigue que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles. A mayor abundamiento, su meta 11.6 establece: «*para 2030, reducir el impacto ambiental negativo per cápita de las ciudades, incluso prestando especial atención a la calidad del aire y la gestión de los desechos municipales y de otro tipo*». Es decir que, si se aplicara la tributación ambiental de modo tal que genere una disminución en la cantidad de bolsas plásticas, ello se verá posteriormente reflejado en una reducción de la

46 Naciones Unidas. (2020). Informe 2020 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, p. 36.

contaminación urbana, traduciéndose en ciudades más limpias y con mejores condiciones de habitabilidad.

De todos los ODS, uno de los más destacables en relación con la tributación sobre bolsas plásticas, es el ODS 12 sobre «Producción y Consumo responsables», que busca que se garanticen modalidades de consumo y producción sostenibles. Si bien una tributación ambiental sobre bolsas plásticas ayudaría a alcanzar este objetivo de manera general, su aplicación se volverá de especial relevancia para las metas 12.4⁴⁷, 12.5⁴⁸ y 12.8⁴⁹, tratándose las dos primeras acerca de los desechos y el reciclaje y, la última, acerca de la necesidad de que las personas cuenten con información suficiente sobre el desarrollo sostenible. Por tanto, esta tributación ambiental favorecería su cumplimiento, ya que con ella se impulsa la generación masiva de conciencia en los consumidores y un aumento de la utilización de bolsas reutilizables, con la consecuente reducción de desechos de plásticos de un solo uso. Incluso, la Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, indica en su propio preámbulo que las medidas que se adopten en este sentido ayudarán a alcanzar este objetivo. No obstante, el Informe de los ODS a 2020 no resulta para nada alentador, dado que indica que los desechos generados durante la pandemia producida por el COVID-19 están aumentando⁵⁰.

Por su parte, aunque con una relación menos directa, cabe mencionar también el ODS 13, «Acción por el clima». Sobre este, la tributación ambiental ayudaría en función de todos los aspectos ya mencionados porque generaría una disminución de la contaminación de los ecosistemas que sea provocada por las bolsas plásticas y contribuiría a la protección de la biodiversidad en general.

Otro de los ODS más destacables es, innegablemente, el 14 «Vida Submarina». Este Objetivo plantea la conservación y utilización sostenible de los océanos, los mares y los recursos marinos, ligado también con el ODS 6 ya visto sobre el agua limpia. Una vez más, siendo que las bolsas generan basura marina, la que afecta de forma directa a las especies y al ecosistema marino, modificándolo y dañándolo, la imposición de tributos sobre estas bolsas impactará positivamente sobre esto, favoreciendo su preservación. En igual sentido, de forma más específica, la meta 14.1 de este ODS dispone: «*para 2025, prevenir y reducir de manera significativa la contaminación marina de todo tipo (...)*». A mayor abundamiento, la Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, también hace referencia a su potencial contribución con este objetivo.

47 El texto reza: «*Para 2020, lograr la gestión ecológicamente racional de los productos químicos y de todos los desechos a lo largo de su ciclo de vida, de conformidad con los marcos internacionales convenidos, y reducir de manera significativa su liberación a la atmósfera, el agua y el suelo a fin de reducir al mínimo sus efectos adversos en la salud humana y el medio ambiente.*».

48 «*Para 2030, disminuir de manera sustancial la generación de desechos mediante políticas de prevención, reducción, reciclaje y reutilización.*».

49 «*Para 2030, velar por que las personas de todo el mundo tengan información y conocimientos pertinentes para el desarrollo sostenible y los estilos de vida en armonía con la naturaleza.*».

50 Naciones Unidas. (2020). Informe 2020 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, p. 48.

Es igualmente preciso mencionar el ODS 15, «Vida de los Ecosistemas Terrestres», al establecer éste la protección y promoción del uso sostenible de los ecosistemas terrestres, como así también el buscar frenar la pérdida de la biodiversidad biológica, entre otros aspectos. De esta manera, como ya se dijo, una disminución en la cantidad de bolsas plásticas, conlleva a un ambiente más limpio y sano, lo que implica una preservación de estos ecosistemas.

Los hasta aquí enunciados son los ODS a los que podría contribuir una tributación ambiental relativa a las bolsas plásticas. Por último, vale la pena hacer una breve referencia al caso del ODS 17 «Alianzas para lograr los objetivos», ya que su meta 17.1 se ha establecido de la siguiente manera: *«fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante la prestación de apoyo internacional a los países en desarrollo, con el fin de mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales y de otra índole»*. La importancia de este ODS radica en que se presenta como la otra cara, es decir, como capaz de contribuir a desarrollar los sistemas de tributación ambiental sobre bolsas plásticas. No sólo se podrían mejorar los ya existentes, sino también que podrían introducirse estos tributos en países que aún no cuentan con medidas efectivas para atacar la contaminación por bolsas de este tipo. Para lo cual, la creación de alianzas que permitan transferir conocimiento y compartan buenas prácticas, podría ser de gran utilidad para avanzar hacia una fiscalidad más verde.

Como se puede observar, las políticas económicas –puntualmente fiscales– tendientes a la disminución y eliminación de las bolsas plásticas ayudarán de manera significativa al cumplimiento de los ODS y, por ende, al desarrollo y bienestar humano. Pero, de los distintos debates internacionales de los últimos años, ha quedado claro que estos objetivos son por demás ambiciosos y, por ende, requieren de una financiación sumamente importante para su concreción. Es por ello que la Agenda de Acción de Addis Abeba⁵¹, aprobada también en 2015 por la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo y adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, ha reconocido la importancia de que las administraciones desarrollen una recaudación fiscal moderna y más eficiente. Por este motivo, se debe destacar el rol de los tributos ambientales y, en este caso, especialmente el de aquellos impuestos sobre las bolsas plásticas. Aunque, debe reiterarse una vez más, la importancia de que su recaudación esté real y efectivamente destinada a fines específicamente ambientales, que permitan asimismo una mejora en el sistema general y una mayor contribución al cumplimiento de los ODS.

Sin embargo, como contrapartida de la obtención de financiación, es también de vital relevancia que se lleven a cabo rendiciones de cuentas periódicas y un control riguroso. Por tanto, no puede dejarse de lado el rol de las instituciones auditoras. Si bien como se desprende del análisis realizado en este trabajo de las diferentes tributaciones, los distintos países están recaudando a partir de un tributo ambiental, es importante que existan estrictos mecanismos de control y de rendición de cuentas. La tributación ambiental representa una gran oportunidad frente a los ODS, pero se trata de un desafío, donde se busque generar un sistema más transparente, que permita una mayor participación ciu-

51 Disponible en: https://unctad.org/system/files/official-document/ares69d313_es.pdf (última vez consultada el 22/10/2020).

dadana. Y es que para la concreción de los ODS es necesaria una participación activa y coordinada de los distintos sectores: público, privado y sociedad civil, ya que solo así el mundo será lo suficientemente fuerte y contará con los recursos necesarios para afrontar los desafíos que la Agenda 2030 presenta. Todo ello podrá hacer que, al mismo tiempo que se cumplimenten con los objetivos establecidos, se consiga una verdadera gobernanza en materia de fiscalidad ambiental, que contribuya a contar con reglas del juego claras y con una gestión eficaz y sostenible.

Lamentablemente, la situación actual derivada de la pandemia del COVID-19 representa un desafío histórico global para lograr lo antedicho. Además, en lo que a la disminución en la utilización y disposición de las bolsas plásticas en particular respecta, ha venido presentándose como un verdadero obstáculo, ya que por razones de sanidad y salubridad su uso se ha vuelto a incrementar. Incluso, en algunos países donde regían prohibiciones, éstas se han levantado temporalmente. Es por esto que, aunque los tiempos apremian, dado que restan sólo diez años para que finalice la Agenda 2030, habrá que esperar todavía algunos años más para poder evaluar el verdadero impacto de las últimas regulaciones fiscales ambientales en materia de reducción del uso y consumo de bolsas plásticas y su contribución al cumplimiento de los ODS y, más aún, para poder hablar de una gobernanza en este sentido.

4. Conclusiones

La problemática de las bolsas plásticas radica en los impactos negativos que éstas generan en el medio ambiente y en la salud de las personas. En las últimas décadas, dicha problemática ha aumentado la preocupación de los distintos gobiernos. De esta manera, éstos han venido aplicando diversas políticas con el fin de dar respuesta a este problema, persiguiendo la reducción y evitación del uso y consumo masivos de las bolsas de plástico. Bien sea porque estas políticas se adopten como consecuencia de lo tangible que resultan y de la concreción que presentan en el corto plazo, bien como consecuencia de haber llegado a la concienciación necesaria acerca de los efectos adversos de las bolsas plásticas por parte de las administraciones, dichas medidas se vuelven indiscutiblemente positivas. Esto es debido a que una disminución en la circulación de bolsas de plástico produce un impacto positivo considerable sobre la contaminación, ayudando a reducirla y mejorando la protección y la calidad del medio ambiente.

No obstante, como se estudió en este trabajo, los modelos de medidas son diversos. No sólo porque algunos se presentan como de tipos mixtos (Colombia y Sudáfrica), combinando estrategias regulatorias con económicas, sino porque incluso dentro de los modelos de tributación ambiental sobre bolsas plásticas se observan diferencias en sus creaciones. Así, algunos Estados optaron por aplicar un impuesto en todo su territorio (por ejemplo, Irlanda), mientras que otros dejaron exentas a determinadas áreas de sus territorios (Dinamarca). Los sujetos pasivos son diferentes también: en ocasiones se grava a los proveedores (tal como lo hace Lituania), en otras a los minoristas (el caso de Colombia). Las bases imponibles cambian y, en general, se establecen por peso, tamaño o unidad. Por su parte, quizás la similitud más notoria se encuentra en los entes

recaudadores, siendo la mayoría de las veces, el organismo tributario de mayor jerarquía. Con todo esto, aunque los modelos presentan diferencias, se puede decir que en casi todos los países donde se han implementado medidas al respecto, han tenido cierto nivel de éxito.

Además, quedó a las claras que esta tributación posee un gran potencial para contribuir al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, entendiéndolos como la agenda de acción multilateral por excelencia. Por ende, podría ser interesante pensar a futuro en algún modelo unificado y en una fabricación – a gran escala– de bolsas con productos no contaminantes y biodegradables. Es decir, traspasar estos ejemplos de estrategias nacionales o municipales y convertirlos en un tipo único, a modo de política pública global. Si bien la Unión Europea con su última Directiva ha avanzado en este sentido, no se ha definido por la aplicación de una medida en particular, dejando la elección en manos de cada Estado miembro, a los que se les está acabando el tiempo para actuar.

Sin embargo, para poder llegar a una política pública global de este tipo y, sobre todo, para lograr el efecto que se busca con los tributos ambientales sobre bolsas plásticas, que es la disminución sustancial de su utilización, es preciso reforzar también las campañas de concienciación y educación. En este sentido, una vez más, el caso de Irlanda resulta de lo más destacable por su gran éxito y rápido impacto. Pero es que lo ha hecho como se debe. Los irlandeses a través de la comunicación efectiva por parte de la administración, han comprendido la naturaleza de la imposición del gravamen y han obrado en consecuencia. Ojalá España, que ahora comienza a transitar por este camino, pueda seguir sus pasos y posicionarse como un ejemplo de buena práctica en tributación sobre bolsas de plástico.

A raíz de todo lo expuesto, veo claros dos desafíos actuales y futuros de la tributación ambiental, a saber: la educación ambiental y la cooperación entre los distintos sectores de las sociedades. Esto último implica que se lleve adelante no sólo un involucramiento por parte de los sectores público-privado, sino que se incluya también a la sociedad civil, organizaciones no gubernamentales y sindicatos. Si se logran abordar satisfactoriamente estos retos, el potencial de la tributación ambiental para generar una mayor protección medioambiental es enorme. El futuro en este sentido es bastante prometedor, habrá que esperar entonces que ese futuro no se demore demasiado en llegar.

5. Referencias bibliográficas

Alpizar, F. et al. (2020). A framework for selecting and designing policies to reduce marine pollution in developing countries. *Environmental Science and Policy*, 109, 25-35.

CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2015). *La reforma fiscal ambiental en América Latina*. Santiago.

- CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2015). *Impuestos Verdes: viabilidad y posibles impactos en Uruguay*. Santiago.
- CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Santiago.
- CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019*. Santiago.
- Combria Silva, P. (2013). Las bases internacionales y supranacionales de la tributación ambiental: en el marco del continente americano. *Revista de Administración Tributaria*, N°35. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Convery, F. et al. (2007). The most popular tax in Europe? Lessons from the Irish plastic bags levy. *Environmental and Resource Economics*, 38.
- Dan Nielsen, T. et al. (2019). Need a bag? A review of public policies on plastic carrier bags – Where, how and to what effect? *Waste Management*, 87, 428-440.
- Dikgang, J. et al. (2012). Analysis of the plastic bag levy in South Africa. *Resources, Conservation and Recycling*, N.º 66.
- ECD/ECLAC. (2014). *OECD Environmental Performance Reviews: Colombia 2014*, OECD Publishing. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264208292-en> (última vez consultada el 13/01/2020).
- European Court of Auditors (ECA). (2019). *Auditing Sustainable Development Goals: Time to act*. Journal N°3, Luxemburgo.
- European Environment Agency (EEA). (2019). *Preventing Plastic Waste in Europe*. EEA Report N.º 2. Copenhague.
- European Union. (2011). *Plastic Waste. Ecological and Human Health Impacts. Science for Environmental Policy*.
- Ferré Olive, E. (2010). Hacia una fiscalidad ambiental. *Revista de Administración Tributaria*, N°30. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Jackovcevic, A. et al. (2014). Charges for plastic bags: motivational and behavioral effects. *Journal of Environmental Psychology*, N.º 40.
- Jia, L. et al. (2019). Motivating actions to mitigate plastic pollution. *Nature Communications*.
- KPMG. (2013). The KPMG Green Tax Index 2013: an exploration of green tax incentives and penalties. Disponible en: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2013/04/kpmg-green-tax-index.html> (última vez consultado el 16/01/2020).
- Martinho, G. et al. (2017). The Portuguese plastic carrier bag tax: The effects on consumers» behavior. *Waste Management*, 61, 3-12.

Naciones Unidas. (2020). Informe 2020 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Disponible únicamente en inglés en: <https://unstats.un.org/sdgs/report/2020/> (última consulta el 23/10/2020).

OECD. (2010). *OECD Environmental Performances Reviews: Ireland 2010*. OECD Publishing.

OECD. (2011). *OECD Environmental Performance Reviews: Portugal 2011*. OECD Publishing. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/10.1787/9789264097896-en> (última vez consultada el 13/01/2020).

OECD. (2013). *OECD Environmental Performance Reviews: South Africa 2013*. OECD Publishing. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/978926202887-en> (última vez consultada el 13/01/2020).

OECD. (2015). *OECD Environmental Performances Reviews: Spain 2015*. OECD Publishing. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264226883-en> (última vez consultada el 13/01/2020).

OECD. (2019). *OECD Environmental Performance Reviews: Denmark 2019*. OECD Publishing. Paris. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/1eeec492-en> (última vez consultada el 13/01/2020).

OECD. (2019). *OECD Environmental Performance Reviews: Latvia 2019*. OECD Publishing, Paris. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/2cb03cdd-en> (última vez consultada el 16/01/2020).

ONU Medio Ambiente. (2018). Plásticos de un solo uso: una hoja de ruta para sostenibilidad.

PWC. (2019). *Vía rápida: reglamentación de la ley de uso sustentable de bolsas plásticas*, Uruguay. Disponible en: <https://www.pwc.com.uy/es/acerca-de-nosotros/publicaciones/ViaRapida/via-rapida---reglamentacion-de-la-ley-de-uso-sustentable-de-bolsas-plasticas.pdf> (última vez consultada el 15/01/2020).

Romero Abolafio, J. (2016). Últimos avances de la UE contra las bolsas de plástico desde una perspectiva tributaria. *Revista Quincena Fiscal*, 12.

Xanthos, D. y Walker, T. (2017). International policies to reduce plastic marine pollution from single-use plastics (plastic bags and microbeads): A review. *Marine Pollution Bulletin*, 118, 17-26.

Caso Plato Plastik Rbert Frank, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 29 de abril 2004 (TJCE/2004/126).

EL FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN Y SU IMPACTO EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS COOPERATIVAS

María Pilar Alguacil Marí

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Valencia¹

(España)

Title

Impact of the educational y promotional fund on cooperatives taxation

Resumen

Uno de los instrumentos a través de los cuales las cooperativas cumplen el 5^a principio cooperativo, relativo a la Información, formación y promoción cooperativa, es el Fondo de Educación y Promoción. Dicho Fondo constituye una reserva interna afectada a fines legales específicos relacionados con la Educación y promoción del cooperativismo, y que tiene un relevante impacto en el régimen tributario de las cooperativas. Por un lado, el incumplimiento de los deberes de dotación de dicho Fondo, contabilización apropiada y destino de su importe a las finalidades legales constituye una causa de pérdida de la protección fiscal inherente al régimen especial de este tipo de Entidades. Por otro lado, las dotaciones realizadas al mismo, generan un gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre sociedades, lo que supone un tratamiento excepcional respecto de la regla general de no deducibilidad de las dotaciones a Reservas o Fondos internos.

Palabras clave

Tributación de cooperativas, fondos obligatorios, cooperativa fiscalmente protegida, impuesto sobre sociedades

Abstract

One of the tools used by cooperatives to comply with the requirements of the 5th cooperative principle, related to information, training and cooperative promotion, is the Education and Promotion Fund. Said Fund

¹ El presente trabajo se inserta en la investigación desarrollada en el proyecto Sostenibilidad en nuevos modelos de empresa y de negocio (DIGISOST), financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, con referencia RTI2018-096295-B-C21, y cuyos IP son Salvador Montesinos Oltra y la autora de este trabajo.

constitutes an internal reserve for specific legal purposes related to education and promotion of cooperatives, and which has a significant impact on the tax regime of cooperatives. Firstly, the breach of the duties of endowment of said Fund, proper accounting and use of its amount for legal purposes constitutes a cause of loss of the tax protection inherent to the special regime of this type of Entities. Secondly, the allocations made to it generate a deductible expense in the corporate tax base, which represents an exceptional treatment with respect to the general rule of non-deductibility of allocations to reserves or internal funds.

Keywords

Taxation of cooperatives, compulsory funds, fiscally protected cooperative, corporation tax

Fecha de recepción: 23-11-2020/Fecha de aceptación: 30-11-2020/ Fecha de revisión: 9-12-2020.

Cómo referenciar: Alguacil Marí, M.P. (2020). El fondo de educación y promoción y su impacto en la tributación de las cooperativas. *Revista Técnica Tributaria* (131), 99-132.

SUMARIO

1. Introducción a la caracterización del Fondo de Educación y Promoción
 - 1.1. Régimen jurídico
 - 1.2. El destino del Fondo
 - 1.3. El carácter inembargable e irrepartible del Fondo
 - 1.4. La materialización del Fondo
2. Las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción
 - 2.1. Cómo dotar correctamente el FEP
 - 2.2. Contabilización de la dotación del FEP
 - 2.3. ¿Qué impacto tiene la dotación en la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades?
3. La aplicación del Fondo de Educación y Promoción
 - 3.1. Gastos que podemos realizar con el FEP.
 - 3.2. Materialización del Fondo no gastado en el ejercicio
 - 3.3. ¿Qué ocurre en caso de incumplimiento?
4. Procedimiento y requisitos a seguir en la ejecución del FEP
 - 4.1. El gasto debe estar contemplado en un Plan
 - 4.2. Contabilización separada del Fondo
 - 4.3. Informe de gestión
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción a la caracterización del Fondo de Educación y Promoción

1.1. Régimen jurídico

El Fondo de Educación y Promoción cooperativa (en adelante, FEP), constituye una reserva obligatoria e irrepartible, que está prevista en las distintas regulaciones cooperativas españolas, tanto la estatal como las autonómicas². En el presente trabajo tomaremos como referencia la legislación estatal, aunque sea la menos aplicada³, sin perjuicio de hacer mención, en ocasiones, a la regulación autonómica. Así, la Ley 27/1999 estatal de Cooperativas (en adelante, LCOOP), se ocupa del Fondo de Educación y Promoción en el art. 56.

Trataremos algunos aspectos relevantes de dicho régimen jurídico, en relación con su tratamiento fiscal. Debe tenerse en cuenta que en la mayoría de ocasiones, la ley de régimen fiscal de cooperativas, Ley 20/1990 (en adelante, LRFC), remite a la legislación cooperativa aplicable, con lo que es imposible conocer el régimen fiscal del Fondo de Educación y Promoción si no tenemos en cuenta su regulación sustantiva.

1.2. El destino del Fondo

El Fondo de Educación y Promoción, repetimos, es un instrumento singular de las cooperativas, y constituye un Fondo de dotación obligatoria y destino regulado, dirigido a contribuir al desarrollo de los mandatos contenidos, principalmente, en los principios cooperativos quinto, sexto y séptimo, redactados por la Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) sobre Identidad Cooperativa, adoptada en el Congreso de Manchester en 1995.

2 Véase, sobre el tema, GADEA SOLER, E. «Régimen económico y financiero II. Los Resultados del ejercicio económico», págs 183-186, en la obra colectiva dirigida por FAJARDO, G. *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Tirant lo Blanch Monografía n.º 738, Valencia, 2011, PASTOR SEMPERE, C. «Régimen económico y Financiero I. Capital Social, reservas y financiación», en la obra colectiva dirigida por FAJARDO, G. *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Tirant lo Blanch Monografía n.º 738, Valencia, 2011, VARGAS VASSEROT, C / GADEA SOLER, E/ SACRISTÁN BERGIA, F, *Derecho de las sociedades cooperativas. Tomo II, La Ley*, 2017.

3 En efecto, de la STC72/83, de 29 de julio, indica que :»... el Estado tiene competencia exclusiva en materia de Legislación mercantil (artículo 149.1.6)«, pero que la legislación sobre cooperativas no tiene dicha calificación, con lo que el Estado no tiene en esta materia competencia exclusiva, y las CCAA pueden reservarse en su respectivos Estatutos la regulación de las cooperativas. Como resultado, en la actualidad existe una Ley reguladora en cada CCAA (excepto Canarias), siendo la ley 27/1999 estatal de cooperativas de aplicación sólo en los supuestos previstos en su art. 2: A) A las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal, B) A las sociedades cooperativas que realicen principalmente su actividad cooperativizada en las ciudades de Ceuta y Melilla.

El quinto principio de la ACI Educación y formación⁴, establece que: *«las cooperativas proporcionan educación y formación a los socios, a los representantes elegidos, a los directivos y a los empleados para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de las cooperativas. Informan al gran público, especialmente a los jóvenes y a los líderes de opinión, de la naturaleza y beneficios de la cooperación»*.

En el sexto, Cooperación entre cooperativas, se dice que *«las cooperativas sirven a sus socios lo más eficazmente posible y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales»*.

Y, en el séptimo, Interés por la comunidad, se añade que *«las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios»*.

Para atender los mandatos de la ACI, y realizar los fines señalados, las cooperativas pueden colaborar con otras sociedades o entidades, públicas y privadas, incluidas administraciones públicas.

Tomando como referencia la LCOOP (art. 56), cabe señalar que su importe deberá ser destinado por los administradores, en aplicación de las líneas básicas fijadas por los Estatutos o la asamblea, a actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades:

- 1.º *La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.*
- 2.º *La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas.*
- 3.º *La promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las actuaciones de protección medioambiental.*

Las distintas Leyes de cooperativas autonómicas contemplan, prácticamente, las mismas funciones del Fondo que prevé la LCOOP. A veces denominando al fondo de manera diferente, como ocurre con el art. 71 la ley de Cooperativas andaluza (LCAND), que se refiere al Fondo de Formación y Sostenibilidad, y además incluyen expresamente otras actividades concretas a las que se puede destinar, como son:

4 El Quinto Principio cooperativo, según la declaración de la ACI de Manchester, en 1995, denominado «Educación, Formación e Información», establece la existencia de una función formativa en las cooperativas para sus miembros, representantes y empleados, y de información al público en general y a los *polymakers*, sobre la naturaleza y beneficios de la cooperación. Este principio pone de manifiesto la importancia otorgada a la educación por el movimiento cooperativo, así como a la promoción del modelo de empresa que supone. En este sentido, VARGAS VASSEROT, C / GADEA SOLER, E/ SACRISTÁN BERGIA, F, *Derecho de las sociedades cooperativas. Tomo II, La Ley*, 2017, CARRASCO CARRASCO, *La nueva estructura de Fondos propios para las cooperativas agroalimentarias*, Sevilla, Junta de Andalucía, 1993, pág. 202.

- La investigación, el desarrollo económico, el estudio de mercados. Estudio de análisis de inversiones o cualquier otro, dirigido a promover la actividad propia de la cooperativa (art. 76 Ley de cooperativas de La Rioja, LCR)
- Fomento de políticas de igualdad de género y sostenibilidad (art. 71 Ley de cooperativas de Andalucía, LCAND, art. 72 Ley de cooperativas de la comunidad Valenciana, LCCV).
- Las acciones que fomentan la responsabilidad social, incluidas las de fomento de una igualdad de género efectiva (art. 83 Ley de cooperativas de Catalunya, LCAT, art. 68, Ley de cooperativas de Galicia, LCG)
- Protección del medioambiente (art. 59 Ley de cooperativas de Aragón, LCAR, art. 71 LCAND, art. 76 Ley de cooperativas de Murcia, LCMUR).
- La prevención de riesgos laborales y la vigilancia de la salud (59 LCAR)
- La ampliación de los sistemas para facilitar la vida laboral y familiar, la educación y el cuidado de los hijos de socios y trabajadores (art. 59 LCAR, art. 68 LCG).
- Ayudas a trabajadoras y socias víctimas de violencia de género (art. 59 LCAR)
- La atención de objetivos de incidencia social y la lucha contra la inclusión social (art. 83 LCCAT).
- Mejora de la calidad de vida (art. 76 LCMUR), o promoción social del entorno local (Art. 61 Ley de cooperativas de Navarra, LCN)
- La promoción de nuevas empresas cooperativas (72 Ley de Cooperativas de Euskadi, LCE)
- Promoción del Euskera (art. 72 LCE)

El anterior listado debe entenderse no como un catálogo cerrado, sino como un conjunto de actividades que se pueden considerar comprendidas en los fines previstos con carácter más general en el art. 56 LCOOP.

Debe tenerse en cuenta, además, que para el año 2020, el art. 13 del Decreto-Ley 15/2020, ha permitido a las cooperativas sometidas a la Ley estatal utilizar el Fondo de Educación y Promoción como recurso financiero para:

- a) dotar de liquidez a la cooperativa en caso de necesitarlo para su funcionamiento, o
- b) a cualquier actividad que redunde en ayudar a frenar la crisis sanitaria del COVID-19 o a paliar sus efectos, bien mediante acciones propias o bien mediante donaciones a otras entidades, públicas o privadas.

Este permiso evita, según dicción expresa del precepto, que el uso del Fondo a estos fines suponga pérdida de la condición fiscal de protegida para la cooperativa, o que se le impute un ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que es el efecto de un uso del Fondo para fines distintos a los previstos, o sin seguir los requisitos establecidos en el art. 19 de la Ley 20/1990.

1.3. El carácter inembargable e irrepartible del Fondo

Conforme al art 56.5 LCOOP, el importe de este fondo, cuyas dotaciones deben figurar en el pasivo del balance con separación de otras partidas (Art. 56.5 LCOOP, art. 85.3 LCCAT, art. 72.3 LCCV, art. 68 bis. 3 LCE), es inembargable excepto por deudas contraídas para el cumplimiento de sus fines, e irrepartible entre los socios, por quedar afecto al cumplimiento de sus fines.

5. El fondo de educación y promoción es inembargable e irrepartible entre los socios, incluso en el caso de liquidación de la cooperativa, y sus dotaciones deberán figurar en el pasivo del balance con separación de otras partidas.

Esto es así incluso en caso de liquidación de la cooperativa, ya que conforme establece el art. 75.2.a LCOOP su importe debe ponerse a disposición de la entidad federativa a la que esté asociada la Cooperativa. Y si no lo estuviere, la Asamblea General podrá designar a que entidad federativa se destinará.

Para asegurar la efectividad del mandato, la mayor parte de las normas prohíben que los depósitos bancarios o los títulos de deuda pública en los que se materialice esta reserva puedan ser pignorados o afectados a préstamos o cuentas de crédito (art. 56. 6 LCoop). Incluso, en la LCCV (art. 72.5) y en la LCCM (art. 64.4) se establece que, si el FEP, o parte de él, se materializada en bienes de inmovilizado, se tendrá que hacer expresa referencia en el Registro de la propiedad, o en aquél en que el bien se halle inscrito, a su carácter inembargable.

La particular formación de este fondo, que se nutre de excedentes en la proporción que indican la Ley (art. 58.1 LCOOP), los estatutos, o la asamblea y con el importe de las sanciones económicas impuestas a los socios, de subvenciones, ayudas y rendimientos de bienes o derechos afectos a sus fines, permite justificar, cualquiera que sea la situación patrimonial de la sociedad, su asignación a la consecución de sus fines propios, por lo que, como se ha señalado sólo responderá de las obligaciones contraídas para el cumplimiento de éstos.

1.4. La materialización del Fondo

El Fondo, en principio, debe consumirse en aplicación de los fines que establezca su plan de ejecución, durante la anualidad siguiente a aquella en que se dotó. En caso de que ello no fuera así, las distintas Leyes cooperativas prevén que el saldo del que no se ha dispuesto deba materializarse en cuentas corrientes o Deuda pública. De manera que no basta con el simple apunte contable, sino que debe haber una materialización de los saldos no dispuestos. Así lo dispone el apartado 6º del art. 56 de la LCOOP, en una regulación similar a la del resto de normativas cooperativas.

6. El importe del fondo que no se haya aplicado o comprometido, deberá materializarse dentro del ejercicio económico siguiente a aquél en que se haya efectuado la dotación, en cuentas de ahorro, en títulos de la Deuda Pública o títulos de Deuda Pública emitidos por las Comunidades Autónomas, cuyos ren-

dimientos financieros se aplicarán al mismo fin. Dichos depósitos o títulos no podrán ser pignorados ni afectados a préstamos o cuentas de crédito.

2. Las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción

Para la determinación del efecto que el FEP tiene en la situación tributaria de la cooperativa, debemos acudir a la LRFC, que regula el régimen fiscal especial de cooperativas. Debemos destacar que, según dicho texto normativo, el FEP tiene impacto en distintas vertientes del régimen fiscal de la cooperativa⁵:

En primer lugar, distintos incumplimientos de la ley reguladora de la cooperativa, en relación con el FEP, pueden suponer pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida (arts. 13.1 y 13.3 Ley 20/1990)⁶.

En el artículo 13 de la LRFC, se prevén 3 causas de pérdida de la condición de fiscalmente protegida relacionadas con el Fondo de Educación y Promoción:

- a) No dotar correctamente el Fondo, según lo que establece la ley 27/1999
- b) Repartir entre los socios los Fondos irrepartibles (entre los que se encuentra el FEP)
- c) Aplicar las cantidades del FEP a finalidades distintas de que las que prevé la ley 27/1999.

En segundo lugar, la dotación de fondos al FEP constituye un gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa, si se cumplen los requisitos de la ley (art. 19 de la LRFC). Esta dotación deducible tiene un límite del 30% de los excedentes del ejercicio. Ahora bien, se puede generar, correlativamente, un ingreso fiscal si el Fondo no se aplica debidamente a su finalidad (art. 19.4 LRFC).

Además, las adquisiciones de bienes y derechos para finalidades del FEP están exentos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 33.1.c) de la Ley 20/1990), en el caso de que se trate de una operación sujeta a este impuesto y no al Impuesto sobre el Valor Añadido.

5 Véase sobre el tema: ALGUACIL MARI, M. P, «Régimen fiscal I», en la obra colectiva dirigida por FAJARDO, G. Cooperativas: *Régimen jurídico y fiscal*, Tirant lo Blanch Monografía n.º 738, Valencia, 2011; «El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades del Fondo de Educación y Promoción de las cooperativas», Revista Quincena Fiscal núm. 12/2014 parte Estudios; ALGUACIL MARÍ, María Pilar/ROMERO CIVERA, Agustín, «Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas», Quincena fiscal, N.º 21, 2011, págs. 15-45; ALONSO RODRIGO, Eva, *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Generalitat de Catalunya, 2001; ARANA LANDIN, S. *Régimen fiscal de las cooperativas*, Universidad del País Vasco, 2012; BARBERENA BELZUNCE, I. *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*. Aranzadi, 1992

6 ALGUACIL MARÍ, María Pilar/ROMERO CIVERA, Agustín, «Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas», Quincena fiscal, N.º 21, 2011, págs. 15-45; ROMERO CIVERA, A./MARÍ VIDAL, S «Algunos aspectos críticos en la aplicación del impuesto de sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. la necesidad de su reforma», REVESCO N.º 118 – Segundo Cuatrimestre 2015, http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2015.v118.48709

Vamos a ver las distintas cuestiones fiscales y contables, separando las relativas a la dotación al FEP y a la aplicación de los fondos del mismo.

2.1. Cómo dotar correctamente el FEP

Como hemos dicho, la dotación incorrecta al FEP es una causa de pérdida recogida en el apartado primero del artículo 13 de la ley 20/1990:

Artículo 13. Causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación:

1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas.

Las dotaciones obligatorias a este Fondo se deben realizar en función de la normativa sustantiva de aplicación a la cooperativa. Veamos en qué cuantías debe dotarse el FEP, según establece el art. 56.4 de la ley 27/1999:

Artículo 56. Fondo de educación y promoción.

4. Se destinará necesariamente al Fondo de educación y promoción:

- a) *Los porcentajes de los excedentes cooperativos o de los resultados que establezcan los Estatutos o fije la Asamblea General contemplados en el artículo 58.1 de esta Ley.*
- b) *Las sanciones económicas que imponga la cooperativa a sus socios. (...)*

Obsérvese que el precepto habla de que el porcentaje a destinar al FEP derivará, bien de los excedentes cooperativos, o bien de los «resultados». Esta mención a los resultados hace referencia a la posibilidad, prevista en la D.A. 6ª Ley 27/1999, de que la dotación a realizar sea del conjunto de los resultados de la cooperativa en caso de contabilización conjunta de resultados, que agruparía, tanto los «excedentes» como a los «beneficios». Ahora bien, esta contabilización conjunta de resultados (en realidad, la no separación de resultados cooperativos y extracooperativos) constituye una causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida en sí misma. En efecto, la propia Ley 27/1999, que permitía la no separación de resultados, establecía en su D.A.6ª que dicho comportamiento sería causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida. Dada la competencia exclusiva del Estado en la materia, esta disposición tenía alcance para las cooperativas sometidas a cualquier regulación.

Disposición adicional sexta. Contabilización separada.

Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida la falta de contabilización separada de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios.

2.1.1. ¿Qué son los «excedentes» sobre los que hay que calcular la dotación?

a) Diferencia entre «resultados», «excedentes» y «beneficios»

En la normativa cooperativa, es tradicional distinguir, en los resultados, entre «excedentes» y «beneficios». Los primeros son los obtenidos como resultado de las operaciones realizadas con socios de la cooperativa, y así podemos verlo en el art. 58 de la LCOOP, que los conecta a los «resultados cooperativos» contabilizados, que se definen en contraposición a los resultados «extracooperativos» en el art. 57.3, que son aquellos

«...derivados de las operaciones por la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios, los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades, o los extraordinarios procedentes de plusvalías que resulten de operaciones de enajenación de los elementos del activo inmovilizado (...).»

Estos resultados son calificados como «beneficios extracooperativos o extraordinarios» en el art. 58.2 de la LCOOP. Tradicionalmente, el FEP se dotaba exclusivamente con resultados cooperativos o excedentes; sin embargo, en los últimos años algunas leyes cooperativas (p. ejemplo, la LCCV) prevén que se pueda o incluso deba dotar con resultados extracooperativos o beneficios, con los resultados que más adelante veremos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.



Fuente: Elaboración propia

Las dotaciones obligatorias a este Fondo se deben realizar en función de la normativa sustantiva de aplicación a la cooperativa. Por ejemplo, obsérvese el caso de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, núm. 762/2007 de 28 septiembre de 2007.

En el supuesto, la Sociedad no efectuó la dotación a los Fondos de reserva obligatorio ni de Educación y promoción, debido a una **compensación de pérdidas** de ejercicios anteriores, argumentando que esta posibilidad está permitida por la ley extremeña 2/1998, en su artículo 62. Sin embargo, la Sala considera que sí se incurre en la causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida porque el ejercicio es el 1997, cuando la normativa no preveía dicha compensación de pérdidas para la dotación al Fondo, y no cabe la aplicación retroactiva de la ley, porque no se trata de una disposición sancionadora. Ahora bien, si la ley autonómica lo permitiera, no habría causa de pérdida de la condición.

Para la determinación concreta de los «excedentes» del ejercicio, el art. 57.2 de la LCOOP establece que:

2. La determinación de los resultados del ejercicio económico se llevará a cabo conforme a la normativa general contable (...)

La ley remite, pues, a la normativa contable para determinar los excedentes. Ahora bien, en la normativa contable de desarrollo del PGC para las cooperativas –la Orden EHA/3360/2010⁷, de 21 de diciembre– se prevén ciertas especialidades en la contabilización de **operaciones con socios**, consistentes en:

- ✓ el establecimiento de unos criterios de valoración propios para las compras a socios,
- ✓ la previsión de cuentas específicas para el aprovisionamiento por socios (Norma Octava y Novena) e ingresos por operaciones con socios (Norma décima).

Amén del reflejo en cuenta separada de las operaciones que se realizan con socios, el Plan contable establece, en su Norma decimotercera, referida a las Cuentas Anuales, las menciones que deben realizarse en la Memoria de las cuentas anuales, entre las que encontramos una referencia más clara a la separación de resultados. En efecto, se prevé que en la Memoria se recoja específicamente un apartado, denominado «Separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias», para la determinación de los distintos resultados.

En él se deberá detallar lo siguiente:

- a) Para las cooperativas que formulen el **modelo normal de memoria**, el importe de las distintas partidas integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondientes a:

⁷ Sobre el régimen de contabilización en la normativa anterior a dicha Orden, puede consultarse: CUBEDO TORTONDA, M., *La contabilidad de las empresas cooperativas*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004; MARTÍN FERNÁNDEZ, F. Javier/MARTÍN, Francisco/RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*. Iustel, 2006.

- Resultados cooperativos: constituidos por los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas en la actividad cooperativizada con los socios.
- Resultados extracooperativos: constituidos por los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas en la actividad cooperativizada con terceros no socios.
- Resultados de actividades económicas distintas de la cooperativizada, incluidos los derivados de las fuentes ajenas que las financien, sin perjuicio de los gastos financieros que correspondan a los resultados cooperativos y extracooperativos que formarán parte de sus respectivos resultados.

Adicionalmente, se informará de forma específica sobre el importe de las partidas que forman el resultado derivado de:

- ✓ Inversiones o participaciones financieras en sociedades.
- ✓ Enajenación del inmovilizado con las excepciones establecidas en la ley.
- ✓ Acuerdos intercooperativos.

- b) En el caso de que la cooperativa pueda formular el **modelo abreviado** de memoria o pueda optar por la aplicación del PGC-PYMES, se podrán agrupar las distintas partidas integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias que afectan a los distintos resultados a que se ha hecho mención anteriormente.

Para determinar la diferenciación de resultados, el Plan Contable establece los siguientes criterios:

1. Se identificarán cada una de las actividades realizadas por la cooperativa.
2. A cada actividad se le asignarán los gastos e ingresos que le correspondan de forma exclusiva o directa y se imputarán con criterios racionales los comunes a dos o más actividades.
3. La imputación de los gastos e ingresos comunes se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales a este respecto en el sector, siempre con la orientación de que los gastos e ingresos imputados a cada actividad sean lo más paralelos al coste o costes que tengan una relación funcional más importante con las actividades realizadas, en sintonía con la adecuada correlación de ingresos y gastos.
4. De acuerdo con el principio de uniformidad, los criterios de asignación e imputación de gastos e ingresos deberán establecerse y aplicarse sistemáticamente, manteniéndose de manera uniforme a lo largo del tiempo.

Se detallarán en la memoria los criterios de asignación e imputación utilizados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegaran a modificar dichos criterios, deberá darse cuenta asimismo en la memoria de

dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración, considerando que los cambios se producen al inicio del ejercicio.

En las cooperativas integrales la información anterior solo se referirá a las actividades cooperativizadas en función de las cuales se distribuya el resultado.

Es importante tener en cuenta que la separación de resultados y los criterios para la misma deben constar en la Memoria, y no cabe realizarlos de forma extracontable, en la contabilidad auxiliar, según la Jurisprudencia existente. Así lo ha dictaminado el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos, en Sentencia núm. 11/2019 de 21 enero:

«pues lo que exige la normativa aplicable es que figuren en las cuentas anuales separadamente los resultados extracooperativos derivados de las operaciones por la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios, y no que se lleve a cabo una contabilidad auxiliar o interna», aunque la argumentación resulta contradictoria con el resto de sus consideraciones, donde indica que «si no se cumple la exigencia de contabilización separada, y por tanto no se puede determinar el volumen de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, no se podrá constatar si la cooperativa ha realizado un volumen de operaciones con esos terceros superior al 50% del total de las de la cooperativa, no habiendo optado en sus Estatutos por la no contabilización separada de los resultados extracooperativos».

Y no sólo basta la mera mención en la memoria. La Audiencia Nacional, en Sentencia de 1 de marzo de 2017, considera que la cooperativa ha incurrido en esta causa de pérdida de la condición, aunque en la Memoria constaban los resultados cooperativos y extracooperativos de forma agregada, y a pesar de que existiera una opinión favorable a las cuentas anuales de la auditoría. Y ello porque se hace necesario, según el Tribunal:

Que en la Memoria se haga referencia al método de cálculo, a los criterios de imputación, y a la forma de diferenciación de los resultados cooperativos y extracooperativos.

Se distinga en la contabilidad en cuentas o subcuentas diferenciadas las operaciones con terceros no socios, y ello de forma clara e inequívoca.

¿Qué ocurre si existen varias secciones?

En el caso de que la cooperativa tenga diversas secciones, una con pérdidas y otra con beneficios, debe aplicarse el porcentaje sobre la cifra contable global de la cooperativa, sin tener en cuenta las secciones, como indica la resolución de la DGT a la consulta vinculante V1090-05, de 14/06/2005.

En relación con la existencia de secciones dentro de una Cooperativa, el artículo 5 de la Ley 27/1999 permite que estatutariamente se podrá prever y regular la constitución y funcionamiento de las secciones que desarrollen actividades económico-sociales específicas con autonomía de gestión, patrimonio separado y cuentas de explotación diferenciadas, sin perjuicio de la contabilidad general de la cooperativa.

La reducción del 50% a que hace referencia el artículo 16.5 de la Ley 20/1990, se realiza solamente a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, en los términos expuestos anteriormente, sin que debe tenerse en cuenta la existencia de distintas secciones dentro de la cooperativa.

2.1.2. Porcentaje de los excedentes para dotar el FEP

Por otra parte, para la fijación del porcentaje, el art. 56 de la ley 27/1999 remite a lo dispuesto, en primer lugar, al art. 58 de la misma ley, que establece lo siguiente:

Artículo 58. Aplicación de los excedentes.

1. De los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará, al menos, el 20 por 100 al fondo de reserva obligatorio y el 5 por 100 al fondo de educación y promoción.

Por lo tanto, debe dotarse al FEP un porcentaje de los excedentes que debe fijarse, bien en los Estatutos, bien por la Asamblea general, y que no debe ser inferior al 5% de los del ejercicio. En las distintas leyes cooperativas, sin embargo, se establecen distintos porcentajes sobre los excedentes, y en determinados casos, como hemos visto, sobre los beneficios.

Ello no impide que la Cooperativa pueda realizar dotaciones adiciones y superiores si así se contempla en sus Estatutos o si lo decide su Asamblea general, que, sin embargo, en este último caso, como veremos, no serán gasto deducible en su Impuesto sobre Sociedades.

2.2. Contabilización de la dotación del FEP

Debe tenerse en cuenta que la contabilización correcta de la dotación al Fondo es un requisito de la ley 20/1990 para que las dotaciones al mismo constituyan gasto deducible. En efecto, así se establece en su art. 19.2:

Art. 19. Requisitos del Fondo de Educación y Promoción.

2. Las dotaciones al Fondo, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho Fondo.

Como podemos observar del precepto, no sólo debe contabilizarse correctamente la dotación, sino que, asimismo, se exige la contabilización separada de los gastos e inversiones realizados con cargo a dicho Fondo⁸. Nos referiremos a este extremo en un apartado posterior.

⁸ Con esta regulación, como señala PASTOR SEMPERE, C. Op.cit., pág. 171. el legislador parece constituir una fundación con objeto educacional dentro de la cooperativa.

La Normativa actual, Orden EHA/3360/2010, apuesta claramente, para la calificación del FEP, por el concepto de provisión en el pasivo⁹, como puede comprobarse en cuanto a las cuentas a utilizar, y por su ubicación en el balance¹⁰. A raíz de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad actualmente vigente, este Fondo se califica como pasivo, y así se recogió ya con anterioridad en la Consulta número 3 publicada en el Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas número 76.

Así, la Norma Sexta de la vigente Orden EHA/3360/2010 «Fondo de Educación, Formación y Promoción y otras contribuciones obligatorias», claramente lo establece:

Orden EHA/3360/2010

Sexta. Fondo de Educación, Formación y Promoción y otras contribuciones obligatorias similares.

1. Concepto. El «Fondo de Educación, Formación y Promoción» se identifica con los importes que obligatoriamente deben constituirse en las cooperativas con la finalidad de que se apliquen a determinadas actividades que benefician a los socios, trabajadores y, en su caso, a la comunidad en general, por lo que su dotación es un gasto para la cooperativa. El registro contable de dicho fondo se corresponde con una partida específica del pasivo del balance creada al efecto para estas sociedades con la siguiente denominación: «Fondo de Educación, Formación y Promoción».

Además, la dotación del FEP en la Norma Sexta se configura como un gasto del ejercicio, también en epígrafe separado, pero formando parte de los Resultados de la explotación.

Sexta. Fondo de Educación, Formación y Promoción y otras contribuciones obligatorias similares.

2. Dotación. De acuerdo con lo anterior, la dotación correspondiente al fondo afectará al resultado como un gasto, reflejándose debidamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que su cuantificación se realice teniendo como base el propio resultado del ejercicio, en los términos señalados en la ley. La dotación discrecional seguirá el mismo criterio.(...)

La Norma contable vigente habilita las siguientes cuentas para representar el FEP:

⁹ Las leyes cooperativas no suelen considerar a las dotaciones al FEP como un gasto, sino como una aplicación de los excedentes. Contablemente, el tratamiento de este Fondo es el de una provisión que figurará en el pasivo del balance, dado que, aunque la cooperativa haya aprobado un plan de aplicación del mismo, no se sabe el momento exacto de su aplicación, con lo que cumple con la definición de provisión. SERVER IZQUIERDO, Ricardo José/POLO GARRIDO, Fernando/CUBEDO TORDONDA, Manuel «El Fondo de Educación, Formación y Promoción (FEFP)», AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, ISSN 1577-2403, N.º 96, 2011, págs. 26-29.

¹⁰ La Normativa actual, Orden EHA/3360/2010, abandona pues la problemática que presentaba un criterio dual, como pasivo o como Patrimonio Neto³. Este Fondo, pues, en la actualidad se califica como pasivo, al cumplir con la definición establecida en el Marco conceptual del PGC, ya que existe una obligación de emplearlo a su finalidad. Así se había calificado ya con anterioridad en la Consulta número 3 publicada en el Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas número 76.

1. Cuentas de pasivo
2. Cuentas de gastos
3. Cuentas de ingresos

FONDO DE EDUCACIÓN FORMACIÓN Y PROMOCIÓN
CALIFICACIÓN: PROVISIÓN (PASIVO)
1. Cuentas de pasivo. CUENTAS REPRESENTATIVAS DEL FEFP
148. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo» 5298. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a corto plazo»

FONDO DE EDUCACIÓN FORMACIÓN Y PROMOCIÓN
2. Cuentas de gastos. CUENTAS REPRESENTATIVAS DE GASTOS DEL FEFP
657. «Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción»

FONDO DE EDUCACIÓN FORMACIÓN Y PROMOCIÓN
3. Cuentas de ingresos. CUENTAS REPRESENTATIVAS DE INGRESOS DEL FEFP
737. «Trabajos realizados para el Fondo de Educación, Formación y Promoción» 757. «Ingresos imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción» 7570. «Sanciones impuestas a socios imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción» 7571. «Subvenciones imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción» 7572. «Donaciones imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción» 7573. «Otros ingresos imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción»

La dotación al FEP producirá un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias con independencia que para calcular su importe se aplique lo dispuesto en la Ley 27/1999 o la ley autonómica, y en los Estatutos, tal y como hemos visto.

Para el registro contable se procederá de la siguiente forma:

FONDO DE EDUCACIÓN FORMACIÓN Y PROMOCIÓN
DOTACIÓN: GASTO (% de los excedentes)
(D) 657. «Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción» (H) 148. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo» (H) 5298. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a corto plazo»

2.3. ¿Qué impacto tiene la dotación en la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades?

Como hemos visto, la dotación de fondos al FEP constituye un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de las cuentas de la cooperativa. Pero, asimismo, es un gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa, si se cumplen los requisitos de la ley (art. 19 de la ley 20/1990). Dado su tratamiento contable, esta calificación fiscal no generará un ajuste extracontable en la Base imponible del Impuesto. En ese sentido, la DGT (Consulta vinculante), resolución núm. 1090/2005 de 14 junio, y la Consulta vinculante V2746-11, de 18 noviembre 2011.

Este tratamiento se aplicará aun cuando la cooperativa no fuera fiscalmente protegida, según el art. 6 de la ley 20/1990 (Consulta vinculante. V0617-15 de 19 febrero 2015).

El tratamiento de las dotaciones al Fondo de Educación y promoción (o cualquier Fondo de naturaleza similar, aunque tenga distinta denominación en la ley cooperativa) como un gasto fiscal constituye una excepción al tratamiento fiscal de las Provisiones para riesgos y gastos futuros, que no constituyen normalmente un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Dados los fines a los que se destina el Fondo, la consideración como gasto deducible de su aplicación, pese al criterio general contrario a la deducibilidad de las «liberalidades», podría defenderse fácilmente con arreglo a lo dispuesto en la ley 49/2002, en su art. 26, cuando hace referencia al carácter deducible de los gastos de interés general, entre los que, no lo olvidemos, está la promoción del cooperativismo (art 3 ley 49/2002, y art. 8.1 de la *Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social*).

Sin embargo, este tratamiento adelanta la aplicación del gasto deducible al momento de la dotación, y no de la realización del gasto. Como indica la DGT en Resolución n.º 2054/2011, de 14 de septiembre, la dotación a un Fondo de reserva voluntario destinado a dotar un sistema de previsión social para los socios y trabajadores de la cooperativa no tiene el régimen de la dotación al FEP, sino el general de la TRLIS, que no lo considera gasto deducible en el momento de su dotación, sino de la ejecución (art. 14.9 TR 4/2004, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Veamos las distintas cuestiones relacionadas con este gasto:

2.3.1. ¿De qué base imponible se deduce el gasto de la dotación?

En efecto, debe tenerse en cuenta que en el régimen especial de cooperativas se prevén dos Bases imponibles, la Base imponible cooperativa y la extracooperativa (art. 16 LRFC).

Pues bien, se trata de un gasto que se deduce de los resultados cooperativos, o Base imponible cooperativa, tal y como establece el art. 18.2 de la ley 20/1990:

Art. 18. Supuestos especiales de gastos deducibles.

En la determinación de los rendimientos cooperativos tendrán la consideración de gastos deducibles los siguientes:

2. Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción, con los requisitos que se señalan en el artículo siguiente.

Como hemos visto, tradicionalmente (y así es en la LCOOP), las dotaciones al FEP se suelen realizar con cargo a los excedentes o resultados cooperativos. La detracción de porcentajes sobre los resultados extracooperativos y extraordinarios es menos frecuente, pero no obstante está previsto en las leyes de cooperativas de varias Comunidades Autónomas: Pues bien, en estos casos, la Inspección de los tributos entiende que la dotación al FEP realizada con resultados extracooperativos, no resultará deducible en la Base imponible del Impuesto sobre sociedades.

2.3.2. ¿Qué importe será el del gasto deducible?

En primer lugar, la dotación debe ser obligatoria (art. 18.2 ley 20/90) ¿Qué se entiende por «obligatoria»?

Tanto la jurisprudencia¹¹, como la Dirección General de Tributos (Consulta vinculante núm. V0163-15 de 19 enero 2015) se han pronunciado en el sentido de que la dotación obligatoria es la que, cuando menos, está establecida en los Estatutos de la Entidad, no siendo suficiente con la Resolución de la Asamblea. Si ésta aprueba una dotación superior a la prevista en la ley y/o en los Estatutos, el exceso no sería deducible.

Por lo tanto:

- Sería deducible una dotación superior al % legal si lo establecieran los Estatutos,
- No sería deducible una dotación superior a dicho porcentaje de los excedentes que se hubiera acordado por la Asamblea sin base estatutaria.

Ya sabemos que la dotación deducible será la obligatoria, pero ¿cómo se calcula la dotación obligatoria? Varias cuestiones deben abordarse aquí:

La primera, que el porcentaje de excedentes destinado al FEP puede ser calculado antes o después de impuestos, según la ley específica, lo que asimismo influirá en el importe de este componente de la dotación. Así, el cálculo de la

¹¹ Así lo indica el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sentencia núm. 283/2000 de 12 mayo (JT \2000\1634), al declarar que si de las normas aplicables no se deriva ninguna restricción al respecto, resulta deducible la dotación obligatoria, lo que incluye lo que resulte obligatorio según los Estatutos. En el mismo sentido, la AN, sentencia de 22 marzo 2012. (JT 2012\370), STSJ Aragón núm. 521/2009 de 3 septiembre (JUR 2009\471674), y TSJ Castilla y León, Valladolid, sentencia núm. 2451/2010 de 29 octubre (JT 2010\1491) STSJ Andalucía (Málaga) núm. 1977/2015 de 7 septiembre, JUR\2015\289823, TEAC, resolución de 2 febrero 2006 (JUR 2006\157335).

dotación se realiza antes de impuestos además de en la ley estatal, en Andalucía, Asturias, Baleares, Castilla-La Mancha, Castilla-León, Cataluña, La Rioja, y Murcia¹². Normalmente, se habla de que la dotación se realiza con cargo a «excedentes» cuando se calcula sobre estos antes del cálculo del IS, y de «excedentes netos» cuando para la base se ha tenido en cuenta el resultado después de ese impuesto.

La dotación después de impuestos, y dado que ésta influye en el cálculo de la base imponible, requiere del uso de varias ecuaciones para poder calcular su importe, lo que sin duda complica el cálculo y aumenta las probabilidades de error. En particular, para los supuestos en que la dotación deba calcularse sobre los excedentes después de impuestos, la DGT, en Resolución núm. 1304/1998 de 20 julio, declara la validez fiscal de las ecuaciones que se mencionan, a efectos de considerar el importe de la «dotación obligatoria».

Por otra parte, la dotación calculada sobre los excedentes antes de impuestos supone que se está calculando sobre unos rendimientos que no son reales, dado que una parte de los mismos están destinados a pagar el Impuesto sobre Sociedades.

La segunda cuestión a la que hacíamos referencia estribaría en que según la mayoría de las legislaciones cooperativas, se podrá descontar, a efectos del cálculo de la dotación al FEP, de los excedentes del ejercicio, el importe de las pérdidas de ejercicios anteriores, con lo que en su caso, podría no haber obligación de dotar el FEP en el caso de compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

Por último, hay que tener en cuenta que con independencia de ese importe, la cantidad deducible se somete a un límite del 30% del importe de los excedentes. En efecto, según el art 19.1 de la ley 20/1990,

«La cuantía deducible de la dotación al fondo de educación y promoción no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30 % de los excedentes netos del mismo».

3. La aplicación del Fondo de Educación y Promoción

Tal y como ya hemos indicado, la forma en que se utilice por la cooperativa el importe del FEP tiene consecuencias, tanto en la calificación fiscal de la cooperativa, como en la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, existen dos causas de pérdida de la calificación fiscal de protegida relacionados con la aplicación de las sumas de dicho Fondo, según el art. 13.2 y 3 de la ley 20/1990:

¹² Véase sobre el tema ROMERO CIVERA, A./MARÍ VIDAL, S «Algunos aspectos críticos en la aplicación del impuesto de sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. la necesidad de su reforma», REVESCO N.º 118 – Segundo Cuatrimestre 2015, http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2015.v118.48709

En primer lugar, repartir el Fondo entre los socios. En efecto, el art. 13.2 de la LRFC considera ésta una causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida:

«2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.»

En todas las normativas reguladoras de cooperativas se considera al FEP como un Fondo totalmente irrepartible, tanto durante la vida de la cooperativa como en el momento de su disolución, por lo que le sería aplicable plenamente esta cláusula.

Debe tenerse en cuenta además que en la medida en que se distribuya a los socios la totalidad o parte de alguno del FEP, además de que la cooperativa perderá la condición de protegida, estaremos en presencia de una entrega de retornos cooperativos, es decir, el socio obtendrá en su IRPF rendimientos del capital mobiliario, como indica la DGT en su Consulta vinculante núm. 424/2002 de 13 marzo, aplicando el tratamiento que el art. 19.4 LRFC prevé expresamente para ese mismo comportamiento respecto del Fondo de reserva obligatorio, el otro Fondo obligatorio e irrepartible de las cooperativas.

En segundo lugar, el art. 13.3 contempla como causa de pérdida de la condición e protegida la aplicación de las sumas del Fondo a fines distintos de los legalmente establecidos.

«3. Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.»

Debe tenerse en cuenta, como veremos, que dichas finalidades no sólo deben estar contempladas en la Ley, sino asimismo, en los Estatutos y en el Plan de ejecución del Fondo aprobado por la Asamblea.

Por otra parte, el artículo 19 de la misma ley enumera los requisitos del FEP a efectos fiscales, y establece, en su apartado 4º, que en caso de incumplimiento, además de la pérdida de la calificación fiscal, las cantidades que fueron gasto deducible se considerarán ingreso en la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades, generando el oportuno ajuste extracontable:

4. La aplicación del Fondo a finalidades distintas de las aprobadas dará lugar, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13, a la consideración como ingreso del ejercicio en que aquélla se produzca del importe indebidamente aplicado

¿A qué puede destinarse el importe del FEP? Vamos a realizar nuestra exposición desdoblándola en varias cuestiones:

- a) A qué gastos, en concreto, podemos dedicar el importe del FEP
- b) Qué procedimiento y requisitos tiene la aplicación del FEP
- c) Cómo debe contabilizarse la aplicación de las cantidades del FEP

3.1. Gastos que podemos realizar con el FEP.

El art. 13.3 de la ley 20/1990, para no incurrir en causa de pérdida de la condición fiscal de protegida nos remite, como hemos visto, en primer lugar, a las finalidades previstas por la ley. Para no incurrir en esta causa de pérdida de la condición de protegida, es de enorme relevancia ajustarse a los fines establecidos en la normativa cooperativa que le sea aplicable.

Hemo visto ya los fines previsto en la ley 27/1999 su art. 56.1, así como una aproximación a lo dispuesto en las leyes autonómicas.

3.1.1. Supuestos concretos

En general, deben excluirse, como indica el Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 noviembre 2015, los gastos que no corresponden a la empresa. Por ello, se incurre en causa de pérdida de la protección si queda acreditado que se han realizado con cargo al Fondo viajes de contenido turístico, como ocurre en la SAN núm. 352/2016 de 21 julio (JT\2016\1161).

Realizamos ahora un análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa existente en relación con los supuestos previstos por la ley:

a) La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.

- Gastos de formación de hijos de socios o empleados

Por la jurisprudencia existente, no parece posible pagar con este Fondo los gastos de formación de los hijos de los socios y/o empleados:

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de noviembre de 2012 consideró que la utilización del Fondo para la concesión de ayudas para la escolarización de los hijos de cooperativistas y empleados no resultaba coherente con los fines del mismo, con lo que la cooperativa perdió la condición de protegida, amén de que se calificara como ingreso la dotación deducible.

En concreto, no se considerarían tampoco tales la adquisición de libros, pago de excursiones o fiestas para los hijos de los socios, según el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia núm. 644/2014 de 22 mayo (JT\2014\1328)

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 noviembre 2015, sobre la aplicación del art. 68.2, de la Ley 5/1998, de 18 de diciembre de Cooperativas de Galicia, en su redacción original¹³ (que no presenta diferencias significativas con la ley 27/1999) excluye de este concepto la Ayuda escolar a hijos de socios

13 Cuyo texto era: «2. El Fondo de Formación y Promoción Cooperativa se destinará, en aplicación de las líneas básicas fijadas por los Estatutos o por la Asamblea general, a actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades:

Dicha Sentencia excluye también:

- Gastos de la Coral de los Cooperativistas.
- Gastos de formación subvencionados por el INEM.
- Formación a los trabajadores de las empresas del grupo.
- Suscripciones a publicaciones, prensa y acceso a Bases de Datos.

Y, en general, gastos para los que no se justificaban su relación con la formación o la promoción del cooperativismo.

b) Gastos de asistencia de directivos de la cooperativa a conferencias.

El TEAC ha negado que se puedan pagar con el FEP, pero sólo porque tal actividad se produce en el año 1998, y en dicho ejercicio, sólo se considera en la normativa cooperativa aplicable, como finalidad, la formación y educación de socios y trabajadores en los principios cooperativos (artículo 89.1 de la Ley 3/87), y no la formación profesional. Esto es, con la redacción actual, sí sería posible.

c) Formación profesional de empleados

En efecto, en el caso de cursos para los trabajadores de una cooperativa sometida ya a la ley 27/1999, sí se considera uso debido del Fondo. En ese sentido, la Consulta vinculante núm. 610/2010 de 29 marzo en relación con los gastos cargados a dicho Fondo por razón de cursos de gestión y de ofimática en la formación de trabajadores, que, a diferencia de lo que hemos visto antes, resuelve en el sentido de que cumplen las finalidades del FEP, pero en función de la dicción de la ley 27/1999 (art. 56.1.a), cuando se refiere a:

«La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral...»

Por lo tanto, la formación profesional de cualquier tipo (en la medida en que esté relacionada con la actividad de la cooperativa) estaría cubierta por este supuesto.

d) La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas.

a) La formación de los socios y trabajadores en los principios cooperativos.

b) La formación profesional adecuada a la actividad cooperativizada de los socios y trabajadores.

c) La formación en la dirección y control empresarial adecuada a los miembros del Consejo Rector e Interventores.

d) La promoción de las relaciones intercooperativas y demás entidades creadas para la promoción, asistencia, dirección común o actividades de apoyo entre cooperativas, incluyendo la cobertura de gastos originados por la constitución o incorporación en cooperativas de segundo grado.

e) La promoción y difusión de las características del cooperativismo en el entorno social en que se desarrolle la cooperativa y en la sociedad en general.

f) Previa autorización del Consejo Gallego de Cooperativas, también podrá destinarse este fondo a la promoción cultural, profesional y social de la comunidad en general.»

Veamos supuestos que no han sido considerados usos apropiados del Fondo, cuando se ha alegado esta finalidad:

- Compensación por inversiones en la actividad productiva de los socios.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 noviembre 2015, ya citada, entiende que no es un uso apropiado del Fondo el pago a los socios de las llamadas «primas de fertilidad», que consistían en compensaciones económicas satisfechas a socios de las cooperativas por la realización de inversiones en sus instalaciones en el paso de las gallinas reproductoras de suelo a jaulas. Por tanto, aunque se sostiene que todo ello fue dentro de un programa de mejora de la productividad, y que contribuyeron al fomento del cooperativismo en el entorno social en el que se sitúa la cooperativa, pues más bien nos encontramos con una ayuda a cooperativistas por la realización de inversiones (que, por otro lado, sí que se considera gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades).

- Fiestas y reuniones de los socios y familiares

Otro ejemplo bastante ilustrativo de lo que se considera uso indebido del Fondo, según el TEAC, está en su resolución de 14 junio 2007. En efecto, en la cooperativa examinada –de distribución de productos farmacéuticos– se habían producido los siguientes usos:

- ✓ Celebración de una fiesta para los socios y familiares con motivo de la Asamblea General Anual.
- ✓ Reuniones en restaurantes con socios según zonas de la provincia y otras asambleas con comida y estancia en hoteles; y reuniones del foro farmacéutico:

Para ambos casos, la cooperativa alega que resulta evidente que fomentan las relaciones intercooperativistas, puesto que en ella están representados la totalidad de miembros de la cooperativa. En cambio, el TEAC considera que no puede admitirse que se encuentren dentro de las finalidades previstas por la Ley, ya que ésta habla de promoción de relaciones intercooperativas, no intercooperativistas.

- Campaña de imagen en un congreso.

En efecto, en el caso de una campaña de imagen en un congreso de oficinas de farmacia. Según la cooperativa, es una actividad dirigida a la difusión de la cooperativa, pero el TEAC considera que no puede encuadrarse en la difusión de las características del cooperativismo.

e) La promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.

Aquí encontramos más ejemplos de usos que sí se consideran apropiados, relacionados con la colaboración en gastos de la localidad:

La Consulta DGT 1202-00, de 26 de mayo de 2000, ha considerado, a la vista del art. 56 de la ley 27/1999, que «...dado que la colaboración en la reconstrucción y acondicionamiento de la iglesia parroquial de la comunidad y la dotación a la biblioteca municipal de libros de carácter cultural general y de carácter profesional relacionados con la actividad de la cooperativa, pueden considerarse como actividades que tienen por finalidad la mejora de la calidad de vida o la promoción cultural de la comunidad, dichas actividades constituyen destino adecuado del Fondo de Educación y Promoción.»

En un sentido parecido, la misma DGT, en Resolución n.º 2933/2011, de 16 de diciembre considera que la concesión de fondos para la semana santa de la localidad se enmarca en la finalidad legal (art 76.1.c) de la ley 8/2006, de Murcia) de «...promoción cultural».

3.1.2. Destino a otra institución

El artículo 56.2 de la ley 27/1999, prevé la posibilidad de destinarlo a otra sociedad o institución, así como a la Unión o la Federación de cooperativas:

2. Para el cumplimiento de los fines de este fondo se podrá colaborar con otras sociedades y entidades, pudiendo aportar, total o parcialmente, su dotación. Asimismo, tal aportación podrá llevarse a cabo a favor de la unión o federación de cooperativas en la que esté asociada para el cumplimiento de las funciones que sean coincidentes con las propias del referido fondo.

Según la Dirección General de Tributos, en Resolución núm. 688/2000 de 23 marzo, entre otras, cabe la realización de dichos fines a través de una Fundación¹⁴. Así, considera que:

«será posible aplicar las cantidades del fondo de educación y promoción a una fundación sin perder por ello la condición de cooperativa fiscalmente protegida, siempre que se pueda verificar que tal fundación satisface precisamente las finalidades previstas en el artículo 51.1, letras a) a c) de la Ley de Cooperativas.»

Por lo tanto, cabe perfectamente el destino a una Fundación *ad hoc*, incluso si su socio fundador es la propia cooperativa (Consulta vinculante núm. V3540-13 de 9 diciembre 2013). O bien a la Federación de cooperativas, en la medida en que desarrolle actividades previstas en el art. 56.

3.2. Materialización del Fondo no gastado en el ejercicio

El art. 19.3 de la ley 20/1990 establece la necesidad de que el Fondo se aplique a su finalidad en el ejercicio siguiente a su dotación, si bien puede aplicarse en ejercicios posteriores, pero el importe no aplicado deberá materializarse dentro

¹⁴ ROMERO CIVERA, Agustín «El fondo de educación y promoción en cooperativas de crédito: su gestión con o sin una fundación», REVESCO: revista de estudios cooperativos, ISSN 1135-6618, N.º. 101, 2010, págs. 58-78

del mismo ejercicio (el posterior al de su dotación) en cuentas de ahorro o en deuda pública.

«3. Cuando en cumplimiento del plan no se gaste o invierta en el ejercicio siguiente al de la dotación la totalidad de la aprobada, el importe no aplicado deberá materializarse dentro del mismo ejercicio en cuentas de ahorro o en Deuda Pública.»

Esta previsión también se contempla en la ley 27/1999, en su art. 56.6:

«6. El importe del fondo que no se haya aplicado o comprometido, deberá materializarse dentro del ejercicio económico siguiente a aquél en que se haya efectuado la dotación, en cuentas de ahorro, en títulos de la Deuda Pública o títulos de Deuda Pública emitidos por las Comunidades Autónomas, cuyos rendimientos financieros se aplicarán al mismo fin. Dichos depósitos o títulos no podrán ser pignoralizados ni afectados a préstamos o cuentas de crédito.»

Es un deber de la cooperativa la demostración de cómo se utilizó el saldo del Fondo, como señala la STSJ Castilla y León, Burgos, n.º 113/2006, de 28 de febrero. Es decir, no es necesario que la Inspección demuestre la aplicación desviada del importe del Fondo, sino que la Cooperativa debe acreditar su uso correcto, incluida la materialización en caso de no utilización inmediata que impone el art. 19.3 de la ley 20/1990.

Así, en la Sentencia del mismo Tribunal núm. 393/2006 de 15 septiembre, se indica que para la determinación del cumplimiento de este requisito hay que tener en cuenta lo dispuesto en el art. 19 de la ley 20/1990, que establece:

«2. Las dotaciones al Fondo, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho Fondo.»

3. Cuando en cumplimiento del plan no se gaste o invierta en el ejercicio siguiente al de la dotación la totalidad de la aprobada, el importe no aplicado deberá materializarse dentro del mismo ejercicio en cuentas de ahorro o en Deuda Pública.»

Pues bien, según la Sentencia, se habría incurrido en causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida porque:

«No se ha hallado el importe no aplicado materializado dentro del mismo ejercicio en cuentas de ahorro o en títulos de la Deuda Pública. En suma, se han dado a esas dotaciones un destino desconocido y desde luego no ha acreditado la mercantil recurrente, a quien le incumbe esta prueba en tanto que se trata de una circunstancia en su favor esa materialización y menos el destino legal de esas dotaciones.»

3.3. ¿Qué ocurre en caso de incumplimiento?

Como hemos dicho, si se aplicara a finalidades distintas de las aprobadas en cumplimiento del plan, se producirían los siguientes efectos en la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa:

- a) Estas cantidades serán ingreso del ejercicio en que se produzca la aplicación indebida.

Ejemplo: dotación en 2018 de 3.000 € al FEP. En el ejercicio 2019 se destinan 2.000 a sus fines específicos, y otros 1.000 a cubrir pérdidas de la cooperativa. Pues bien, en el ejercicio 2.019 se debe realizar un ajuste positivo de 1.000 en los resultados cooperativos, correspondiente al ingreso producido a efectos fiscales como consecuencia de haberse utilizado fondos del FEP para fines distintos de aquellos que son propios de su naturaleza.

- b) Estaremos en presencia de una entrega de retornos cooperativos, en el caso de que se hayan hecho entregas al socio. Es decir, el socio obtendrá en su IRPF rendimientos del capital mobiliario, en metálico o en especie, como indica la DGT en su Consulta vinculante núm. 424/2002 de 13 marzo.
- c) Todo ello sin perjuicio de constituir una causa de pérdida de la condición de cooperativa protegida en el ejercicio en que se produzca esta circunstancia.

También se considera que se ha aplicado a finalidades distintas, como hemos visto, si no se materializa el saldo del Fondo no gastado en Cuentas de ahorro o Deuda pública.

4. Procedimiento y requisitos a seguir en la ejecución del FEP

No basta con que el destino de las cantidades que provienen del FEP sea uno de los enumerados en la ley, sino que para la realización de dichos gastos se debe seguir un procedimiento en cuanto a su determinación, contabilización y justificación.

4.1. El gasto debe estar contemplado en un Plan

En efecto, en primer lugar, el art. 19 de la ley 20/1990 establece que los gastos a realizar deben estar previstos en un Plan aprobado por la Asamblea de la cooperativa. Si bien, durante la vigencia del Estado de alarma declarado por el RD 463/2020, así como sus prórrogas, se permitió que el Consejo Rector asumiera esa competencia. Para ello recomendamos que anualmente se apruebe, en la Asamblea ordinaria o extraordinaria, como un punto específico del orden del día, un proyecto/plan de actuación vinculado la FEP, que quede incluido espe-

cíficamente en el acta, en el que se incluyan tanto las actuaciones en las que se concreta el plan, como el presupuesto destinado a las mismas.

El TS (STS de 19 de noviembre de 2012), en el caso de que no se cumplan los requisitos del art. 19 en relación con el Plan, considera que no sólo se genera un ingreso, sino que se pierde la calificación de protegida. Y ello a pesar de que este mandato está contemplado, dentro de la LRFC, en su art. 19.1, y no en el art. 13, relativo a las causas de pérdida de la condición de protegida. Sin embargo, es cierto que este último precepto, habla de las "finalidades previstas en la ley", y en la mayoría de las leyes cooperativas se establece la necesidad de un Plan de aplicación del Fondo.

En el mismo sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia núm. 283/2018 de 14 junio, considera que no ha habido una aplicación del Fondo conforme a lo dispuesto en el art. 19 LRFC si se ha invertido en inmuebles sin clara afectación de los mismos en la contabilidad al Fondo, ni base en el Plan de la Asamblea, estableciendo la pérdida de la protección fiscal y la consideración de las cantidades dotadas y deducidas como ingreso del ejercicio.

Asimismo, la resolución de la DGT a la Consulta vinculante núm. 610/2010 de 29 marzo destaca que además de destinarse a finalidades previstas en la ley, que el precepto exige que las líneas básicas de actuación del Fondo se determinen por los Estatutos o la Asamblea General.

4.2. Contabilización separada del Fondo

En segundo lugar, debe llevarse una contabilización separada de las cuentas referidas al Fondo, tanto de las dotaciones, como de la aplicación en gastos o inversiones. Así lo dispone el art. 19 de la ley 20/1990, en su apartado 2^a:

Artículo 19. Requisitos del Fondo de Educación y Promoción.

2. Las dotaciones al Fondo, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho Fondo.

(...)

5. Al cierre del ejercicio se cargarán a una cuenta especial de resultados del Fondo los saldos de las cuentas representativas de gastos y disminuciones patrimoniales, y en particular:

- a) Los gastos corrientes de formación, educación y promoción cultural.*
- b) Los gastos de conservación, reparación y amortización de los bienes del inmovilizado afectos al Fondo.*
- c) Las pérdidas producidas en la enajenación de esos mismos bienes.*

6. En forma análoga se abonarán a la misma cuenta los saldos de las cuentas representativas de ingresos e incrementos patrimoniales, y en particular:

- a) Las subvenciones, donaciones y ayudas recibidas para el cumplimiento de los fines del Fondo.
- b) Las sanciones disciplinarias impuestas por la Cooperativa a sus socios.
- c) Los rendimientos financieros de las materializaciones a que se refiere el apartado 3 anterior.
- d) Los beneficios derivados de la enajenación de bienes del inmovilizado afecto al Fondo.

7. El saldo de la cuenta de resultados así determinados se llevará a la del Fondo.

Las partidas de gastos, pérdidas, ingresos y beneficios trasladados a la cuenta de resultados del Fondo no se tendrán en cuenta para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la Cooperativa.

También la ley 27/1999 contempla, en parte, estas particularidades contables, como hemos visto, en su art. 56, si bien referida únicamente a las dotaciones al fondo:

«5. El fondo de educación y promoción es inembargable e irrepartible entre los socios, incluso en el caso de liquidación de la cooperativa, y sus dotaciones deberán figurar en el pasivo del balance con separación de otras partidas.»

La separación contable se prevé asimismo en la Orden EHA/3360/2010. El FEP se ubica así en el Balance y en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias¹⁵:

En el Pasivo del Balance: Creando un nuevo epígrafe en el pasivo corriente o no corriente en función del plazo o de la inversión prevista en el activo.

BALANCE ABREVIADO AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

A) PATRIMONIO NETO

B) PASIVO NO CORRIENTE

1. Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo.

C) PASIVO CORRIENTE

1. Fondo de Educación, Formación y Promoción a corto plazo.

En la cuenta de pérdidas y ganancias. La dotación del ejercicio irá precedida del signo (-) y el ingreso del signo (+)

¹⁵ CUBEDO TORTONDA, M., *La contabilidad de las empresas cooperativas*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ABREVIADA CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL DE 200X

1. Importe neto de la cifra de negocios.

(...)

3. Trabajos realizados por la cooperativa con su estructura interna.

(...)

12. Fondo de Educación, Formación y Promoción.

a) Dotación.

b) Subvenciones, donaciones y ayudas y sanciones.

A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)

En lo que hace referencia a la contabilización de las dotaciones, ya lo vimos en el apartado correspondiente. Veamos ahora cómo se contabilizan otros ingresos del Fondo, y los gastos que realizamos con cargo al mismo.

Ingresos del Fondo de Educación Formación y Promoción

Cuando se reciban subvenciones, donaciones, etc. se contabilizan como ingresos y a continuación se dota el FEP por la cuantía recibida.

Orden EHA/3360/2010

Sexta. Fondo de Educación, Formación y Promoción y otras contribuciones obligatorias similares.

2. Dotación

(...)

En aquellos casos en que la cooperativa perciba subvenciones, donaciones u otras ayudas, o fondos derivados de la imposición de sanciones, vinculables al fondo de acuerdo con la ley, tales partidas se registrarán como un ingreso de la cooperativa en la cuenta de pérdidas y ganancias, motivando la correlativa dotación al «Fondo de Educación, Formación y Promoción».

Ingresos del FONDO DE EDUCACIÓN FORMACIÓN Y PROMOCIÓN

(57) Tesorería

(H) 757. «Ingresos imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción»

7570. «Sanciones impuestas a socios imputables al Fondo de Educación, Formación y P.»

7571. «Subvenciones imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción»

7572. «Donaciones imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción»

7573. «Otros ingresos imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción»

Y correlativamente:

FONDO DE EDUCACIÓN FORMACIÓN Y PROMOCIÓN
DOTACIÓN: GASTO (compensación de ingresos)
(D) 657. «Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción»
(H) 148. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo»
(H) 5298. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a corto plazo»

Como puede comprobarse, el impacto cuantitativo del gasto por la dotación al FEP en la cuenta de pérdidas y ganancias se ciñe a los importes resultantes de aplicar los porcentajes correspondientes sobre los distintos resultados (cooperativos, extracooperativos y extraordinarios) que exige la ley.

Aplicación de cantidades del Fondo

La aplicación en consumos de circulante supone reducción del FEP. La cooperativa podrá dar cumplimiento a los fines previstos por una doble vía: bien internamente mediante su estructura interna, o bien acudiendo a agentes externos que realicen las actividades previstas, incluso mediante aportaciones a otras cooperativas e instituciones para que sean éstas las que realicen las actividades formativas y culturales. En ambos casos se producirá una baja en la partida del fondo.

La Norma contable distingue dos casos:

- e) Actividades realizadas por terceros
- f) Actividades realizadas con medios propios

Orden EHA/3360/2010

Sexta. Fondo de Educación, Formación y Promoción y otras contribuciones obligatorias similares

(...)

1. Aplicación. La aplicación de este fondo a su finalidad producirá su baja, registrándose con abono, generalmente, a una cuenta de tesorería.

No obstante, cuando la aplicación del fondo se materialice mediante actividades realizadas por las sociedades a través de su estructura interna o de otras entidades, se emplearán las cuentas necesarias para poder reflejar la información solicitada en la memoria de las cuentas anuales, de forma que se puedan detallar las aplicaciones del fondo efectuadas.

Registro contable:

FONDO DE EDUCACIÓN FORMACIÓN Y PROMOCIÓN
a) Actividades realizadas por terceros. APLICACIÓN
(D) 148. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo»
(D) 5298. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a corto plazo»
(H) 57 Tesorería (o acreedores)

Cuando se realizan las actividades con los propios medios se evalúa en términos monetarios el coste de los elementos consumidos en las actividades: salarios del personal propio aplicados, consumo de materiales, amortizaciones, etc., que se incorporan a una cuenta de ingreso, 737. «Trabajos realizados para el Fondo de Educación, Formación y Promoción», que, aunque obviamente, no generará flujos de efectivo, sí que expresará en términos de coste, la actividad generada por la cooperativa y, al mismo tiempo, compensará en la cuenta de pérdidas y ganancias el coste de la citada actividad, con lo que el efecto sobre el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias será nulo.

Orden EHA/3360/2010

Sexta. Fondo de Educación, Formación y Promoción y otras contribuciones obligatorias similares.

4. Cuentas anuales

(...)

La aplicación del fondo mediante actividades realizadas por la cooperativa a través de su estructura interna, se mostrará en la partida 3. «Trabajos realizados por la cooperativa con su estructura interna» de la cuenta de pérdidas y ganancias

FONDO DE EDUCACIÓN FORMACIÓN Y PROMOCIÓN
Actividades realizadas con medios propios. APLICACIÓN
(D) 148. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo»
(D) 5298. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a corto plazo»
(H) 737. «Trabajos realizados para el Fondo de Educación, Formación y Promoción»

4.3. Informe de gestión

El Art. 56.1 de la ley 27/1999, prevé, además, la realización de un informe de gestión de las cantidades aplicadas del Fondo:

1. El informe de gestión recogerá con detalle las cantidades que con cargo a dicho fondo se hayan destinado a los fines del mismo, con indicación de la labor realizada y, en su caso, mención de las sociedades o entidades a las que se remitiéron para el cumplimiento de dichos fines.

5. Conclusiones

1º.- El Fondo de Educación y Promoción (en adelante FEP) se establece como un instrumento singular de las cooperativas, constituye un Fondo obligatorio dirigido a contribuir al desarrollo de las líneas básicas fijadas por los estatutos o la asamblea, a actividades que cumplan alguna de las finalidades contempladas en su ley reguladora, y/o contempladas en sus Estatutos, así como contenidas en el Plan de Ejecución de dicho Fondo que debe aprobar la Asamblea.

2º.- El importe de este fondo es inembargable e irrepartible.

3º.- La dotación de fondos al FEP debe figurar en el pasivo del balance con separación de otras partidas, y constituye un gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa, si se cumplen los requisitos de la ley (art. 19 de la ley 20/1990). Ahora bien, se puede generar, en cambio, un ingreso fiscal si el Fondo no se aplica debidamente a su finalidad.

Además, las adquisiciones de bienes y derechos para finalidades del FEP están exentos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 33.1.c) de la Ley 20/1990), en el caso de que se trate de una operación sujeta a este impuesto y no al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4º.- La dotación incorrecta al FEP es una causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, recogida en el apartado primero del artículo 13 de la ley 20/1990

5º.- En la memoria se detallarán los criterios de asignación e imputación utilizados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegaran a modificar dichos criterios, deberá darse cuenta asimismo en la memoria de dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración, considerando que los cambios se producen al inicio del ejercicio

6º.- Debe dotarse al FEP un porcentaje de los excedentes (y, en su caso, los beneficios) que debe fijarse, bien en los Estatutos, bien por la Asamblea general, y que no debe ser inferior al porcentaje fijado en su ley reguladora. Para ser considerada cooperativa fiscalmente protegida deberá efectuar la dotación prevista en su ley reguladora, sea con base en excedentes y/o beneficios.

7º.- Ello no impide que la Cooperativa pueda realizar dotaciones adiciones y superiores a ésta si lo decide su Asamblea general, que, sin embargo, no serán gasto deducible en su Impuesto sobre Sociedades.

8º.- La dotación al FEP producirá un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias con independencia que para calcular su importe se aplique lo dispuesto en la Ley 27/1999, y en los Estatutos. Pero es un gasto fiscalmente deducible en el

Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa, sólo si se cumplen los requisitos de la ley (art. 19 de la ley 20/1990), y sólo en relación con la dotación de excedentes, en la base imponible cooperativa.

9º.- Dado que contablemente también es un gasto, esta calificación fiscal no generará un ajuste extracontable en la Base imponible del Impuesto. Sería deducible una dotación superior a la legal si lo establecieran los Estatutos. No sería deducible una dotación superior de los excedentes que se hubiera acordado por la Asamblea. En todo caso, la cantidad deducible se somete a un límite del 30% del importe de los excedentes

10º.- El art. 19.3 de la ley 20/1990 establece la necesidad de que el Fondo se aplique a su finalidad en el ejercicio siguiente a su dotación, si bien puede aplicarse en ejercicios posteriores, pero el importe no aplicado deberá materializarse dentro del mismo ejercicio (el posterior al de su dotación) en cuentas de ahorro o en deuda pública.

11º.- La demostración de cómo se utilizó el saldo del Fondo es un deber de la cooperativa. Es decir, no es necesario que la Inspección demuestre la aplicación desviada del importe del Fondo, sino que la Cooperativa debe acreditar su uso correcto, incluida la materialización en caso de no utilización inmediata que impone el art. 19.3 de la ley 20/1990.

12º.- Debe llevarse una contabilización separada de las cuentas referidas al Fondo, tanto de las dotaciones, como de la aplicación en gastos o inversiones. Las dotaciones al Fondo, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho Fondo

6. Bibliografía

ALGUACIL MARI, M. P, «Régimen fiscal I», en la obra colectiva dirigida por FAJARDO, G. Cooperativas: *Régimen jurídico y fiscal*, Tirant lo Blanch Monografía n.º 738, Valencia, 2011.

– «El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades del Fondo de Educación y Promoción de las cooperativas», Revista Quincena Fiscal núm. 12/2014 parte Estudios.

ALGUACIL MARÍ, María Pilar/ROMERO CIVERA, Agustín, «Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas», Quincena fiscal, N.º 21, 2011, págs. 15-45.

ALONSO RODRIGO, Eva, *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Generalitat de Catalunya, 2001.

ARANA LANDIN, S. *Régimen fiscal de las cooperativas*, Universidad del País Vasco, 2012.

BARBERENA BELZUNCE, I. *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*. Aranzadi, 1992.

CARRASCO CARRASCO, *La nueva estructura de Fondos propios para las cooperativas agroalimentarias*, Sevilla, Junta de Andalucía, 1993.

CUBEDO TORTONDA, M., *La contabilidad de las empresas cooperativas*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.

GADEA SOLER, E. «Régimen económico y financiero II. Los Resultados del ejercicio económico», págs 183-186, en la obra colectiva dirigida por FAJARDO, G. *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Tirant lo Blanch Monografía n.º 738, Valencia, 2011

MARTÍN FERNÁNDEZ, F. Javier/MARTÍN, Francisco/RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*. Iustel, 2006.

PASTOR SEMPERE, C. «Régimen económico y Financiero I. Capital Social, reservas y financiación», en la obra colectiva dirigida por FAJARDO, G. *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Tirant lo Blanch Monografía n.º 738, Valencia, 2011.

ROMERO CIVERA, Agustín «El fondo de educación y promoción en cooperativas de crédito: su gestión con o sin una fundación», REVESCO: revista de estudios cooperativos, ISSN 1135-6618, N.º. 101, 2010, págs. 58-78

ROMERO CIVERA, A./MARÍ VIDAL, S «Algunos aspectos críticos en la aplicación del impuesto de sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. la necesidad de su reforma», REVESCO N.º 118 – Segundo Cuatrimestre 2015, http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2015.v118.48709

SERVER IZQUIERDO, Ricardo José/POLO GARRIDO, Fernando/CUBEDO TORTONDA, Manuel «El Fondo de Educación, Formación y Promoción (FEFP)», AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, ISSN 1577-2403, N.º 96, 2011, págs. 26-29.

VARGAS VASSEROT, C / GADEA SOLER, E/ SACRISTÁN BERGIA, F, *Derecho de las sociedades cooperativas. Tomo II*, La Ley, 2017.

OVERVIEW OF GLOBAL TRENDS IN THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS BY 2019, ACCORDING TO THE IBFD OBSERVATORY FOR THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS (PART 2)

Carlos E. Weffe¹

Scientific Coordinator - IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights
Associate Professor of Financial and Tax Law
Universidad Central de Venezuela

Título

Visión general de las tendencias globales en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes para 2019, según el Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del IBFD (Parte 2)

Resumen

El artículo describe las tendencias mundiales en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes en lo tocante a (i) confidencialidad de la información del contribuyente en manos de la Administración Tributaria (ii) procedimientos tributarios, tanto administrativos como jurisdiccionales (iii) medios de impugnación; (iv) sanciones penales y administrativas (v) ejecución forzosa de créditos tributarios, y (vi) situaciones transfronterizas, en lo relativo a las salvaguardas para los contribuyentes en el intercambio de información, con base en los datos del Anuario 2019 del Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del Buró Internacional de Documentación Fiscal (IBFD, por sus siglas en inglés).

Palabras clave

Derechos de los contribuyentes, confidencialidad, procedimientos tributarios, situaciones transfronterizas, reporte obligatorio de mecanismos transfronterizos, intercambio de información, derecho al debido proceso, derecho a la defensa, *habeas data*, proporcionalidad, no autoinculpación, *non bis in idem*, simplificación de procedimientos, regularización voluntaria, ejecución forzosa.

1 Scientific Coordinator - IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. Associate Professor of Financial and Tax Law - Universidad Central de Venezuela

Abstract

The article describes the global trends in the practical protection of taxpayers' rights with respect to (i) confidentiality of taxpayer information held by the Tax Administration (ii) tax proceedings, both administrative and jurisdictional (iii) means of challenge; (iv) criminal and administrative sanctions (v) enforcement of tax credits, and (vi) cross-border situations, as regards safeguards for taxpayers in the exchange of information, based on data from Yearbook 2019 of the Observatory for the Protection of Taxpayers' Rights of the International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).

Keywords

Taxpayers' rights, confidentiality, tax procedures, cross-border situations, mandatory reporting of cross-border mechanisms, exchange of information, right to *due process*, right to defense, *habeas data*, proportionality, non-self-incrimination, *non bis in idem*, simplification of procedures, voluntary regularization, enforcement.

Fecha de recepción: 28-08-2020/Fecha de aceptación: 3-09-2020

Cómo referenciar: Weffe H., C.E. (2020). Overview of global trends in the protection of taxpayers' rights by 2019, according to the IBFD Observatory for the Protection of Taxpayers' Rights (Part 2). *Revista Técnica Tributaria* (131), 133-151.

La versión en español de este estudio está disponible en la edición digital de la Revista Técnica Tributaria (núm. 130) en www.aedaf.es.

SUMARIO

4. Criminal and administrative sanctions
 - 4.1. Increased judicial attention
 - 4.2. *Nemo tenetur* se ipsum accusare, or the right not to self incriminate in the tax sanctioning procedure
 - 4.3. *Non bis in idem*, or prohibition of double jeopardy
 - 4.4. Voluntary regularization schemes
5. Enforcement of tax credits
6. Cross-border situations
 - 6.1. Right to be informed in advance of the exchange of information
 - 6.2. Automatic exchange of information
 - 6.3. Other guarantees related to the exchange of information
 - 6.4. Mutual agreement procedures (Article 25 OECD Model)
7. Conclusions
8. References

4. Criminal and administrative sanctions

This is undoubtedly one of the areas in which there have been the greatest reportable developments in the practical protection of Taxpayers' rights during 2019.

4.1. Increased judicial attention

Within the framework of the general trend towards the expansion of the sanctioning powers of the Tax Administrations, as the spearhead of the fight against tax evasion and avoidance (Weffe, Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020). The growing attention of the courts to the problems associated with the imposition of criminal and administrative sanctions is noteworthy (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019 - Carlos E. Weffe, 2020).

In fact, 85.71% of the decisions of the European Court of Human Rights that were reported to the OPTR touch, in one way or another, on the interaction between the exercise of *ius puniendi* in tax matters and the basic rights and guarantees of Taxpayers'. The same occurs in 50% of the cases of inadmissibility and 42.86% of the cases reported to the aforementioned Court (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). For its part, 60% of the decisions reported to the OPTR of the Court of Justice of the European Union also address the issue of Taxpayers' rights in the context of the imposition of criminal and administrative sanctions (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). However, neither of the two decisions of the Inter-American Court of Human Rights that were reported to the OPTR touches on the subject, an issue that can be justified by the very low incidence of matters of tax nature that are discussed before this supranational forum (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

4.2. *Nemo tenetur* se ipsum accusare, or the right not to self incriminate in the tax sanctioning procedure

With regard to the actual penalty procedure, the guarantee of non-self-incrimination seems to receive more protection than that received in the ordinary administrative tax procedure. In fact, according to the OPTR data, it is possible to note a slight increase in the number of countries surveyed that apply—at least formally—the *nemo tenetur* in sanctioning procedures: 54% of the countries surveyed, slightly more than the 52% that reported such behavior in 2018. A greater upward trend is recorded with respect to the countries that claim to safeguard *nemo tenetur* through an incidence in the administrative tax procedure aimed at identifying the existence of well-founded indications from which

the taxpayer's sanctioning responsibility could be derived in 53% of the countries surveyed, a substantial increase with respect to the 39% of countries that claimed to have implemented these procedures in 2018. In this regard, it was recorded that the parliamentary Ombudsman in Denmark clarified the best practices applicable to an *ex officio* determination case linked to the so-called *Panama Papers*, which is likely to have effects in the future (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

However, as noted in section 3.1., *nemo tenetur* is subject to threats that move countries' practice away from minimum standards in this area. As previously indicated, the principle is not recognized in China and is not respected in Mexico; 74% of the countries surveyed do not apply any restriction in the use of the information obtained in the inspection procedure for the subsequent determination of the criminal or administrative responsibilities of the taxpayer, directly affecting the effective validity of the principle. On the other hand, in a significant decrease, 37% of the countries surveyed (compared to 57% in 2018) do not allow the taxpayer to invoke the guarantee of non-self-incrimination to refuse to provide accounting information in the context of intensive audits; and 40% of the countries surveyed warn Taxpayers' of their right to remain silent, in the style of the so-called «Miranda warnings» (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

4.3. Non bis in idem, or prohibition of double jeopardy

A similar reduction in the relevant scope of protection of Taxpayers' rights seems to be noted with regard to the guarantee of *non bis in idem*, or in other words, the prohibition of double jeopardy for sanctioning purposes (Weffe, Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020).

Indeed, a lower degree of comparative protection has been reported in Bosnia and Herzegovina, Brazil, Italy, Mexico and Peru, while a higher degree of protection was reported for Belgium, Colombia and Spain. Overall, 54% of the countries surveyed, compared to 28% in 2018, do not apply the principle in the context of tax procedures, which is certainly a worrying sign.

Even worst, where the principle is recognized, this does not prevent the establishment of parallel procedures in respect of the same facts in 58% of the countries surveyed (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020) possibly following the jurisprudence established by the decision of the European Court of Human Rights in the case *A & B v. Norway* (ECHR - Grand Chamber, 2016), according to which a «mere proportionality» approach to the *non bis in idem* problem is enshrined (Weffe, Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020). This is because the double prosecution is only mitigated, as long as the application of multiple sanctions «intimately connected in time and space» does not constitute an «excessive burden» for the taxpayer and,

consequently, one can speak of sanctions that are proportionate to the magnitude of the damage caused by the wrongful act (Bahçeci & Ovalioğlu, 2018).

This is the basis of the recent legislative amendment in Belgium, through which a consultation mechanism was put in place between the tax administration and the Public Prosecutor's Office for reference of tax investigations that may lead to criminal liability, so that, at the time of the decision, the criminal court must take into account the administrative sanctions imposed for the quantification of the penalty applicable for the commission of a tax offence (Desterbeck, 2019), or from the recent jurisprudence of the Italian Supreme Court (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Also in case law, a «restricted» interpretation of *non bis in idem* is shown in Switzerland, and the Brazilian Supreme Court held that the recurrent failure to pay indirect taxes, even when the debts are recognized by the taxpayer, qualifies as a tax offense. On the other hand, new tax crimes were typified in Mexico, qualifying some forms of tax crimes (specifically, from the marketing of false tax receipts) as organized crime, and thus reducing the taxpayer's margin of defense from the procedural point of view (Weffe, *Derechos del contribuyente vs. expansión sancionadora. Una aproximación garantista al Derecho Tributario Sancador post-BEPS*, 2019). In Slovenia, *non bis in idem* is expressed as avoided through *ex officio* re-opening of administrative procedures, in a practice similar to that of Uruguay, discussed in section 3.1.2. (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

On a positive note, several cassation claims have been admitted in Spain, with the aim of determining the possible violation of *non bis in idem* on the basis of the alleged accessory nature of the issuers of invoices in the tax offences or crimes of the recipients of these documents. Additionally, the Spanish Supreme Court annulled rules that allowed the tax authority to require a criminal investigation once the tax determination has been notified or the tax penalty has been imposed, insofar as the same conduct was concurrently subject to criminal and administrative sanctioning procedures (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

4.4. Voluntary regularization schemes

It is equally positive to report the upward trend in voluntary regularization regimes in 2019, in line with the minimum standards and best practices of the OPTR in this regard.

According to these practical benchmarks, voluntary regularization regimes should lead to a reduction of applicable sanctions, a trend that was closely followed in 2019 by Colombia, Mauritius and Russia (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). The first of these countries established a regularization «tax» for those Taxpayers' who had failed to declare tax assets or obligations, instead of attributing criminal responsibility for these causes. In Mauritius, two new voluntary regularization schemes were introduced in the 2019 Budgetary Act, covering small and medium enterprises and assets located

abroad, respectively. In Russia, the Supreme Court ruled that Taxpayers' involved in attempted tax offences would not be punished in cases of voluntary withdrawal (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019 - Carlos E. Weffe, 2020).

However, Brazil, Italy, Mexico, and Peru reported a departure from the best practice identified by the OPTR, according to which sanctions should not be increased solely to serve as a coercive mechanism for Taxpayers' to enter into voluntary regularization regimes. In particular, the Netherlands abolished its voluntary regularization regime for income tax cases caused by portfolios of savings and investments held in the Netherlands, and in relation to enrichment obtained through «substantial interest», from 1 January 2020 (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019 - Carlos E. Weffe, 2020).

5. Enforcement of tax credits

With regard to this point, it is clear that the enforceability and possibility of execution of administrative acts of a tax nature, although relevant to the satisfaction of the public interest committed to efficient tax collection, cannot be placed before aspects of the essential core of citizens' rights, no longer as Taxpayers' but as human beings.

Thus, it is an obvious minimum estándar that tax collection cannot affect the taxpayer's subsistence minimum, an area in which the United States reported progress: in that country, legal and administrative regulations were issued to protect Taxpayers' who have economic difficulties derived from tax collection if they are at or below 200% of the federal poverty line, or when the taxpayer receives some specific categories of government assistance (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Similarly, the executive seizure of assets or bank accounts requires prior judicial authorization, an issue that was reported to be reversed in 2019 in Canada, Cyprus, Italy, Mexico and Peru, in a sense identical to that analyzed in section 3.2.2. In fact, in 74% of the countries surveyed, prior judicial authorization is not required to proceed with the executive seizure of the taxpayer's assets to ensure the collection of the tax already determined, either administratively or judicially; there are cases, such as Mexico, where no judicial authorization is required for the freezing of bank accounts or the seizure of assets (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

As best practice, the OPTR recommends that partial debt relief, or structured deferred payment plans, should serve as mechanisms to avoid taxpayer bankruptcy. In this regard, the Italian judiciary endorsed the partial payment of tax obligations as part of a proposal to avoid taxpayer bankruptcy, fully in line with best practice, and in Serbia, the possibility of deferred payments and grace periods in the event of restructuring or reorganization were provided for under the Bankruptcy Act (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

6. Cross-border situations

Since the beginning of its activities, the OPTR has been reporting a trend towards a decline in the practical protection of Taxpayers' rights in cross-border situations (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018). The non-existence of supranational mechanisms for the resolution of tax disputes, so that it is the States –and their interests– that determine the outcome of potential overlaps in the exercise of tax power by countries in cross-border situations, without adequate guarantees of taxpayer participation and defense in these scenarios and despite the existence of friendly settlement procedures, according to Article 25 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD, 2017), as well as binding arbitration under Articles 18.1 and 19.1 of the Multilateral Convention to implement tax treaty measures to prevent the erosion of tax bases and the transfer of profits (OECD, 2016) is a circumstance that can affect this result (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). Obviously, the situation is one of diminishing Taxpayers' rights.

6.1. Right to be informed in advance of the exchange of information

As a general rule, any citizen potentially affected by a State claim limiting rights must be informed of that claim and guaranteed the existence and effectiveness of means of defence against such an action (Weffe, *The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations*, 2017). This includes, of course, the exchange of information between tax administrations, as well as any other type of procedure aimed at establishing and assessing taxable events, in any context (Fraga-Pittaluga, 1998).

However, the general rule is that of the exchange of information between tax administrations without prior notification to the taxpayer, seriously limiting the taxpayer's possibility of defending himself against the claims of the Tax Administration (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights – Philip Baker, 2020). This is in fact the case in 81% of the countries surveyed in 2019, an increase of 7% over the countries committed to this practice in 2018. The above figure rises to 85% of the countries surveyed in the case of exchanges of information where documents and other evidence of the completion of the extraterritorial taxable event are provided to third parties (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

The need for taxpayer participation in the exchange of information is evident when, in addition to the above, one takes into account the peremptory nature of the application of safeguards to the confidentiality of the information handled through this procedure, in the same sense as discussed in section 2. Especially in cases such as the security breach of the Bulgarian Tax Administration's databases June 2019, in which the data of more than 5 million Taxpayers' were compromised, including information that had been provided to Bulgaria through the automatic exchange of information (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020).

It is not all bad: preliminary decisions by the Luxembourg Administrative Court raise the question of the compatibility of the taxpayer's lack of access to these procedures with Article 47 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union (European Union, 2000) insofar as this affects the taxpayer's right to be informed (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). Progress has also been made in the European Union, in the light of the case law of the Grand Chamber of the Court of Justice in the *Berlioz* case (TJUE - Grand Chamber, 2017) according to which, in connection with the exchange of information on request, the taxpayer is entitled to have the grounds for the request and the documents supplied by the requesting country examined by a court in the requested country (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020).

6.2. Automatic exchange of information

In the view of the OPTR, the impossibility of receiving information through automatic exchange is a minimum estándar for the State that is not in a position to provide independent and verifiable evidence that it meets high standards of data protection (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018). This was not the case for Bosnia and Herzegovina, Brazil, Canada, Mexico, Slovenia and Uruguay in 2019, according to information provided to the OPTR (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). However, as Baker points out, the automatic exchange of information with Bulgaria was immediately suspended after the security breach of their databases on 5 June 2019, as described in section 6.1. (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020).

6.3. Other guarantees related to the exchange of information

Considering that the taxpayer is neither informed of the information request nor of its results, unless the information obtained is directly used in the *ex officio* determination of the tax, a better practice would be that the investigation work by the Administration, committed –in safeguarding the public interest– to the search for the material truth regarding the facts submitted for its examination (Fraga-Pittaluga, 1998), it should also aim at obtaining evidence that would favour the position of the taxpayer, as pointed out by the OPTR (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018).

However, this is not the case in practice, where unfortunately setbacks are reported in Bosnia and Herzegovina, Canada, Cyprus and Mexico. Among these cases, the new Croatian legislation on administrative cooperation, enacted in 2019, does not include any provision regarding the right of the taxpayer to request information that favors him in the context of the exchange between tax administrations. The situation reaches the point of eliminating the right to be informed in countries where this right was previously provided for, under pressure from bodies such as the OECD Global Forum on Transparency and

Exchange of Information. China and Luxembourg joined this trend in 2019 (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

On a positive note, some tax treaties have incorporated provisions establishing specific conditions for data protection in the exchange of information, as reported in the case of Croatia, Peru and Sweden, and not that of Bosnia and Herzegovina (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

6.4. Mutual agreement procedures (Article 25 OECD Model)

With respect to the mutual agreement procedure provided for in tax conventions that follow, as a general rule, the reference in Article 25 of the OECD Model (OECD, 2017) it should be noted as positive news that, gradually, greater participation of Taxpayers' has been ensured in procedures that, by their nature, involve only States parties to the convention in question. In this regard, the OPTR notes that the entry into force of Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017, on the mechanisms for the resolution of tax disputes in the European Union (European Union, 2017) appears to be a light at the end of the tunnel, in terms of greater protection of the right of Taxpayers' to participate in the mutual agreement procedure (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

7. Conclusions

As the OPTR states, 2019 was a year of ups and downs in the practical protection of Taxpayers' rights (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

From the data and statistics provided by the OPTR in its annual report for 2019, it is possible to deduce, in general terms, the following trends in the practical protection of Taxpayers' rights at the global level

- The tax administrations are tending massively to digitize their processes, especially: (i) for the identification and registration of Taxpayers' (area 1 of the OPTR); (ii) for the storage and safeguarding of taxpayer information (area 3 of the OPTR); (iii) for the filing and processing of second degree tax administrative procedures (area 6 of the OPTR); and (iv) for the massive and automatic exchange of information among tax administrations (area 9 of the OPTR).
- In general terms, the digitalization means greater protection of taxpayer information in the hands of the Tax Administration. It is worth noting the increase in the efforts of the States to limit access to this information only to officials specifically responsible for the inspection and control of the taxpayer and the encryption of the respective databases, as well as for the performance of access audits.

- The implementation of mandatory reporting rules for potentially «aggressive» tax schemes by tax intermediaries, in light of the recommendations of the OECD Final Report on the subject (OECD, 2016), has highlighted the dialectic tension between the public interest committed to the provision of early information on Taxpayers' tax plans by the Tax Administration, to close the gaps in the tax system and to shield its tax policy, with the limiting effects that such a practice has on the rights of Taxpayers' to economic freedom, to legal counsel and to legitimate expectations, as well as on the rights of tax advisors to economic freedom (Čičin-English, 2019).
- Indeed, the assumption of greater transparency as a paradigm of the tax systems has generated significant State pressure to reduce the scope of professional secrecy, to the point that the OPTR has said that this guarantee «*is under siege*». The rules on mandatory reporting of potentially «aggressive» tax schemes have significantly limited tax advice in general, which directly affects the privilege of privacy of communications between the taxpayer and his or her tax advisors and, consequently, have correlatively decreased the level of compliance with minimum standards in this area.
- A similar reduction in the overall scope of guarantees should be reported with respect to tax inspection and control procedures, whose fundamental principles have seen a reduction in their scope of application to such procedures. In this regard, empirical evidence points to a global trend towards expansion of the investigative powers of tax administrations.
- Indeed, with respect to proportionality, there is a trend towards the admission of information requests that are irrelevant for the determination of the tax by the Tax Administration.
- With regard to the guarantee of *ne bis vexari*, there is a progressive trend towards admitting the existence of multiple procedures with respect to the same facts in the head of the taxpayer, to the point that only 1 out of 4 countries surveyed by the OPTR limits the frequency of audits carried out on the same taxpayer.
- The possibility of defense through the *audi alteram partem* principle is affected by the trend, also on the rise, of allowing the Tax Administration to request information from third parties without prior notification to the taxpayer, subsequently limiting its defense possibilities.
- This becomes even more important when one considers that, in the case of intensive audits, the carrying out of strict administrative interventions, such as the inspection of the taxpayer's premises, is not in practice subject to judicial authorization. This is even more so in the case of requests to financial institutions for the taxpayer's banking information, as it seems to be commonplace that banking secrecy is «*dead*».
- In addition to the above, there is a tendency to reduce the scope of the right to non-self-incrimination, although formally the *nemo tenetur* is recognized in most countries surveyed by the OPTR. Generally speaking,

there is a predisposition not to apply the principle in practice, limiting it only to criminal investigations, in a context where the limits of communicability of evidence between the administrative record and the criminal process tend to be diffused, and only a quarter of the countries surveyed set limits to such communicability.

- The prior exhaustion of administrative remedies continues to be a major obstacle to access to judicial remedies, and thus to effective judicial protection. More than half of the countries surveyed by the OPTR have this requirement in place, which delays the time for the taxpayer to become certain of his tax position and unduly increases the costs of his defense, considering that in some countries the decision of administrative appeals is limited to the uncritical confirmation of the tax objections contained in the first-degree tax assessment acts.
- The expansion of the power of the tax administrations has also reached the penalty procedures. This justifies, in parallel, the greater jurisprudential attention to this topic, to the point that most of the decisions of supranational courts reported to the OPTR deal with it in one way or another.
- In line with the trend observed in tax procedures in the strict sense, the safeguard of non-self-incrimination also appears to be under threat in the area of tax penalty procedures, judging the statistical data collected by the OPTR. Although *nemo tenetur* is formally recognized in most of the surveyed countries, and in a significant number of surveyed countries the communicability of evidence between administrative and sanctioning procedures is formally guaranteed through incidences of determination of the existence of indications of possible tax offences or infractions, the principle is subject to threats that move the practice of countries away from minimum standards in the matter: 3 out of 4 countries do not apply any restriction in practice in the use of the information obtained in the inspection procedure for the determination of criminal or tax liability.
- The same can be said of the *non bis in idem* safeguard. More than half of the countries surveyed by the OPTR do not apply the principle in the context of tax procedures and, in those countries where it is formally applied, its enshrinement does not prevent the establishment of parallel procedures in respect of the same facts in 58% of the countries surveyed. This behavior is probably due to the «mere proportionality» approach to the principle, based on the jurisprudence of the European Court of Human Rights.
- On a positive note, the regimes of voluntary regularization, expressions of the principles of opportunity and minimum intervention of the punitive law –and, as such, criteria of rationalization of the State punitive intervention– show an upward trend in 2019. Through this route, several legal systems have integrated these regimes as ways of favoring voluntary compliance and, consequently, reducing the penalties applicable for the eventual commission of tax infractions or crimes.

- The forced execution of tax credits also suffered ups and downs during 2019. On the one hand, concrete relief actions were verified for Taxpayers' in economic difficulties, through deferral actions and agreements for the payment by installments of the taxes owed. Similar measures were reported to prevent corporate bankruptcies for tax reasons. On the other hand, reproducing the general trend discussed in section 3.2.2., there is evidence of a relaxation of the judicial authorizations to proceed with the issuance of executive measures on assets owned by the taxpayer, thus allowing a greater margin of action to the tax administrations in this regard.
- The strong limitation to the rights and guarantees of the taxpayer in cross-border situations remains a global trend in 2019. In general terms, the taxpayer does not have any participation in the exchange of information between tax administrations, which is based on the fact that, as a general rule, the taxpayer's right to be informed of the exchange of information, whether automatic or on request, is not recognized, thus deferring the possibility for the taxpayer to be aware of the administrative action potentially limiting his rights and to have the time and the means to exercise his defense—especially, the control of the evidence thus obtained—to the moment in which the information exchanged has had full evidentiary effects, and the act of taxation contained in the determination has taken place.
- The above is maximized when the right of the taxpayer to demand the protection of his privacy is taken into account, through the confidential treatment of the information obtained through the exchange of information, as evidenced by the leakage of information from more than 5 million Taxpayers', held by the Bulgarian Tax Administration. Predictions of massive data theft in the near future, enhanced by the COVID-19 pandemic, raise doubts about the potential impact that such a situation would have on the information held by tax administrations, especially in the context of automatic information exchange (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020).
- For its part, in cross-border situations there is a progressive trend towards allowing greater taxpayer participation in tax dispute settlement procedures between States, i.e., the mutual agreement procedure of tax treaties and binding arbitration, which should certainly be noted as a positive development.

As a final conclusion, it is appropriate to quote Philip Baker's words: in the context of Taxpayers' rights, the granting of greater powers to tax administrations must be accompanied by the clear and effective safeguard of Taxpayers' rights (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020). Such protections must be effectively implemented in practice, which—definitely—is feasible through the establishment and implementation of minimum standards and best practices, which guide the administrative action in the exercise of its fiscal powers with the balance and respect for the citizens' rights that the exercise of any public power measure in the Rule of Law demands.

This is the mission and the usefulness of the work carried out by the Observatory for the Protection of Taxpayers' Rights of the IBFD, to whose follow-up we invite the reader.

8. References

Alexy, R. (1993). *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

Andino López, J. A. (2014). *El secreto profesional del abogado en el Proceso Civil*. Barcelona: J.M. Bosch Editor. <https://books.google.es/books?id=Zra9DwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false> [last access: 24 August 2020]

Andrade Rodríguez, B., & Weffe, C. E. (2010). Las inspecciones administrativas en materia tributaria: apuntes sobre los procedimientos determinativos oficiosos de tributos. In *Manual de Práctica Forense en Inspecciones y Procedimientos Administrativos Especiales*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana. <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/425-las-inspecciones-administrativas-en-materia-tributaria-apuntes-sobre-los-procedimientos-determinativos-oficiosos-de-tributos> [last access: 18 de August 2020]

Bahçeci, B., & Ovaloğlu, S. (2018). The Controversial Application of the *ne bis in idem* Rule by the European Court of Human Rights in Respect of Tax Penalties. *European Taxation*, 58(9), 411-418. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/et_2018_09_e2_1 [last access: 26 August 2020]

Baker, P. (2009). A brief overall reflection on taxpayer charters. In S. van Thiel (Ed.), *The Confédération Fiscale Européenne at 50 years, Commemorative book with a special focus on taxpayer rights and taxpayer charters* (pp. 327-332). Paris: Confédération fiscale européenne.

Baker, P., & Pistone, P. (2015). General Report. In P. Baker, & P. Pistone, *IFA Cahiers 2015: The practical protection of Taxpayers' fundamental rights* (Vol. 100B, págs. 15-99). Basel: IFA. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/ifacahier/pdf/ifacahier_2015_volume2_general_report.pdf [last access: 31 July 2020]

Ballesteros Moffa, L. Á. (27 June 2019). *Expansión Sustantiva y Procesal del Régimen Administrativo en la Contratación del Sector Público*. Instituto Nacional de Administración Pública: <http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509713> [last access: 4 August 2020]

Barmiento, D., & Kraan, P. (2019). Safeguarding Taxpayer Rights. In S. van Thiel, P. Valente, S. Raventós Calvo (Edits.), *CFE Tax Advisers Europe 60th Anniversary – Liber Amicorum*. Amsterdam: IBFD. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cfe_p02_c09 [last access: 31 July 2020]

Bentley, D. (2007). *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*. Aalpen van den Rijn: Kluwer Law.

Cadesky, M., Hayes, I. E., & Russell, D. (2016). *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter*. Amsterdam: IBFD.

Cançado Trindade, A. A. (2009). *Declaración Universal de Derechos Humanos*. (U. Nations, Ed.) United Nations Audiovisual Library of International Law: https://legal.un.org/avl/pdf/ha/udhr/udhr_s.pdf [last access: 17 August 2020]

CIAT. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Panamá: CIAT. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf [last access: 24 August 2020]

Čičin-Šain, N. (18 January 2019). New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers' in the European Union – Another «Bite» into the Rights of the Taxpayer? (C. West, Ed.) *World Tax Journal*, 11(1), 77-119. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/wtj_2019_01_int_4 [last access: 25 August 2020]

Comisión Europea. (2016). *Orientaciones para un Modelo de Código del Contribuyente Europeo*. Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. Bruselas: Comisión Europea. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_Taxpayers_code_es.pdf [last access: 20 August 2020]

Comisión Europea. (2020). *Comunicación al Parlamento y al Consejo sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras*. Unión Europea. Bruselas: Unión Europea. <https://op.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/0a39bf64-c74c-11ea-adf7-01aa75ed71a1/language-es> [last access: 20 August 2020]

Delgado Sancho, C. D. (1 November 2011). *La relación jurídico-tributaria*. El Derecho.com: <https://elderecho.com/la-relacion-juridico-tributaria> [last access: 31 July 2020]

Den Hartogh, G. (2014). Is human dignity the ground of human rights? In M. Düwell, J. Braarvig, R. Brownsword, & D. Mieth (Edits.), *The Cambridge Handbook of Human Dignity: Interdisciplinary Perspectives* (pp. 200-207). Cambridge: Cambridge University Press. doi:<https://doi.org/10.1017/CBO9780511979033.025>

Desterbeck, F. (2019). *Ne bis in idem* and Tax Offences. *EUCRIM: The European Criminal Law Associations' Forum* (2019/2), 135-141. https://eucrim.eu/media/issue/pdf/eucrim_issue_2019-02.pdf [last access: 26 August 2020]

Ferreiro Lapatza, J. J. (1994). El Estatuto del Contribuyente. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 26, 105-117. http://ipdt.org/uploads/docs/07_Rev26_JJFL.pdf [last access: 18 August 2020]

Ferreiro Lapatza, J. J. (2000). La Codificación en América Latina. – Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997). In *Anais das XX Jornadas do ILADT. Tema 2: La codificación en América Latina* (Vol. 2, p. 1182). Salvador de Bahía: ILADT-ABDF.

Fraga-Pittaluga, L. (1998). *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*. Caracas: FUNEDA.

Giuliani Fonrouge, C. M., Gomes de Sousa, R., & Valdés Costa, R. (1967). *Modelo de Código Tributario* (Vol. III). Washington D.C.: OEA-BID.

Hohfeld, W. N. (1997). *Conceptos Jurídicos Fundamentales*. Ciudad de México: Distribuciones Fontamara. [http://www.circulodoxa.org/documentos/W.H.%20Hohfeld%20\(XII\).pdf](http://www.circulodoxa.org/documentos/W.H.%20Hohfeld%20(XII).pdf) [last access: 20 August 2020]

IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. (2018). *2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*. Amsterdam: IBFD.

IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. (2019). *2018 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*. Amsterdam: IBFD.

IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. (2020). *2020 Report – Court of Justice of the European Union*. Amsterdam: IBFD. <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Report%20of%20EU%20Unit%20%28Katerina%20Perrou%29.pdf> [last access: 20 August 2020]

IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. (2020). *2020 Report – European Court of Human Rights*. Amsterdam: IBFD. <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Report%20of%20European%20Court%20of%20Human%20Rights%202019%20%28Katerina%20Perrou%20%26%20Natalia%20Vorobyeva%29.pdf> [last access: 22 August 2020]

IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. (2020). *2020 Report – Inter-American Court of Human Rights*. Amsterdam: IBFD. <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Report%20of%20Inter-American%20Court%20%28Guzm%2B%C3%ADn%20Ram%2B%C2%A1rez%20Arrieta%29.pdf> [last access: 22 August 2020]

IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. (2020). *The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019*. Amsterdam: IBFD. <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/2019%20IBFD%20Yearbook%20on%20Taxpayers'%27%20Rights%20%28final%29.pdf> [last access: 17 August 2020]

IFA. (2015). *The practical protection of Taxpayers' fundamental rights* (Vols. 100-B). Den Haag: IFA.

International Law Association Study Group on International Tax Law. (2016). *Study Group Mandate*. <https://ila.vettoreweb.com/Storage/Download.aspx?DbStorageId=7327&StorageFileGuid=e0a92d5c-b731-4f8c-8840-3ca05a0df54d> [last access: 22 August 2020]

Kofler, G., Poiaras Maduro, M., & Pistone, P. (2011). Preface. In G. Kofler, M. Poiaras Maduro, & P. Pistone (Edits.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World* (pp. xxi-xxiii). Amsterdam: IBFD. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/hrte_head [last access: 17 August 2020]

Miller, R. (3 February 2020). Report on the ILA Study Group on International Tax Law Seminar «Public International Law and Taxation» held on 11 October

2019 in Luxembourg. *European Taxation*, 60 (2/3), 112-114. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/et_2020_02_int_1 [last access: 22 August 2020]

OECD. (1990). *Taxpayers' Rights and Obligations: a Survey of the Legal Situation in OECD countries*. Paris: OECD.

OECD. (2003). *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*. OECD, Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Paris: OECD. https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf [last access: 20 August 2020]

OECD. (2016). *Acción 12 –Informe Final– Exigir a los Contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*. Paris: OECD. doi:<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

OECD. (24 November 2016). *Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf> [last access: 26 August 2020]

OECD. (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio*. doi:<https://doi.org/10.1787/765324dd-es>

Organización de la Unidad Africana. (27 July 1981). *Carta Africana sobre los Derechos Humanos y de los Pueblos*. <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2002/1297.pdf> [last access: 17 August 2020]

Organización de los Estados Americanos. (22 November 1969). *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*. https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm [last access: 17 August 2020]

Pérez López, S. (6 February 2015). *El ciudadano ante la expansión del Estado: retos de una España europea, global y a la vez soberana*. <https://www.legalto-day.com/practica-juridica/derecho-publico/derecho-administrativo/el-ciudadano-ante-la-expansion-del-estado-retos-de-una-espana-europea-global-y-a-la-vez-soberana-2015-02-06/>

Pistone, P. (2016). Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales. In *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Vol. 2). Santa Cruz de la Sierra: ILADT.

Pistone, P. (2020). General Report. In P. Pistone (Ed.), *Tax Procedures* (Vol. 18). Amsterdam: IBFD.

Ponce Solé, J. (2016). Mecanismos de Resolución Alternativa de Conflictos y su Aplicación en el Ámbito de la Justicia Tributaria. In F. López Ramón (Ed.), *Las vías administrativas de recurso a debate: Actas del XI Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*. Instituto Nacional de Admi-

nistración Pública. <https://books.google.es/books?id=322rDAAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false> [last access: 20 August 2020]

Rojas, Á. (15 de junio de 2020). *La Administración Pública bajo el Derecho Administrativo Global*. <https://www.puntojuridico.com/la-administracion-publica-bajo-el-derecho-administrativo-global/> [last access: 4 August 2020]

Rozas Valdés, J. A. (2015). El Derecho Sancionador Tributario en un marco de relaciones cooperativas. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*(12/2015), 12-58. <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/67480/1/654452.pdf> [last access: 4 August 2020]

Rozas Valdés, J. A. (2017). *Los sistemas de relaciones tributarias cooperativas*. Buenos Aires: Olejnik.

TEDH – Gran Sala. (15 November 2016). *Case of A and B v. Norway*. <https://lovdata.no/static/EMDN/emd-2011-024130.pdf> [last access: 26 August 2020]

Tejera Hernández, E. V., Herrera Molina, P. M. (December 2014). La responsabilidad patrimonial del estado legislador en el derecho español. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 47(141), 1137-1164. doi:[https://doi.org/10.1016/S0041-8633\(14\)71186-X](https://doi.org/10.1016/S0041-8633(14)71186-X)

The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights – Pasquale Pistone (2020). <https://youtu.be/E4pc0yiRzFw> [last access: 25 August 2020]

The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights – Philip Baker (8 June 2020). <https://youtu.be/-zo4BGfkCSQ> [last access: 25 August 2020]

The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019 – Carlos E. Weffe (2020). <https://youtu.be/6AASnvr4Fwk> [last access: 25 August 2020]

UNESCO. (1948). *Human Rights Comments and Interpretations: A Symposium, with an introduction by Jacques Maritain*. New York: UNESCO. Recuperado el 17 de agosto de 2020, de <https://e-docs.eplo.int/phocadownloadpap/userupload/aportinou-eplo.int/Human%20rights%20comments%20and%20interpretations.compressed.pdf> [last access: 17 August 2020]

Valdés Costa, R. (1992). Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídico tributaria. *Revista Tributaria* (110), 103-120. <https://pdfs.semanticscholar.org/76da/273d1a8d5d2e2ae0ffe885167ddde6506d4b.pdf> [last access: 31 July 2020]

Weffe, C. E. (2009). La elusión tributaria. *Revista de Derecho Tributario* (122), 135-165. <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/427-la-elusion-tributaria> [last access: 22 August 2020]

Weffe, C. E. (2015). La Responsabilidad Tributaria. *Revista de Derecho Tributario* (145), 41-99. <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/415-la-responsabilidad-tributaria> [last access: 22 August 2020]

Weffe, C. E. (4 August 2017). *The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations*.

(IBFD, Ed.) *World Tax Journal*, 9 (3), 430-472. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/wtj_2017_03_int_4 [last access: 18 August 2020]

Weffe, C. E. (2019). Derechos del contribuyente vs. expansión sancionadora. Una aproximación garantista al Derecho Tributario Sancionador post-BEPS. En *Derechos de los Contribuyentes*. México: AMDF. <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/400-derechos-del-contribuyente-vs-expansion-sancionadora-una-aproximacion-garantista-al-derecho-tributario-sancionador-post-beps> [last access: 26 August 2020]

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

COLABORADORES

José María Lago Montero
Universidad de Salamanca

Rosa Litago Lledó
Universidad de Valencia

Manuel Jesús Lucas Durán
Universidad de Alcalá

José Andrés Rozas Valdés
Universidad de Barcelona



JURISPRUDENCIA RECIENTE SOBRE LA NULIDAD DE PLENO DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA ¹

Manuel Lucas Durán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario ²

Universidad de Alcalá. Madrid

*Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo
(área contencioso-administrativa) (España)*

¹ El presente artículo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades titulado "Tax planning and tax avoidance after BEPS: legal and economic analysis" (PGC2018-099982-B-I00), cuyo investigador principal es el Prof. Juan ARRIETA MARTÍNEZ de PISÓN.

² Este trabajo refleja únicamente las opiniones de su autor que, en modo alguno, pueden atribuirse ni comprometer a la institución en la que presta sus servicios.

SUMARIO

1. Introducción
2. Cuestiones preliminares: actos recurribles y caracteres básicos del procedimiento de revisión analizado
3. Supuestos de nulidad de pleno derecho y su interpretación conforme a la jurisprudencia
 - 3.1. Actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional
 - 3.2. Actos que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido
 - 3.3. Otros supuestos
4. Procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho: aspectos conflictivos
5. Efectos de la nulidad de pleno derecho
6. Bibliografía

1. Introducción

Es conocido que los actos tributarios resultan recurribles conforme a las vías ordinarias de revisión (recursos administrativos y contencioso-administrativos pertinentes) y dentro del plazo previsto en la legislación vigente: un mes para los recursos administrativos y dos meses para los jurisdiccionales. Tal proceder resulta el común cuando se pretende discutir la conformidad a Derecho de los actos dictados por cualquiera de las Administraciones tributarias existentes en nuestro país (*i. e.* estatal, autonómica o local).

Ahora bien, el ordenamiento jurídico contempla la posibilidad de que, en determinadas circunstancias, puedan anularse los actos administrativos que han devenido firmes al no haberse recurrido en tiempo y forma, y ya sea a instancia del administrado o de la propia Administración. A ello se refieren tanto los artículos 47 a 52 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante Ley 39/2015), para el ámbito del Derecho Administrativo general³, como los artículos 216 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en lo que concierne al específico ámbito del Derecho Tributario⁴.

De entre los procedimientos especiales de revisión de actos administrativos o tributarios, la nulidad de pleno derecho es, como resulta conocido, el que tiene unos efectos más relevantes⁵.

Ello es así porque, a diferencia de los otros procedimientos (que podríamos llamar, de forma genérica –aun en el ámbito tributario– de anulabilidad), la nulidad de pleno derecho puede instarse en cualquier momento, aun habiendo transcurrido ya el plazo de prescripción. En definitiva, se considera, como tendremos oportunidad de examinar: (i) que la contravención del ordenamiento

3 Se contemplan en tales preceptos dos instituciones jurídicas distintas en relación con la pérdida de eficacia sobrevinida de los actos administrativos: la nulidad de pleno derecho y la anulabilidad. Además, en los artículos 106 a 111 de la misma norma se recogen distintos procedimientos para declarar las ya referidas nulidad y anulabilidad de actos administrativos.

4 Cabe citar, entre tales procedimientos especiales de revisión y conforme a lo dispuesto en el artículo 216 LGT, los siguientes: (i) la nulidad de pleno derecho, (ii) la declaración de lesividad de actos (y posterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa) cuando se trata de actos favorables para los obligados tributarios, (iii) la revocación, (iv) la rectificación de errores y (v) la devolución de ingresos indebidos (con dudas sobre el carácter de auténtico procedimiento especial de revisión de la devolución de ingresos indebidos, *vid.* F. CASANA MERINO, «Los procedimientos especiales de revisión. Especial referencia a la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, número 69, 2005, p. 40. Sobre la revisión de oficio en el ámbito tributario *vid.*, asimismo y entre otros, J. RAMALLO MASSANET, «La revisión de actos tributarios en vía administrativa», *Estudios de Derecho Judicial* núm. 57, 2004; J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004; J. I. RUIZ TOLEDANO, *El nuevo régimen de revisión tributaria*, La Ley, Madrid, 2006; y J. A. SÁNCHEZ PEDROCHE, *Revisión administrativa en vía tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2006.

5 Sobre la nulidad de pleno derecho *vid.*, entre otros, A. GARCÍA MARTÍNEZ, *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, Bosch, Barcelona, 2008, así como B. SESMA SÁNCHEZ, *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017 y, últimamente, A. MARTÍNEZ LAFUENTE, «La nulidad de pleno derecho en materia tributaria», *Carta Tributaria* núm. 65, 2020.

jurídico es de tal calibre que la restitución de la legalidad debe prevalecer, incluso, sobre el principio de seguridad jurídica que está en la esencia del instituto de la prescripción; y, más allá de ello (ii) que los actos viciados de nulidad radical no producirían efecto jurídico alguno.

Pues bien, se pretende en las líneas que siguen realizar una revisión de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la nulidad de pleno derecho en el ámbito tributario. Algunos de ellos son sentencias que han sentado doctrina sobre diversos aspectos del artículo 217 LGT. Otros son autos que admiten recursos de casación y que permitirán nuevos matices sobre la institución jurídica a la que ahora nos referimos. Cuando se ha estimado oportuno, también se alude a algún pronunciamiento del Tribunal Constitucional relacionado con el tema de estudio.

El trabajo que ahora se presenta está estructurado en varios apartados: después de esta introducción, y tras una breve referencia a cuestiones preliminares que sirven para encuadrar la institución analizada, se refieren y comentan algunas sentencias del Tribunal Supremo referidas a los supuestos contemplados en el artículo 217.1 LGT y que, de producirse, permiten la declaración de nulidad de pleno derecho, o bien otros pronunciamientos del mismo Tribunal (básicamente, autos que admiten recursos de casación) y que permitirán crear doctrina sobre algunos aspectos relacionados con el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho. Por último, se alude de forma resumida a los efectos de las declaraciones de nulidad de pleno derecho, citando algunas sentencias recientes referidas a tal temática, y se relaciona un listado de bibliografía citada.

2. Cuestiones preliminares: actos recurribles y caracteres básicos del procedimiento de revisión analizado

Antes de entrar al análisis de las resoluciones del Tribunal Supremo que constituyen, en esencia, el objeto del presente comentario, deben realizarse una serie de consideraciones preliminares con el objeto de poder entender mejor el debate trabado en los pronunciamientos que se referirán. Se trata, en suma, de formular una serie de ideas de manera descriptiva y sin mayor profundización, a fin de que las mismas abonen el terreno de los comentarios que se realizarán posteriormente sobre sentencias y autos dictados por nuestro Alto Tribunal.

Debe partirse, a los efectos que ahora interesan, de la redacción del primer párrafo del artículo 217 LGT, el cual prevé una serie de supuestos que, de realizarse, *permitirán* a la Administración declarar la nulidad de pleno derecho de «los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo». Cabe realizar varias consideraciones ya desde un inicio:

En primer lugar, el precepto estudiado se inicia con la frase «[p]odrá declararse la nulidad de pleno derecho», lo cual, desde su estricta literalidad, parece hacer referencia a una potestad administrativa que puede o no ejercerse, es

decir, que entraría en el ámbito de la discrecionalidad de la propia Administración. Ello no obstante, como todas las potestades administrativas tiene un carácter reglado y, por ende, controlable judicialmente. Y resultando, además, que las circunstancias que abren paso a la nulidad de pleno derecho son tan graves que permiten la erradicación de un acto tributario firme aun cuando haya transcurrido ya el plazo de prescripción de la respectiva obligación (de ingreso o devolución), y por ende priorizando su expulsión del mundo jurídico por encima de uno de los principios básicos de nuestro ordenamiento, cual es la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), parece oportuno pensar que si se dan tales supuestos tan extremos la Administración no tiene la mera posibilidad de instar y concluir el procedimiento de nulidad de pleno derecho que permita eliminar los efectos jurídicos de uno de sus actos que ha resultado ser errático sino, por el contrario, la obligación de hacerlo. Ello es así porque la discrecionalidad administrativa –esto es, la opción que tiene una Administración entre dos o más elecciones igualmente justas– está prevista para otro tipo de supuestos que en nada tienen que ver con el que ahora se contempla. En definitiva, la nulidad de pleno derecho debe entenderse para la Administración como un «poder-deber», sin que pueda interpretarse como una mera potestad que los entes administrativos pueden graciamente ejercer o no.

Por otro lado, debe tenerse muy presente que lo que puede declararse nulo de pleno derecho es –por muy evidente que resulte– un acto dictado por la Administración tributaria. Conviene advertir tal circunstancia porque, como es sabido, en nuestro sistema tributario actual perviven dos sistemas de gestión diferenciados: (i) el de autoliquidación, en el que el propio sujeto pasivo calcula la cuota tributaria a pagar y, en su caso, la ingresa, siendo así que tal sistema tiende a ser el predominante en la mayoría de los tributos, a salvo de algunos que requieren información previa que figura en registros administrativos y obtenida normalmente por el sistema de matrícula, padrón, gestión catastral, etc., y por lo general vinculados al ámbito local (v. gr. Impuesto sobre Bienes Inmuebles o Impuesto sobre Actividades Económicas, así como tasas y contribuciones especiales); y (ii) el de liquidación administrativa, en el que el propio ente público recaudador calcula y notifica la deuda tributaria, abriéndose al respecto un período voluntario de ingreso. En relación con este segundo sistema de gestión puede resultar que el mismo sea *ab initio* el fijado por la normativa tributaria aplicable, o bien que, siendo el sistema previsto el de autoliquidación –v. gr. en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, etc.–, como resultado de una comprobación y regularización tributaria realizada por la Administración se dicte una liquidación con el importe considerado como correcto. Pues bien, únicamente son actos administrativo-tributarios los segundos de los referidos, siendo así que las autoliquidaciones no pueden corregirse por el procedimiento de nulidad de pleno derecho sino por el de rectificación de autoliquidaciones y dentro del plazo de prescripción de 4 años⁶.

Adicionalmente, es preciso indicar que pueden declararse nulos de pleno derecho todo tipo de actos dictados por la Administración tributaria, y ya pro-

6 Cfr. arts. 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

cedan del ámbito de la gestión, inspección, recaudación, revisión administrativa o potestad sancionadora. Habida cuenta de la gravedad de las circunstancias producidas, nada escapa de la potestad revisora de la Administración, a diferencia de lo regulado para el instituto de la revocación, en virtud del cual no pueden entrar a revisarse resoluciones de los órganos económico-administrativos (*cf.* artículo 213.2 LGT). Además, el procedimiento puede iniciarse tanto por la Administración como a instancia de parte, permitiendo una vía muy beneficiosa para los obligados tributarios que quieran revisar –en cualquier momento y mediando lo supuestos que habilitan tal vía excepcional– algún acto de gramamen.

En cuarto lugar, los actos administrativos susceptibles de ser declarados nulos de pleno derecho deben haber adquirido «firmeza administrativa»⁷ por alguno de los dos siguientes supuestos: (i) o no haberse recurrido en plazo, siendo pues firmes y consentidos; (ii) o bien, habiendo sido recurridos tales actos considerados contrarios al ordenamiento jurídico, se ha superado ya el trámite de revisión en sede administrativa, existiendo una resolución firme en esta vía –ya sea la resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa– por no haberse accedido a la vía judicial, o incluso, sin ser firme aún por haberse interpuesto el correspondiente recurso contencioso-administrativo, la decisión última sobre la validez de tal acto administrativo no depende ya de la Administración que lo emitió sino del Poder Judicial.

En definitiva, y según lo indicado más arriba, cabe instar la nulidad de pleno derecho respecto de: (i) un acto administrativo que no ha sido recurrido; (ii) un

7 Se utiliza aquí el término «firmeza administrativa» en un sentido impropio y singular, pues como ha recordado la STS de 20 de diciembre de 2012 (rec. cas. 3495/2009; ECLI:ES:TS:2012:8445), FJ 5º y 6º, aludiendo a la normativa anterior pero que puede entenderse aplicable a la actual: «Los diversos preceptos de la Ley 30/1992 que aluden a los actos administrativos "firmes" se aplican a los que lo son en vía administrativa, tanto si algunos de aquellos preceptos utilizan precisamente esta última expresión (es el caso del artículo 108 que permite el recurso extraordinario de revisión contra actos "firmes en vía administrativa") como si aluden simplemente a "actos firmes". Cuando el artículo 102.4 de la Ley 30/1992 establece la subsistencia de los "actos firmes" anteriores a la declaración de nulidad de una disposición general; el artículo 115 dispone que la falta de interposición del recurso de alzada implica que la resolución sea "firme a todos los efectos"; o el artículo 131.3 trata de la agravante de reincidencia por la comisión de una infracción precedente de la misma naturaleza así declarada en "resolución firme", unos y otros se refieren a aquellos actos que han ganado firmeza en vía administrativa.

En este mismo sentido, y a los efectos de la agravante de reincidencia en conductas sancionables a título de la Ley de Defensa de la Competencia, analizamos los términos "resolución administrativa firme" dentro del contexto de la Ley 30/1992 en nuestra sentencia de 23 de marzo de 2005 (recurso de casación número 4777/2002) que se hace eco de las en ella citadas, así como en sentencias ulteriores.

[...] La consecuencia derivada de la firmeza administrativa del acto sancionador es, en nuestro sistema, su ejecutividad (artículo 138.3 de la Ley 30/1992), cualidad no necesariamente asociada a aquella pues caben, en efecto, actos ejecutivos aún no firmes. Hasta aquí el esquema conceptual de la Ley 30/1992 es congruente y, repetimos, se limita a regular los efectos jurídicos que se anudan a los actos administrativos firmes en vía administrativa y ejecutivos. El reverso del binomio firmeza-ejecutividad es, precisamente, el comienzo del cómputo del plazo de prescripción de la sanción administrativa, una vez que la resolución en cuya virtud se impone goza de aquellas dos cualidades sin restricción alguna (artículo 132.3 de la Ley 30/1992).

Destacaremos, en este momento, que la Administración "facultada" para ejecutar sus propias decisiones sancionadoras está también condicionada a hacerlo dentro de los plazos legales, salvo que las deje sin efecto o las suspenda (artículos 94, 111 y 138 de la Ley 30/1992). Si no las ejecuta dentro del lapso marcado por la Ley para la prescripción de la acción tendente a exigir su cumplimiento, dicha acción se extingue».

acto administrativo que ha sido recurrido en vía administrativa y, habiéndose concluido la misma, no se haya instado recurso judicial alguno; (iii) un acto administrativo que se ha recurrido en vía administrativa y, una vez agotada ésta, en relación con el mismo se discute su validez en vía contencioso-administrativa; (iv) el acto que resuelve un recurso de reposición que agota la vía administrativa –por ejemplo, en el ámbito de los tributos locales– y haya sido o no recurrida tal resolución en vía judicial; y (v) la resolución de una reclamación económico-administrativa una vez agotada la vía administrativa⁸ y con independencia que se haya interpuesto o no un recurso contencioso-administrativo o de su devenir en las distintas instancias judiciales.

Finalmente –y ello es relevante por lo que se indicará en su momento– los actos administrativos no devienen nulos por el mero hecho de que se haya acordado que las normas que les sirvieron de fundamento han sido declaradas no conformes a la ley (en caso de disposiciones reglamentarias), a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea⁹. En tales casos, resulta preciso instar un procedimiento administrativo que anule el acto tributario dictado, que bien pudiera ser el de nulidad de pleno derecho, el de revocación o cualquier otro previsto en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, el hecho, ya comentado, de que el procedimiento de nulidad de pleno derecho no tiene plazo para su sustanciación, dota al mismo –por sus amplias posibilidades revisoras– de una fuerza jurídica que pocos procedimientos administrativos tienen. Por ello resulta relevante referirnos a algunas de las últimas resoluciones dictadas por el Tribunal Supremo en esta excepcional vía de revisión en manos de los obligados tributarios.

3. Supuestos de nulidad de pleno derecho y su interpretación conforme a la jurisprudencia

El artículo 217.1 LGT contempla una serie de supuestos tasados que, en el caso de concurrir alguno de ellos, permitirá a las Administraciones tributarias, previo

8 Ello ocurrirá en el ámbito de los tributos estatales únicamente cuando por cuantía no puede accederse al Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC en adelante) o, bien, teniendo acceso al mismo, ha existido pronunciamiento de dicho órgano. Por lo demás, las resoluciones de los tribunales económico-administrativos municipales o de los órganos autonómicos de resolución de reclamaciones económico-administrativas (cuando existan) agotan en sí la vía económico-administrativa.

9 Así, por ejemplo, prescribe el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que «[l]as sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente». Por su parte, el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional dispone que «[l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"», indicándose además en el artículo 40.1 de la misma norma que «[l]as sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad».

el procedimiento legalmente previsto, la declaración de nulidad de pleno derecho.

Ahora bien, debe recordarse que se trata de un procedimiento excepcional para erradicar los actos viciados con las más groseras infracciones que existen en nuestro ordenamiento jurídico, motivo por el que las causas que se contemplan en dicho precepto han de interpretarse con carácter restrictivo¹⁰.

De entre los supuestos que contempla en artículo 217.1 LGT sólo haremos alusión especial a los contemplados en las letras a) y e), aun cuando también se mencionarán otras causas de nulidad en relación con las cuales se ha pronunciado tangencialmente nuestro Tribunal Supremo o bien se pudiera crear jurisprudencia en un futuro próximo.

3.1. Actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional

Resulta lógico pensar que si un acto administrativo-tributario ha sido dictado con vulneración de los derechos fundamentales recogidos en nuestro texto constitucional y que permiten el acceso a recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, el citado acto ha vulnerado los preceptos más sensibles y sagrados de nuestra Carta Magna y, por ende, se encuentra viciado en tal modo que el mismo debe ser expulsado del ordenamiento jurídico en cualquier momento en que se ponga de manifiesto tal actuación aberrante, esto es, sin que el paso del tiempo pueda convalidarlo.

Lo cierto es que, si bien se mira, no son tantos los derechos fundamentales susceptibles de recurso de amparo que pueden resultar vulnerados por actos de la Administración tributaria. Así, el Prof. GARCÍA MARTÍNEZ, con buen criterio, se refiere en esencia al derecho a la igualdad del artículo 14 de la Constitución española (en adelante CE), a los derechos a la intimidad, secreto en las comunicaciones e inviolabilidad de domicilio contenidos en el artículo 18 CE, así como a las garantías reconocidas en relación con la tutela judicial efectiva y prohibición de indefensión, así como respecto del procedimiento sancionador (artículos 24 y 25 CE)¹¹. Ciertamente, se trata de los más importantes derechos que

¹⁰ Así, señaló la STS 18 de diciembre de 2007 (rec. cas. 9826/2003; ECLI:ES:TS:2007:9022), indicando al respecto: «Como hemos realizado en nuestras SSTs de 19 de diciembre de 2001 y 27 de diciembre de 2006, debemos poner de manifiesto –e insistir– en el carácter restrictivo con el que debemos afrontar la cuestión que nos ocupa, referida a la revisión de oficio de una determinada actuación administrativa, que, de una u otra forma, ha devenido firme en dicha vía. Así, dijimos que «el artículo 102 LRJPA tiene como objeto, precisamente, facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su inatacabilidad definitiva. Se persigue, pues, mediante este cauce procedimental ampliar las posibilidades de evitar que una situación afectada por una causa de nulidad de pleno derecho quede perpetuada en el tiempo y produzca efectos jurídicos pese a adolecer de un vicio de tan relevante trascendencia», y citando a la misma *vid.*, entre otras, las SSTs de 19 de febrero de 2018 (rec. cas. 122/2016; ECLI:ES:TS:2018:488), de 1 de abril de 2019 (rec. cas. 1187/2017; ECLI:ES:TS:2019:1079) o de 28 de mayo de 2020 (rec. cas. 2503/2019; ECLI:ES:TS:2020:1364), con mención de otras sentencias.

¹¹ Cfr. A. GARCÍA MARTÍNEZ, *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, cit., pp. 36 y 37.

pueden resultar vulnerados por parte de la Administración tributaria, y ello sin perjuicio de que podrían concebirse otros supuestos marginales que también pudieran afectar a otros derechos fundamentales¹².

3.1.1. Vulneración de la igualdad tributaria

En relación con el derecho a la igualdad en el ámbito tributario, es preciso indicar, con carácter previo, que la prohibición de trato desigual recogida en el artículo 14 CE, esto es, la igualdad ante la ley referida al ámbito tributario, no puede confundirse con el principio de igualdad tributaria que contiene el artículo 31.1 CE. Y ello es así porque mientras el primero de los preceptos constituye un derecho fundamental susceptible de recurso de amparo y, en lo que ahora interesa, su vulneración permite declarar la nulidad de pleno derecho de un determinado acto tributario, la vulneración de los principios aludidos en el segundo de los preceptos citados –entre ellos la igualdad tributaria, pero también otros: capacidad económica, etc.– no permite instar el procedimiento de revisión del artículo 217 LGT que ahora se analiza¹³.

Ciertamente, el Tribunal Constitucional ha determinado que la diferencia entre la igualdad del artículo 14 y la del artículo 31.1, ambos de la CE, tiene que ver en que la diferencia de trato fiscal se refiera a aspectos subjetivos u objetivos¹⁴. Así, si el obligado tributario es gravado de forma distinta a otro por circunstancias inherentes a su persona –como pueden ser el nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social– se estaría vulnerando la igualdad referida en el artículo 14 CE. Y, por otro lado, si la diferencia de gravamen se debe a razones objetivas (como sería el caso de imponer un tributo de forma disímil en dos situaciones que revelen

12 Así, por ejemplo, podría citarse el artículo 19 CE, en la medida en que determinados beneficios fiscales pueden, de hecho, restringir la libre circulación de personas en territorio nacional. Sobre tal derecho *vid.* H. LOSADA GONZÁLEZ, "artículo 19", en M. RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER y M. E. CASAS BAAMONDE, *Comentarios a la Constitución Española*, Tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, pp.567-580 (sobre las particularidades de este derecho, mi trabajo *vid.* «Beneficios fiscales con requisitos territoriales, normativa tributaria autonómica y libre circulación de personas y capitales: reflexiones desde el derecho de la UE, la constitución española y el bloque de constitucionalidad», *Nueva Fiscalidad*, número 3/2020, pp. 127-177 (en particular p. 158).

13 Sobre el particular *vid.* recientemente las SSTs de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 1665/2019; ECLI:ES:TS:2020:973 y rec. cas. 2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970).

14 Particularmente resume la STC 54/2006, de 27 de febrero (ECLI:ES:TC:2006:54), FJ 6º, con cita a otras anteriores, la doctrina del Alto Tribunal, indicando al respecto que «no toda proclamación constitucional de dicho principio "es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE"; concretamente, en cuanto aquí interesa, no lo es la del principio de igualdad en materia tributaria consagrado en el art. 31.1 CE, tal como hemos declarado en diversas ocasiones (SSTC 111/2001, de 7 de mayo, FJ 7; 200/1999, de 8 de noviembre, FJ 3; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 3; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4; 183/1997, de 28 de octubre, FJ 3; y 59/1997, de 18 de marzo, FJ 4, in fine; en el mismo sentido, STC 55/1998, de 16 de marzo, FJ 2; y ATC 1/2000, de 10 de enero, FJ 4). Y, así, la cuestión debatida en cada caso habrá de incardinarse en el ámbito de este último precepto cuando la "eventual contradicción con el principio de igualdad, no reside realmente en un trato desigual contrario al artículo 14 CE, por

idéntica capacidad económica), se estaría quebrantando la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE¹⁵.

Consecuentemente, la invocación de una eventual vulneración de la igualdad tributaria objetiva (esto es, igualdad de trato ante iguales capacidades económicas), estrechamente relacionada, como puede inferirse, con el principio de capacidad económica –no tanto como fundamento de la imposición sino como medida de la misma– incluido en el mismo precepto, no puede fundamentar la nulidad de pleno derecho que ahora examinamos¹⁶.

Lo referido en el párrafo anterior tiene que ver, como es sabido, con la inconstitucionalidad de determinados preceptos del Texto Refundido de la Ley

estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el art. 31.1 CE (SSTC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 4; 183/1997, de 28 de octubre, FJ 3; 55/1998, de 16 de marzo, FJ 3; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 3; 84/1999, de 10 de mayo, FJ 4; y 200/1999, de 8 de noviembre, FJ 3)" (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 4).

En definitiva, aunque siempre que se denuncie que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso, la alegación habrá de situarse en el ámbito del art. 31.1 CE, sólo cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas, la cuestión habrá de anclarse, asimismo, en la esfera del art. 14 CE y, por ende, será susceptible de ser examinada en la vía de amparo». *Vid.*, sobre tales cuestiones, entre otros, A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Igualdad tributaria y tutela constitucional: Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Madrid, 2011, así como G. PATÓN GARCÍA, *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, Sunat, Lima, 2012.

15 Así, la STC 295/2006, de 11 de octubre (ECLI:ES:TC:2006:295), FJ 8º, en relación con la imputación de rentas inmobiliarias que recogía la Ley 18/1991 del IRPF en la que idénticos inmuebles podían valorarse, en función del momento de compra, por cantidades distintas, determinó que «la presente cuestión de inconstitucionalidad se alega un trato desigual en la ley tributaria y por razones diferentes a las que se refiere el art. 14 CE. Efectivamente, es evidente que la posible inconstitucionalidad del citado precepto legal se centra en la atribución de un diferente tratamiento fiscal a los titulares de bienes inmuebles no arrendados que manifiestan una idéntica capacidad económica, diferencia que, en la medida que se plantea desde el punto de vista del deber de contribuir, debe situarse en el ámbito del art. 31.1 CE, precepto que, como venimos afirmando, conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en dicho precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4; 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 7). Y también es evidente que la desigualdad de gravamen que se denuncia se sitúa exclusivamente en el ámbito del art. 31.1 CE, dado que no se produciría por razones de naturaleza subjetiva –que son las que, conforme a nuestra jurisprudencia, se recogen en el art. 14 CE– sino por una causa puramente objetiva –que sólo resulta subsumible en el art. 31.1 CE– (SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6; y AATC 381/2005, de 25 de octubre, FJ 3; y 382/2005, de 25 de octubre, FJ 3), ya que lo determinante para el diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir es el momento en el que se adquiere el inmueble al que el art. 34 b) de la Ley 18/1991 imputa la renta»; y concluyó la vulneración del principio de igualdad recogido en el citado artículo 31.1 CE porque «la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial, lo que permite someterla a imposición en el IRPF, es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos, careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica».

16 La STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 1665/2019; ECLI:ES:TS:2020:973), FJ 4º (apartados 9 y 10) refiere: «Llegados a este punto solo queda por dilucidar una cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria pues este motivo

Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), que fue declarada por varias sentencias de nuestro Tribunal Constitucional (SSTC 59/2017, de 11 de mayo de 2017 y 126/2019, de 31 de octubre de 2019) en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)¹⁷. Y habida cuenta de que la referida TRLHL prevé dos sistemas de gestión del IIVTNU (autoliquidación o liquidación administrativa) que pueden adoptar a su elección los municipios que exigen dicho tributo, aconteció que mientras quienes habían ingresado el impuesto por el régimen de autoliquidación podían solicitar la rectificación de autoliquidación y correspondiente devolución de ingresos indebidos en el plazo de prescripción de tal derecho (cuatro años), sin embargo en los municipios que gestionan el tributo por el sistema de liquidación administrativa –o bien que, aun habiendo aprobado un sistema de gestión por medio de autoliquidaciones, dictaban liquidaciones tras las oportunas operaciones de comprobación administrativa–, al haberse dictado liquidaciones, las exacciones tributarias habrían devenido firmes e inatacables en la medida en que las mismas no se hubieran recurrido en plazo salvo –claro está– que fueran revisables por los procedimientos especiales de revisión previstos en los artículos 216 y ss. LGT. Pues bien, como ya se ha indicado, uno de los procedimientos que se hicieron valer al respecto fue el de nulidad de pleno derecho que ahora analizamos, habiéndose entendido por parte de algunos contribuyentes –y estimado por algunos jueces y tribunales– que liquidaciones giradas conforme a normas posteriormente declaradas inconstitucionales debían reputarse *per se* nulas, apreciándose –entre otras vías– el recurso al artículo 217 LGT.

Ante esto, reaccionó, como se ha indicado, el Tribunal Supremo en la sentencia ya referida de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 1665/2019; ECLI:ES:TS:2020:973) y otras más que confirman dicho criterio¹⁸, indicándose, al respecto, como se ha referido, que la vulneración invocada del artículo 31 CE y que sirvió para fundamentar las declaraciones inconstitucionalidad ya mencionadas no se encuentra entre los derechos cuya conculcación permiten acudir al recurso de amparo y, por ende, no cabe la declaración de nulidad de pleno derecho fundada en tal precepto.

Ahora bien, aun aceptando el criterio previamente expuesto, se ha llegado a plantear, en relación con tales pronunciamientos del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, que cabría atender en todo caso a la nulidad de pleno

–como ya adelantamos más arriba– es el único que resulta relevante para resolver el litigio y el único –por tanto– que podemos resolver en esta casación. [...] Y en relación con dicha cuestión, resulta forzoso afirmar que la vulneración del principio de capacidad económica –como recoge el juez a quo en la sentencia recurrida– no tiene encaje en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, pues tal principio –reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución– no constituye un derecho "susceptible de amparo constitucional", como tal precepto establece, al no estar reconocido en los artículos 14 a 29 de la Constitución (v. artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional)». Sobre el particular *vid.* V. A. GARCÍA MORENO, «Menos devoluciones del Impuesto sobre Plusvalías declarado inconstitucional. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 n.º 436/2020», *Carta Tributaria* núm. 65, 2020.

17 Además de otras sentencias que declararon inconstitucionales normas forales similares a las del TRLHL, como son las SSTC 26/2017, de 16 de febrero (Territorio Histórico de Guipúzcoa), 37/2017, de 1 de marzo (Territorio Histórico de Álava), y 72/2017, de 5 de junio (Comunidad Foral de Navarra).

18 *Cfr.* SSTC de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 1068/2019; ECLI:ES:TS:2020:984 y 2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970) y de 28 de mayo de 2020 (rec. cas. 2503/2019; ECLI:ES:TS:2020:1364).

derecho, conforme al artículo 217.1.a) LGT pero no por vulneración de los principios contenidos en el artículo 31.1 CE, sino por quiebra del derecho fundamental a la igualdad ante la ley del artículo 14 CE, y ello precisamente porque las diferencias entre los sistemas de gestión tributaria en relación con el IIVTNU (autoliquidación o liquidación administrativa) provocarían una discriminación que podría ubicarse en el último de los preceptos citados y, consecuentemente, permitirían declarar la nulidad de pleno derecho. Particularmente, el auto de 18 de febrero de 2019 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Alicante (rec. 313/2018; ECLI:ES:JCA:2019:14A) planteó cuestión de inconstitucionalidad en relación con la eventual infracción del artículo 14 CE que podría suponer tal diferencia en los sistemas de gestión del IIVTNU¹⁹.

Ello no obstante, el Tribunal Constitucional inadmitió tal cuestión de inconstitucionalidad por auto 116/2019, de 15 de octubre, indicando –en esencia– que existía falta de comparabilidad entre las situaciones reputadas iguales (régimen de autoliquidación y de liquidación administrativa) y que determinarían una

19 Particularmente, recogía dicho auto en su fundamento jurídico sexto que «lo que prohíbe el principio de igualdad es la creación de situaciones desiguales artificiosas o injustificadas que no se apoyen en criterios objetivos o razonables. En el caso analizado, al impedir el artículo 119.3 de la LGT la rectificación de la declaración en su día presentada por la mercantil recurrente, se establece una injustificada limitación de la posibilidad de revisar la procedencia del pago del impuesto de plusvalía municipal, limitación que se ve agravada si comparamos el distinto régimen que ha previsto el legislador para la rectificación de una autoliquidación. Partiendo de un hecho idéntico, como es el pago de un impuesto, se establecen dos procedimientos o mecanismos diferentes para rectificar o revisar en un futuro (siempre dentro del plazo de cuatro años del artículo 66 de la LGT) la procedencia del importe abonado como consecuencia de la inobservancia de las exigencias establecidas en la legislación ordinaria.

En este caso, debe comprobarse si se ha realizado el hecho imponible del impuesto de plusvalía municipal, en los términos contemplados en el artículo 104 del Real Decreto Legislativo 2/2002, por el que se aprueba la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

No existe una justificación razonable que ampare el trato diferenciado que ha dispensado el legislador en los artículos 119 y 120 de la LGT, en función del sistema de gestión tributaria escogido por la Administración. Esa ausencia de justificación resulta aún más inexplicable, si cabe, cuando la opción por el sistema de declaración con liquidación o de autoliquidación depende, exclusivamente, de cada una de las Administraciones locales. Dicho de otro modo, la solicitud de revisión o rectificación y devolución de ingresos indebidos que plantea el demandante, correría mejor suerte si el Ayuntamiento en que se encuentran las fincas que ha vendido hubiese decidido gestionar el impuesto en régimen de autoliquidación.

En definitiva, como señala la sentencia que ha sido trascrita, para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria, es necesario lo siguiente: 1) Concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales; 2) Una vez concretado que las situaciones son comparables, que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; 3) Que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

En este caso, las situaciones a comparar son iguales. En igualdad de condiciones (gestión del IIVTNU) y a partir de un mismo hecho revelador de capacidad económica, se limitan de forma considerable las posibilidades de modificar la declaración que ha desembocado en la liquidación del impuesto cuando se ha optado por el régimen de declaración en lugar del de autoliquidación. No existe justificación alguna que legitime esta diferencia de trato en la revisión de la liquidación abonada. En función de la opción escogida por la Administración local, el demandante ve limitada la posibilidad de que sean devueltas las cantidades abonadas indebidamente como consecuencia de una interpretación errónea del artículo 104 de la LHL. Por último, las consecuencias jurídicas a que conduce la diferencia de trato en la gestión del impuesto no son razonables, ya que, de haberse gestionado el impuesto por la vía de la autoliquidación, el demandante tendría la posibilidad de obtener la devolución de lo indebidamente abonado, mientras que con la redacción actual del artículo 119 de la LGT, la reclamación del recurrente tendría que ser rechazada por no poder rectificar la declaración en su día presentada.

desigualdad de trato, impidiendo la aplicación del citado artículo 14 CE al supuesto contemplado²⁰.

Y paralelamente, el citado Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Alicante dictó sentencia de 3 de junio de 2020 (rec. 53/2020) en la que estimó recurso contencioso-administrativo contra la inadmisión a trámite, por parte del Ayuntamiento de Elda, de la solicitud de revisión por actos nulos de pleno derecho, por entender que concurría el supuesto del artículo 217.1.a) LGT. Tal sentencia ha sido recurrida en casación por el citado municipio y se ha admitido el recurso (rec. cas. 4819/2020) en el cual –entre otras cuestiones–, se pregunta a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo «si cabría apreciar causa legal de nulidad radical o de pleno derecho conforme a lo previsto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, letra a), por considerarse que la diferencia de sistemas de gestión tributaria en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana –de autoliquidación o de liquidación administrativa– conlleva una diferencia de trato incompatible con el artículo 14 de la Constitución española y, de ser así, con qué limitación tempo-

En definitiva, la pretensión que el demandante ejercita en el procedimiento seguido ante este órgano jurisdiccional depende de la aplicación artículo 119 de la LGT. Si el Ayuntamiento de Finestrat hubiese optado por el régimen de autoliquidación en la gestión del impuesto, la pretensión del demandante debería ser estimada, siempre y cuando acreditase que no ha existido incremento de valor en las transmisiones de las fincas de su propiedad. En cambio, al haber optado dicho Ayuntamiento por el régimen de declaración del artículo 119 de la LGT, la pretensión del demandante tendría que ser rechazada al no poder rectificar la declaración presentada. No existe ninguna justificación razonable para dispensar un trato tan diferenciado al demandante, quien en función del mecanismo de gestión escogido, vería cómo la pretensión que ha ejercitado en vía judicial es estimada o rechazada. La norma con rango de ley que debe ser aplicada para resolver el fallo puede ser contraria a la Constitución, de ahí la necesidad de aplicar el artículo 35 de la LOTC.

Por todo lo expuesto, procede plantear la cuestión al Tribunal Constitucional para que se pronuncie acerca de si el artículo 119.3 y 4 de la LGT, es conforme a los artículos 14 y 31.1 de la CE».

20 Recoge el Tribunal Constitucional en la resolución citada, particularmente, lo siguiente: «El órgano judicial presenta como elementos de comparación dos situaciones que no son iguales, por lo que tampoco puede hablarse de una diferencia de trato. Las situaciones que se nos propone comparar con vistas a efectuar un juicio de igualdad son la situación del sujeto pasivo que abona el impuesto en virtud de una autoliquidación y posteriormente quiere revisar esa autoliquidación, por un lado, y la del sujeto pasivo que lo abona como consecuencia de su declaración tributaria y la posterior liquidación efectuada por la administración y que posteriormente quiere revisar esa liquidación, por otro. Sin embargo, no son situaciones comparables, pues el acto objeto de revisión en cada caso tiene una naturaleza diferente. La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por ser el sujeto pasivo del impuesto, debe colaborar obligatoriamente en su aplicación. En suma, al tratarse de actos de distinta naturaleza, administrativa en un caso y privada en el otro, no pueden compararse válidamente las diferentes posibilidades de revisión que el ordenamiento jurídico reconoce al sujeto pasivo del impuesto, ni en consecuencia las diferencias existentes podrán vulnerar el principio de igualdad.

Incluso aceptando como hipótesis, a efectos meramente dialécticos, que se trata de situaciones comparables desde la concreta perspectiva que subyace en la argumentación del auto de planteamiento –las posibilidades de reacción frente a una circunstancia sobrevenida, como es la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la aplicación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza no urbana a situaciones de inexistencia de incremento de valor que se pronunció en la STC 59/2017, de 11 de mayo–, la diferencia de trato entre las posibilidades de revisión existentes en una y otra situación no carecería de una justificación objetiva y razonable, que se fundamentaría justamente en la diferente naturaleza de los actos de aplicación de los tributos que son objeto de revisión: actos firmes y consentidos en un caso, actos de naturaleza estrictamente privada en el otro.

ral». Parece claro, sin embargo, habida cuenta de la doctrina contenida en el ATC 116/2019, de 15 de octubre, antes referido, que el Tribunal Supremo responderá negativamente a tal cuestión.

Todo lo anterior no significa que no pueda apreciarse la nulidad de pleno derecho fundamentadas en el artículo 217.1.a) LGT en relación con vulneraciones de derechos fundamentales. Así, la STS de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 810/2019; ECLI:ES:TS:2020:2724), que se refiere a una liquidación dictada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es especialmente relevante a los efectos que ahora se consideran.

La cuestión de fondo en tal sentencia versa sobre una liquidación provisional girada por la AEAT en 2012 respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, devengado por adquisiciones *mortis causa* realizadas por un residente fiscal en Italia, quien no pudo beneficiarse de reducciones similares a las previstas en la normativa aragonesa para residentes de dicha Comunidad Autónoma. Tal liquidación provisional venía a corregir la autoliquidación presentada por el contribuyente en 2008 y en la que se habría aplicado los beneficios fiscales disponibles para residentes en Aragón. Como es sabido, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) condenó a España por haber «incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y

Por último, debe señalarse que no todas las diferencias que existen en cuanto a las posibilidades de revisión o reconsideración de liquidaciones y autoliquidaciones son siempre favorables para los contribuyentes que tributan según el sistema de autoliquidación y siempre perjudiciales para los contribuyentes que tributan según el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa. Es cierto que, en principio, la rectificación de las autoliquidaciones puede ser instada en la práctica durante un periodo de tiempo más prolongado (cuatro años) que la revisión de las liquidaciones (un mes ex arts. 223.1 LGT y 14.2 TRLHL). No obstante, esta ventaja comparativa no es incondicional ni absoluta.

Por un lado, está subordinada a una importante condición: que la administración no haya practicado antes una liquidación provisional o definitiva. Si se ha practicado una liquidación provisional, la rectificación solo es posible «si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario» (art. 126.3 del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), pues con posterioridad todavía pueden practicarse nuevas liquidaciones provisionales sobre aspectos no abordados en las liquidaciones provisionales anteriores. Y si se ha practicado una liquidación definitiva (art. 126.2 del citado real decreto), las posibilidades de rectificación se equiparan plenamente a las que tiene el sujeto pasivo en el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa. En definitiva, en el sistema de gestión del tributo mediante autoliquidación el contribuyente solo puede instar la rectificación de aspectos sobre los que no se haya pronunciado la administración y, una vez practicada la liquidación definitiva, no dispone de más posibilidades de rectificación que las que existen en el sistema de gestión del tributo mediante declaración y posterior liquidación administrativa.

Por otro lado, la mencionada ventaja comparativa cuenta con una importante excepción: los defectos graves y manifiestos que afecten a las liquidaciones y que encajen en las causas de nulidad de pleno derecho que se establezcan expresamente en disposiciones con rango de ley se pueden hacer valer sin limitación temporal alguna (art. 217 LGT) y, por tanto, más allá del plazo en que se permite la rectificación de las autoliquidaciones. Esta importante excepción corrobora la idea de que no son comparables las dos situaciones que el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucional trae a colación y considera incompatibles con el principio de igualdad». Comentando el auto referido, *vid.* I. SUBERBIOLA GARBIZU, «A vueltas con la plusvalía municipal: de una historia interminable al día de la marmota. Análisis del ATC 116/2019, de 15 de octubre de 2019», *Nueva Fiscalidad* n° 4/2019, pp. 283-294.

40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste». Siendo ello así, en 2015 el contribuyente presentó solicitud de nulidad de pleno derecho de la precitada liquidación provisional invocándose como causas de la misma los apartados a) –al entenderse vulnerados los artículos 14 y 24 CE– y g) del artículo 217.1 LGT. Y tras admitirse a trámite tal procedimiento extraordinario de revisión y emitirse el informe del Servicio Jurídico de la AEAT y el dictamen preceptivo del Consejo de Estado, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas dictó orden de 24 de junio de 2016 por la que acordó desestimar la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho. Recurrida dicha orden ministerial ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, se estimó el recurso por dicho órgano judicial en sentencia de 22 de noviembre de 2018 (rec. 514/2016; ECLI:ES:AN:2018:5005). Y habiéndose recurrido en casación tal sentencia por la Administración General del Estado, el Tribunal Supremo, tras admitirlo a trámite, desestima tal recurso, en la sentencia citada, la cual sostiene en su fundamento jurídico tercero lo siguiente:

«1.- Si bien la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad.

2.- En cuanto a la interpretación del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, en este caso la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos "a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia, ya que la sentencia del TJUE declara que "(el Reino de España) ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España...y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste."».

Ciertamente, se trata de una sentencia relevante y que merece un juicio positivo²¹. Ello es así porque, como se ha indicado más atrás, cabe apreciar que al haberse discriminado por razón de la residencia fiscal –con vulneración del Derecho de la Unión Europea declarada, además, por el propio TJUE–, se está dispensando sin justificación suficiente un trato distinto a una persona por una cualidad estrechamente vinculada a la misma –como es su lugar residencia libremente elegido– y por ende subjetiva, de manera que se estaría produciendo una discriminación por una «condición o circunstancia personal o social», con lo que tal desigualdad cabría encuadrarla también en el derecho fundamental del artículo 14 CE y no únicamente en el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE (dirigido, como se indicó anteriormente, a diferencias de trato que únicamente contemplen la capacidad económica de dos sujetos y no sus circunstancias personales)²². Y si bien es cierto que el artículo 14 CE se refiere a «los españoles», motivo por el que *a priori* y considerando estrictamente dicho precepto podría entenderse que el mismo no resultaría aplicable al caso contemplado (en cuanto que se trataba de una persona con nacionalidad italiana), las normas deben interpretarse sistemáticamente y entenderse en el contexto en el que las mismas deben aplicarse y no de forma aislada. Así, primeramente, el artículo 10.2 CE se refiere a que «[l]as normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Y no cabe olvidar a este respecto que tanto el artículo 7 de la Declaración Universal de Derechos Humanos²³, como el artículo 14 de la Convención Europea de Derechos Humanos²⁴, como, en fin, el artículo 18 del Tratado de Funciona-

21 Comentando la misma *vid.* el trabajo de B. SESMA SÁNCHEZ, «La efectividad de las STJUE como fundamento de la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias firmes contrarias a una libertad fundamental europea (STS de 16 de julio de 2020, rec. 810/2020)», *Nueva Fiscalidad* número 4/2020, versión preliminar cedida por la propia autora, así como V. A. GARCÍA MORENO, «La vulneración del Derecho comunitario sí que puede ser causa de nulidad de liquidaciones consentidas y firmes. Sentencias del Tribunal Supremo núms. 1016/2020 y 1015/2020, de 16 de julio, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo (rec. 810/2019 y 4334/2017)», *Carta Tributaria* núm. 68, 2020, pp. 1 a 13 de la versión electrónica.

22 Debe recordarse la STC 60/2015, de 18 de marzo, referido a un supuesto en el que se discriminaba fiscalmente a residentes en unas comunidades autónomas respecto de otras. Pues bien, en el FJ 5º de dicha sentencia se puede leer: «al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que no ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente "favorecer a sus residentes", tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia.

En suma, al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no sólo se vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE), sino que, como con acierto señala el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE)».

23 A cuyo tenor «[t]odos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación».

24 El cual sostiene que «[e]l goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación».

miento de la Unión Europea²⁵ prohíben la discriminación por razón de la nacionalidad. Pero, en segundo lugar, porque el artículo 10.1 CE hace referencia también a la dignidad humana, lo cual ha permitido al Tribunal Constitucional extender también a los extranjeros el principio de igualdad²⁶.

Y no es el único caso en que puede contemplarse un supuesto del artículo 217.1.a) LGT en relación con el artículo 14 CE. En efecto, por poner un ejemplo, y como ya se ha referido en otro lugar, existen normas tributarias autonómicas que también pueden vulnerar el artículo 14 de nuestra Carta Magna por conceder ciertos beneficios fiscales vinculados a determinados requisitos territoriales que pudieran reputarse disconformes con ciertas libertades fundamentales de la Unión Europea y, por ende, resultar discriminatorias desde una perspectiva subjetiva, por diferenciarse el tratamiento fiscal en función de una circunstancia personal como es la residencia de las personas físicas o jurídicas²⁷.

25 Que establece que «[e]n el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad».

26 Al respecto han señalado M. RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER y M. F. FERNÁNDEZ LÓPEZ, «La igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley» (comentario al artículo 14 de la Constitución) en M. RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER y M. E. CASAS BAAMONDE, *Comentarios a la Constitución Española*, Tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, pp. 346-347: «Titulares del derecho son, en principio, los ciudadanos españoles. Siguiendo la tradición republicana, y la de otras Constituciones próximas como la italiana, el art. 14 CE se refiere a los españoles, lo que podría interpretarse como voluntad de exclusión de los no españoles de la protección constitucional de la igualdad. Sin embargo, la Constitución, tal y como ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional, ha aceptado la idea de la existencia de unos derechos humanos, o derechos inherentes a la persona («existen derechos que corresponden por igual a españoles y extranjeros y cuya regulación ha de ser igual para ambos») de los que no podrían ser excluidos los extranjeros, aunque otros derechos se reconocen solo a los nacionales o no se reconocen directamente a los extranjeros, o no en su goce en igualdad de condiciones que los españoles (STC 107/1984, de 23 de noviembre, Sala Segunda, Ponente: Francisco Rubio Llorente), pues el reconocimiento del derecho no impide matizaciones o especialidades en función de la extranjería.

Desde luego, los extranjeros que se encuentran en nuestro territorio son titulares de los derechos que pertenecen a la persona en cuanto tal y no como ciudadano y que son imprescindibles para la garantía de la dignidad de la persona humana, que, conforme al art. 10.1 CE, constituyen el fundamento del orden político. Según el Tribunal Constitucional «derechos tales como el derecho a la vida, a la integridad física y moral, a la intimidad, a la libertad ideológica, etc., corresponden a los extranjeros por propio mandato constitucional, y no resulta posible un tratamiento desigual respecto a ellos en relación a los españoles». En otros derechos constitucionales pueden establecerse restricciones o modulaciones y esta es una tarea encomendada al legislador, disponibilidad por el legislador del derecho que no supone su desconstitucionalización, "los derechos y libertades reconocidos a los extranjeros siguen siendo constitucionales y, por tanto, dotados [...] de la protección constitucional" (STC 104/1987, de 17 de junio, Sala Primera, Ponente: Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer).

No hay duda de que la igualdad tiene su base en la igual dignidad de los seres humanos y que hay una tendencia en la normativa internacional de derechos humanos de una protección de derechos fundamentales de los no nacionales, de modo que los extranjeros no pueden ser excluidos del derecho a la igualdad (SSTC 159/1994, de 23 de mayo, Sala Primera, Ponente: Pedro Cruz Villalón; 130/1995, de 11 de septiembre, Sala Segunda, Ponente: José Gabaldón López, y 130/2000, de 16 de mayo, Sala Segunda, Ponente: Tomás S. Vives Antón), con independencia de que «resulta posible un tratamiento desigual respecto a ellos en relación a los españoles», diferencia de trato que puede resultar directamente de otros preceptos constitucionales o de decisiones del legislador constitucionalmente legitimado para utilizar la nacionalidad no española (o en su caso no comunitaria) como criterio de diferenciación, pero respetando los límites constitucionales expresos o las propias exigencias de razonabilidad del art. 14 CE (STC 236/2007, de 7 de noviembre, Pleno, Ponente: María Emilia Casas Baamonde)».

27 Cfr. mi trabajo «Beneficios fiscales con requisitos territoriales, normativa tributaria autonómica y libre circulación de personas y capitales: reflexiones desde el derecho de la UE, la constitución española y el bloque de constitucionalidad», *cit.* (en particular pp. 157-158).

3.1.2. Vulneración de los derechos a la intimidad, secreto en las comunicaciones e inviolabilidad de domicilio

Otro ámbito en el que pueden producirse vulneraciones de derechos fundamentales por parte de las Administraciones tributarias es en lo que respecta a los derechos contenidos en el artículo 18 CE, y ya sea tanto en lo que concierne a la intimidad, como en lo referido a la inviolabilidad del domicilio o al secreto en las comunicaciones.

En efecto, no es infrecuente que una Administración tributaria irrumpa en el domicilio constitucionalmente protegido de un sujeto para obtener pruebas referidas a sus obligaciones tributarias, siendo así que de no obtenerse el consentimiento del titular para tal acceso debe necesariamente solicitarse la preceptiva autorización judicial conforme a lo dispuesto en el artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), en cuyo caso es esencial una correcta realización del debido juicio de proporcionalidad por parte del juez que autoriza tal entrada y registro²⁸.

Tampoco es, ciertamente, infrecuente que se requiera la apertura de una caja de seguridad donde se estima que pueden existir bienes, valores o dinero, sobre todo en vía de apremio, en cuyo caso también se exige conforme lo dispuesto en el artículo 8.6 LJCA, autorización judicial en cuanto que se pretende acceder a un «lugar» que requiere el consentimiento de su titular.

Y, finalmente, ya en el ámbito de la jurisdicción penal –pero que no puede despreciarse en relación con este trabajo habida cuenta de la existencia de delitos fiscales en nuestro ordenamiento– debe tenerse en cuenta que el control de las comunicaciones también requiere de autorización judicial (*cf.* 579 y ss. de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, aprobado por Real Decreto de 14 de septiembre de 1882).

Pues bien, cuando se haya vulnerado alguno de los derechos reconocidos en el artículo 18 de la Constitución –por no haberse obtenido, por ejemplo, la oportuna autorización judicial, o bien porque aun habiéndose obtenido la misma presente problemas jurídicos que la invalidan– el acto administrativo que infringe los derechos referidos resultará nulo de pleno derecho, con las consecuencias que de ello se derivarán en relación con la doctrina de los frutos del árbol envenenado²⁹ y, adicionalmente, la anulación de todo tipo de efectos –incluidos los de interrupción de la prescripción– que de tales actuaciones pudieran derivarse.

No obstante, será infrecuente que se insten nulidades de pleno derecho por tales circunstancias. Ello se debe a que, mientras que el resto de actos administrativos que pueden considerarse en ámbitos tributarios serán dictados, con-

28 Sobre el particular ténganse en cuenta, como resoluciones más recientes, las SSTS de 10 de octubre de 2019 (rec. cas. 2818/2017; ECLI:ES:TS:2019:3286), de 7 de julio de 2020 (rec. cas. 641/2018; ECLI:ES:TS:2020:2222), así como de 1 de octubre de 2020 (rec. cas. 2966/2019; ECLI:ES:TS:2020:3023).

29 *Cfr.* STC 114/1984, de 29 de noviembre.

forme con el principio de legalidad y autotutela administrativa, sin requerirse la intervención judicial, en los supuestos ahora considerados sí es preciso que el Poder Judicial autorice mediante auto la entrada y registro al domicilio constitucionalmente protegido, el acceso a lugares privados o a las comunicaciones personales (salvo, claro está, que no hubiera mediado autorización judicial ni consentimiento del obligado tributario –vid., entre otras, las SSTS de Pleno de 23 y 24 de abril de 2010, que resolvieron los recursos de casación núms. 704/2004 (ECLI:ES:TS:2010:2218), 4572/2004 (ECLI:ES:TS:2010:2341), 4888/2006 (ECLI:ES:TS:2010:2318), 5910/2006 (ECLI:ES:TS:2010:2267), 6615/2003 (ECLI:ES:TS:2010:2397) y 3791/2006 (ECLI:ES:TS:2010:2342)–). Y siendo ello así, en la mayoría de los casos en los que existirá una autorización judicial, la lesión del derecho no se produciría, en puridad, por la Administración sino por un Juez o Tribunal, con lo que no existirá la posibilidad de instar, en relación con la autorización concedida, la nulidad del artículo 217 LGT sino que existirá una vía propia de recursos (de apelación y, eventualmente, de casación o de amparo) que determinarán la oportunidad o no de la autorización judicial producida. Y, en caso de acordarse que tal autorización fue indebida o contraria a Derecho, el efecto propio de la sentencia que así lo determine será la revocación de tal autorización con los efectos referidos de la citada doctrina de los frutos del árbol envenenado, puesto que se habrá vulnerado un derecho fundamental deviniendo, en consecuencia, viciados con nulidad radical los actos administrativos de entrada y registro o lesión, en suma, de la intimidad personal, inviolabilidad de domicilio o el secreto en las comunicaciones y los actos que resulten de tales actuaciones (v. gr. liquidaciones o sanciones que tomen en cuenta la prueba ilícitamente obtenida). En definitiva, no habrá que instar, en la generalidad de los casos, la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos por cuanto que las sentencias que acuerden que se produjo una autorización indebida determinarán la propia vulneración del derecho fundamental aludido, con los efectos que se han referido ya.

3.1.3. Garantías procesales o procedimentales y principio de legalidad en el ámbito sancionador

En lo que concierne a los derechos referidos en los artículos 24 y 25 CE, conviene destacar que tampoco será común la invocación de tales preceptos como supuestos de vulneración de derechos fundamentales que determinen la nulidad de pleno derecho del artículo 217.1.a) LGT.

Ello es así, por un lado, y en lo que respecta al derecho a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión contenido en el artículo 24 CE, porque si la lesión del derecho fundamental se realiza por órganos judiciales, el remedio a tal infracción debería encontrar solución en la vía de recursos contra las resoluciones judiciales (apelación, en su caso, casación o, eventualmente, recurso de amparo), sin que resulte de aplicación el artículo 217 LGT que ahora analizamos.

Por otro lado, porque lo que se ha denominado *indefensión administrativa* –como podría ser la omisión del trámite de audiencia, defectos en las notificaciones, etc.– no se entiende, por lo general y salvo en lo que concierne al ámbito

sancionador, una vulneración con relevancia constitucional y susceptible de amparo con fundamento en el artículo 24 CE, al existir la posibilidad de interponer recursos judiciales en los que cabría subsanar tal indefensión producida por la Administración³⁰.

30 *Vid.*, no obstante, las apreciaciones vertidas sobre el particular por C. CIERCO SEIRA, «La subsanación de la indefensión administrativa en vía de recurso. Reflexiones a la luz de las últimas aportaciones jurisprudenciales», *Revista de Administración Pública* núm. 170, 2006, pp. 145-189, así como por M. J. GALLARDO CASTILLO, «La creciente decadencia jurisprudencial del principio de audiencia al interesado en el procedimiento administrativo: una visión crítica», *Administración de Andalucía: revista andaluza de administración pública* núm. 57, 2005, pp. 161-185. Por su parte, son varias las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el particular. Así, la STC 68/1985, de 27 de mayo, FJ 4º, ha referido que «[l]a falta de audiencia no se puede imputar como cometida en el trámite mismo del recurso de reposición: ni lo denuncia así la recurrente, ni si se hubiera producido habría constituido una infracción susceptible de amparo, sino acaso sólo contraria al art. 105 c) de la Constitución, donde sólo se exige la audiencia, "cuando proceda" (y aquí legalmente no procede), pues las exigencias del art. 24 no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa. No ha habido, pues, indefensión ni falta de audiencia debida, ni en la fase jurisdiccional ni en la fase administrativa en un momento o trámite en que fuera constitucionalmente exigible»; y la STC 175/1987, de 4 de noviembre, FJ 3º ha indicado: «La vulneración del art. 24.1 de la Constitución se habría producido por el hecho de que el Ministerio de Educación y Ciencia anulara el tercer ejercicio de las pruebas en que intervinieron cada uno de ellos, sin oírles previamente y causándoles indefensión.

Debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que la indefensión ha de ser entendida como una limitación de los medios de defensa producida por una indebida actuación de los órganos judiciales, por lo que no puede ser alegado el art. 24.1 de la Constitución frente a actuaciones de la Administración. Según criterio reiterado de este Tribunal, las infracciones cometidas en el procedimiento administrativo tienen que ser corregidas en vía judicial y planteadas ante los órganos judiciales y resueltas motivadamente por éstos, en uno u otro sentido, pero no originan indefensión que pueda situarse en el art. 24.1 de la Constitución. Así, la STC 68/1985, de 27 de mayo, ha afirmado que la falta de audiencia del perjudicado no constituye "una infracción susceptible de amparo, sino acaso sólo contraria al art. 105 c) de la Constitución, donde sólo se exige la audiencia cuando proceda..., pues las exigencias del art. 24 no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa".

Por su parte, los Autos de 29 de octubre y 22 de diciembre de 1986 han declarado que "la falta de audiencia en la vía administrativa han de ser revisadas y corregidas por la jurisdicción sin que tenga en línea de principio, como tales, dimensión constitucional"; por su parte, la STC 23/1995, de 30 de enero, FJ 2º ha señalado que «[a] los efectos del correcto entendimiento del contenido constitucional de los derechos invocados, conviene no confundir la presunción de validez de los actos administrativos con la presunción de inocencia, ni la indefensión administrativa con la judicial, máxime, cuando –como ahora es el caso– la actuación administrativa fue revisada por los órganos jurisdiccionales en un proceso celebrado con todas las garantías». Y, asimismo, la STS del 13 de mayo de 2013 (rec. cas. 6165/2011; ECLI:ES:TS:2013:3083), ha indicado en su FJ 3º que "[s]e ha de recordar, por último, el carácter excepcional de la nulidad de pleno derecho y que, conforme a nuestra jurisprudencia, la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos no sancionadores no determina por sí misma tal radical consecuencia [véanse, por todos las sentencias de 16 de noviembre de 2006 (casación 1860/04 , FJ 4º), 12 de diciembre de 2008 (casación 2076/05, FJ 2 o) y 9 de junio de 2011 (casación 5481/08 , FJ 5º); esta última en particular]".

Y en lo que respecta al procedimiento sancionador, la ocasión amerita la extensión de la siguiente cita de la STC 54/2003, de 24 de marzo, FJº 3 y 4, donde se indicó: «Una adecuada respuesta a la queja expuesta por la entidad demandante de amparo ha de partir de la reiterada doctrina de este Tribunal, desde la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), que ha declarado, no sólo la aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del art. 25.1 CE, considerando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, sino que también ha proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el art. 24.2 CE, no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto. Ello, como se ha afirmado en la STC 120/1996, de 8 de julio (FJ 5), "constituye una ineterada doctrina jurisprudencial de este Tribunal y, ya, postulado básico de la actividad sancionadora de la Administración en el Estado social y democrático de Derecho".

Por otro lado, y considerando el principio de legalidad en el ámbito sancionador que recoge el artículo 25 CE, no es común que se puedan imponer sanciones sin existir una ley que así lo determine, entre otras cosas por la amplia regulación que recogen, desde una perspectiva general, los artículos 191 a 206 bis LGT, preceptos que son complementados, además, por leyes específicas. Ello no obstante, podría darse el caso de que la imposición de sanciones resultara finalmente indebida al haberse declarado inconstitucional o contraria a Derecho de la Unión Europea la ley que regula una determina infracción y san-

Acerca de esta traslación, por otra parte condicionada a que se trate de garantías que resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador, existen reiterados pronunciamientos de este Tribunal. Así, partiendo del inicial reproche a la imposición de sanciones sin observar procedimiento alguno, se ha ido elaborando progresivamente una doctrina que asume la vigencia en el seno del procedimiento administrativo sancionador de un amplio abanico de garantías del art. 24 CE. Sin ánimo de exhaustividad, se pueden citar el derecho a la defensa, que proscribiera cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición de la utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; y, en fin, el derecho a utilizar los medios de prueba adecuados para la defensa, del que se deriva que vulnera el art. 24.2 CE la denegación inmotivada de medios de prueba (por todas, SSTC 7/1998, de 13 de enero, FJ 5; 3/1999, de 25 de enero, FJ 4; 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 7; 117/2002, de 20 de mayo, FJ 5).

El ejercicio de los derechos de defensa y a ser informado de la acusación en el seno de un procedimiento administrativo sancionador presupone, obviamente, que el implicado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento, pues sólo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga. En este sentido, el Pleno de este Tribunal en la STC 291/2000, de 30 de abril, ha declarado, con base en la referida doctrina constitucional sobre la extensión de las garantías del art. 24 CE al procedimiento administrativo sancionador, que los posibles defectos en la notificación o emplazamiento administrativo, cuando se trate, como en este supuesto acontece, de un acto administrativo sancionador, revisten relevancia constitucional desde la perspectiva del art. 24 CE (FJ 4). Y la citada Sentencia, en relación con un acto administrativo carente de carácter sancionador, resultando dicha doctrina aplicable a los actos administrativos sancionadores, se ha referido a la necesidad de que la Administración emplaze a todos los interesados siempre que ello sea factible, por ser conocidos e identificables a partir de los datos que se deduzcan u obren en el expediente administrativo, debiendo concurrir los siguientes requisitos para que revista relevancia constitucional la falta de emplazamiento personal: en primer lugar, que el no emplazado tenga un derecho subjetivo o interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución que se adopte; en segundo lugar, que el no emplazado personalmente haya padecido una situación de indefensión a pesar de haber mantenido una actitud diligente; y, por último, que el interesado pueda ser identificado a partir de los datos que obren en el expediente (FFJJ 5 y 13).

[...] la sanción se ha impuesto de plano a la demandante de amparo, esto es, sin respetar procedimiento contradictorio alguno y, por tanto, privándole de toda posibilidad de defensa durante la tramitación del procedimiento administrativo sancionador (STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 12). En tal sentido, este Tribunal ha declarado en la STC 18/1981, de 8 de junio, que los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24 CE "no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración... pueda incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de decisión", pues "la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto implicado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga" (FJ 3).

Ha de concluirse, pues, que, al haberse impuesto a la entidad recurrente en amparo una sanción sin procedimiento contradictorio alguno, la Administración ha vulnerado el art. 24 CE, por no respetar el derecho fundamental de la demandante de amparo a no ser sancionada si no es a través del correspondiente procedimiento en el que, con las modulaciones que procedan, se respeten las garantías que se deducen del mencionado precepto constitucional (STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 12)».

ción tributarias³¹, o bien porque se considerara ilegal la norma reglamentaria que crea la obligación tributaria y de la que se pueden derivar sanciones³². Siendo ello así, la interpretación restrictiva que se ha predicado de la nulidad de pleno derecho en el ámbito del Derecho Público (y del artículo 217 LGT en particular) permitiría pensar que en el momento de imponerse la sanción sí existía una norma aplicable que amparaba la potestad sancionadora ejercida por la Administración tributaria –que únicamente ha devenido indebida de forma sobrevenida– y, por ello mismo, no resulta apreciable la infracción grosera del ordenamiento jurídico que requiere la declaración de nulidad de pleno derecho, reservada a los supuestos más extremos³³. Y ello, claro está, sin perjuicio de que pudieran aplicarse para tales casos otros institutos previstos en nuestro ordenamiento jurídico, como la revocación en materia tributaria del artículo 219 LGT.

3.2. Actos que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido

Uno de los supuestos del artículo 217.1 LGT que más relevancia ha tenido en relación con las declaraciones de nulidad de pleno derecho en el ámbito tributario ha sido, en los últimos tiempos, el previsto en la letra e) del precepto citado que, textualmente, recoge la posibilidad de declarar tal nulidad radical en relación con los actos tributarios –y resoluciones de tribunales económico-administrativos– «[q]ue hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello». Pues bien, al respecto cabe citar dos grupos de resoluciones recientes de nuestro Tribunal Supremo que pueden servir para ilustrar la aplicabilidad del supuesto ahora analizado.

Así, por un lado, debe mencionarse la ya citada STS de 18 de mayo de 2020 (2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970), que examinaba la posibilidad de que una liquidación por impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana pudiera resultar nula por cuanto que, al haberse declarado nulos determinados preceptos del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo, no se habría seguido –de forma sobrevenida y a la luz de la resolución del Tribunal

31 Vid, sobre el particular, los autos de admisión de 2 de julio de 2020 (rec. cas. 1124/2020; ECLI:ES:TS:2020:5196A; rec. cas. 6202/2019; ECLI:ES:TS:2020:5197A y rec. cas. 6410/2019; ECLI:ES:TS:2020:5204A), que cuestionan la conformidad a derecho de la regulación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero contenida en la disposición adicional decimoctava de la LGT, así como las sanciones que lleva asociadas tal obligación que se declara a través del modelo 720.

32 Vid., por ejemplo, el auto que admite de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 4727/2020; ECLI:ES:TS:2020:10786A) que plantea la legalidad de la obligación instaurada por la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, siendo así que el incumplimiento –o cumplimiento deficiente– de tales obligaciones puede conllevar sanciones tributarias (cfr. artículos 198 y 199 LGT).

33 Así, la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970) al referirse a otro supuesto que habilita para declarar nulo de pleno derecho un acto tributario –el previsto en la letra e) del artículo 217.1, referido a que se haya prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido– entiende que la eventual infracción debe referirse al procedimiento legal previsto en la norma legal antes de su eventual pérdida de eficacia por una declaración de inconstitucionalidad.

Constitucional— el procedimiento legalmente previsto para la liquidación de tributo. Pues bien, la sentencia citada niega que resulte aplicable el supuesto previsto en el artículo 217.1.e) LGT al caso contemplado por cuanto que el procedimiento legalmente previsto en el momento de producirse la liquidación era el recogido en la TRLHL antes de la declaración de inconstitucionalidad referida que determinó la inaplicabilidad de determinados preceptos de dicho texto normativo³⁴.

Por otro lado, deben mencionarse una serie de sentencias del Tribunal Supremo iniciadas con el pronunciamiento de 2 de julio de 2018 (rec. cas. 696/2017; ECLI:ES:TS:2018:2770) y en las que se ha entendido que la utilización de un procedimiento tributario previsto en la LGT (verificación de datos recogido

34 Así, en el FJ 4º de la sentencia referida se recoge: «9. Llegados a este punto nos queda por dilucidar una primera cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria pues este motivo —como ya adelantamos más arriba— es el único que fue tenido en cuenta por el juzgador para considerar nula la liquidación tributaria de la que trae causa el ingreso que, por ello, debe considerarse indebido.

Tendremos que pronunciarnos, además y en el caso de que entendamos que tal motivo no concurre, sobre los otros motivos de nulidad que estuvieron en el debate en la medida en que fueron aducidos en el escrito rector del procedimiento abreviado; seguramente en otros procesos resultará obligatorio analizar la incidencia en supuestos como este del artículo 219 de la Ley General Tributaria, pues en ellos tal cuestión será la relevante.

Pero, insistimos, la congruencia interna de esta sentencia, el respeto al debate procesal producido en sede administrativa y en la instancia y el juicio de relevancia que resulta aquí aplicable nos obligan a resolver la casación, en primer lugar, en relación a la concurrencia en el caso del repetido motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria y, en su caso, respecto de los otros tres supuestos de nulidad que tienen aquí, como se ha dicho, relevancia.

10. En relación con dicha cuestión, resulta forzoso recordar aquí la consolidada jurisprudencia de esta Sala sobre el significado y alcance de ese motivo de nulidad, según el cual son nulos los actos tributarios

"Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

Así, nuestra jurisprudencia ha distinguido distintos supuestos en relación con este motivo, que pueden sintetizarse así:

10.1. La expresión "prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello" debe reservarse a supuestos en los que se aprecien vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico, debiendo ser la omisión clara, manifiesta y ostensible, sin que baste el desconocimiento de un mero trámite que no pueda (ni deba) reputarse esencial.

10.2. La utilización de un procedimiento distinto del establecido expresamente en la Ley puede asimilarse a la ausencia absoluta de procedimiento; pero puede también no integrar el supuesto de nulidad cuando en el seno de ese procedimiento diferente se hayan seguido los trámites esenciales previstos en el regulado ad hoc, lo que excluiría, además, toda forma de indefensión.

10.3. Prescindir de un trámite esencial del procedimiento constituye, de suyo, una infracción que acarrea la nulidad radical, especialmente si ese trámite es el de audiencia, que es capital, fundamental para que el acto no produzca indefensión al interesado y éste pueda atacarlo desde el inicio mismo del procedimiento.

11. La circunstancia de que en el procedimiento que dio lugar a la liquidación (firme) que ahora nos ocupa no pudiera el contribuyente —por aplicación del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales— acreditar un resultado diferente del resultante de las reglas objetivas de valoración previstas en el precepto no permite afirmar que dicho procedimiento adolezca del motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria. Y ello por las razones que a continuación se exponen:

11.1. El "procedimiento legalmente previsto" cuando se dictó la liquidación firme cuya nulidad se pretende era, cabalmente, el que regulaba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, concretamente, sus artículos 102, 107 y 110.4.

En la sentencia 59/2017, el Tribunal Constitucional declara inconstitucional (completa, absoluta, incondicionadamente) este último precepto por cuanto el mismo impedía a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.

en los artículos 131 a 133 LGT) en lugar del que exigía la realidad investigada (comprobación limitada de los artículos 136 a 140 LGT), determina la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones resultantes de tales procedimientos y, en consecuencia, la prescripción de las obligaciones tributarias que pretendía exigir la Administración por no haberse interrumpido, por un procedimiento viciado de nulidad radical, la prescripción que finalmente ganó el contribuyente³⁵.

Pues bien, el TSJ del País Vasco consideró que la jurisprudencia contenida en la citada STS de 2 de julio de 2018 (rec. cas. 696/2017) y posteriores contrariaba la anterior doctrina del mismo Tribunal Supremo y que no se había producido la debida justificación por parte del intérprete máximo de la normativa tributaria, motivo por el cual dictaminó consciente y reflexivamente en contra de tal jurisprudencia consolidada, circunstancia que trajo como consecuencia admitir varios recursos de casación por un motivo ciertamente excepcional como es el

Pero eso no permite afirmar, en absoluto, que todas las liquidaciones anteriores a esa sentencia sean nulas por falta de procedimiento, pues eso supondría no ya solo proyectar hacia atrás esa declaración de nulidad, sino, sobre todo, "construir" –retrospectivamente– un procedimiento con un trámite (la eventual prueba de la inexistencia de minusvalía) que no podía ser omitido por la Hacienda municipal por la razón esencial de que "no estaba previsto legalmente", esto es, no estaba contemplado en la Ley reguladora del procedimiento que debía seguirse para liquidar.

11.2. El artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria exige, como se ha visto, que el acto haya prescindido "total y absolutamente" del procedimiento legalmente previsto, y esta exigencia no concurre, desde luego, en los trámites que dieron origen a nuestro acto tributario firme.

En la liquidación girada a la contribuyente, el ayuntamiento de Creixell se atemperó al procedimiento que resultaba de la ley entonces vigente, procedimiento que –solo después de la sentencia del Tribunal Constitucional– se ha revelado inconstitucional por no permitir la prueba de la inexistencia del hecho imponible.

Dicho de otro modo, y gráficamente, para imputar a un ayuntamiento tan grave conducta procedimental determinante de la nulidad de su resolución, tendríamos que exigir a las Haciendas Locales que hubieran inaplicado la Ley o que hubieran incluido en el procedimiento un trámite no previsto –como el de abrir un período de prueba para acreditar la eventual inexistencia de la plusvalía–; algo que, en nuestro caso, ni siquiera fue aducido por el contribuyente en su momento, pues éste solo pretende exonerarse del tributo por ausencia de hecho imponible cuando se publica la sentencia núm. 59/2017 del Tribunal Constitucional.

11.3. Si, como se ha dicho, los preceptos reguladores de la nulidad radical deben ser de interpretación estricta y si, también en los términos vistos, el motivo en cuestión exige que la omisión procedimental sea clara, manifiesta y ostensible, forzoso será concluir que no concurre en el caso analizado el motivo tenido en cuenta en la sentencia de instancia.

El ayuntamiento –al liquidar a BANKIA, SA el tributo que nos ocupa– no prescindió absolutamente del procedimiento legalmente previsto sino que, antes al contrario, respetó los trámites previstos en la ley entonces vigente, trámites en los que –ciertamente– no se permitía al contribuyente probar la inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido; pero esa objeción –declarada con efectos anulatorios por el Tribunal Constitucional años después de girarse la liquidación– no puede ser oponible al ayuntamiento recurrente en la medida en que éste no tenía otra opción, para liquidar el tributo, que ajustarse a la ley reguladora del mismo.

12. En definitiva, no concurre el supuesto de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria [...].»

35 *Vid.* sentencias de 28 de noviembre de 2019 (rec. cas. 2532/2017; ECLI:ES:TS:2019:3892), de 6 de febrero de 2020 (rec. cas. 4489/2018; ECLI:ES:TS:2020:370 y rec. cas. 3878/2018; ECLI:ES:TS:2020:369), de 19 de febrero de 2020 (rec. cas. 4487/2018; ECLI:ES:TS:2020:553), de 19 de mayo de 2020 (rec. cas. 3940/2017; ECLI:ES:TS:2020:994), de 28 de mayo de 2020 (rec. cas. 2605/2019; ECLI:ES:TS:2020:1375), de 17 de septiembre de 2020 (rec. cas. 3260/2018; ECLI:ES:TS:2020:2860), 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 8095/2018; ECLI:ES:TS:2020:3280), de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 2602/2018; ECLI:ES:TS:2020:3287 y rec. cas. 8095/2018; ECLI:ES:TS:2020:3287).

previsto en el artículo 88.3.b) LJCA³⁶. En efecto, las sentencias del TSJ del País Vasco recurridas en casación entendieron que la elección, por parte de la Administración de un procedimiento –equivalente en normativa foral a la verificación de datos– en lugar de otro –comprobación limitada–, cuando según la normativa correspondía este último procedimiento y no el primero, no conllevaba omisión total y absoluta del procedimiento si no había existido indefensión, citando en apoyo de tal tesis doctrina anterior del propio Tribunal Supremo³⁷.

Y ha sido un nuevo grupo de sentencias las que, en contestación al envite que habían supuesto las citadas sentencias del referido TSJ del País Vasco se ha explicitado en mayor medida el criterio seguido por el Tribunal Supremo³⁸, que puede resumirse en lo dictaminado en la STS de 24 de noviembre de 2020 (rec. cas. 4435/2019; ECLI:ES:TS:2020:4037) FJ 3º, apartados 3 y 4, de la segunda de las resoluciones citadas a pie de página, donde se indicó:

«El argumento utilizado por la Sala a quo en la sentencia recurrida, según la cual la ley (foral y estatal) exige que el acto sea dictado prescindiendo "total y absolutamente" del procedimiento legalmente establecido siendo así que –en el caso que se analiza– los trámites sustanciales del procedimiento exigido están presentes en el que se utiliza, no puede ser asumido.

Como acertadamente señala el recurrente en su escrito de interposición, con el modo de proceder de la Hacienda Foral se subvierten las reglas de la carga de la prueba. En el procedimiento que resulta exigible (verificación de datos) la Administración debe requerir al interesado aclaraciones para verificar los datos declarados bien (i) porque la declaración o autoliquidación adolezca de defectos formales, o incurra en errores aritméticos, o aquellos no coincidan con datos que obren en poder de la Administración tributaria (ii) bien porque se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación o de los justificantes aportados con la misma (iii) bien porque necesite requerirle aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

36 Cfr. autos del TS de 28 de octubre de 2019 (rec. cas. 2994/2019; ECLI:ES:TS:2019:11295A), de 6 de noviembre de 2019 (rec. cas. 2494/2019; ECLI:ES:TS:2019:11435A), de 14 de noviembre de 2019 (rec. cas. 2996/2019; ECLI:ES:TS:2019:11834A) y de 16 de enero de 2020 (rec. cas. 4435/2019; ECLI:ES:TS:2020:285A).

37 Así, en la sentencia recurrida en el primero de los recursos de casación citados (FJ 3º) –con fundamentación similar a la que se recoge en el resto de sentencias recurridas– se indica: «La conclusión a la que llega la Sala es que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, en la medida en que hubo procedimiento y, lo que es determinante, no se causó indefensión alguna al interesado, conclusiones que en supuestos idénticos ha confirmado el Tribunal Supremo en numerosos pronunciamientos.

En efecto, a dicha conclusión llegó la Sala en la sentencia de 2 de diciembre de 2014, dictada en el recurso número 1083/2012, confirmada en casación por la sentencia del Tribunal Supremo 1398/2016, de 13 de junio (recurso de casación número 2640/2015), en sentencia de 9 de diciembre de 2014 dictada en el recurso número 1088/2012, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo 1585/2016, de 29 de junio (recurso de casación número 2194/2015); en sentencia de 16 de diciembre de 2014 dictada en el recurso 1087/2012, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo 1397/2016 de 13 de junio (recurso de casación número 2632/2015); y, sin ánimo de exhaustividad, en sentencia de 21 de noviembre de 2014 dictada en el recurso número 1035/2012, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo 1396/2016, de 13 de junio (recurso de casación número 2742/2015)».

38 Sentencias de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 2996/2019; ECLI:ES:TS:2020:3954), de 24 de noviembre de 2020 (rec. cas. 4435/2019; ECLI:ES:TS:2020:4037) y de 30 de noviembre de 2020 (rec. cas. 2994/2019; ECLI:ES:TS:2020:4129).

En consecuencia, los órganos de gestión, en el seno de un procedimiento de verificación de datos, no pueden requerir y en su caso girar liquidación provisional si ello conlleva la comprobación de la documentación contable de las actividades empresariales o profesionales: es un mero control de carácter formal de la declaración o autoliquidación presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto.

En la comprobación limitada, por el contrario, hay una lista cerrada de actuaciones comprendidas en este procedimiento, entre las que se incluyen las de efectuar requerimientos a cualquier persona natural o jurídica para comprobar la exactitud de los datos que obren en poder de la Administración o hayan sido declarados o aportados por el declarante o que hubieran estado obligados a suministrar.

Además, el inicio de las actuaciones de comprobación limitada podrá notificarse: mediante comunicación, que deberá expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones y mediante propuesta de liquidación (que es lo que aquí ha sucedido), cuando los datos en poder de la Administración sean suficientes para formularla.

Tiene razón, por tanto, el recurrente cuando afirma que acudir al procedimiento inadecuado no es baladí, ni gratuito. Y tampoco es, ni puede ser subsanable ex post acudiendo al expediente de dar traslado para audiencia: al formular una propuesta que la ley no autoriza, se fuerza al recurrente a demostrar que sus ingresos son inferiores a los que la propuesta dice; es decir, que el contribuyente tiene que realizar una suerte de función «comprobadora», sustituyendo a la que tendría que hacer la Administración (que, por cierto, ya ha efectuado –por su cuenta– los requerimientos a terceros que ha tenido por conveniente).

[...] En cualquier caso, cabría añadir que ha sido el legislador –estatal y foral– el que ha optado por la existencia para el caso que nos ocupa de procedimientos distintos a los que ha dotado, además, no solo de plazos y trámites diversos, sino –sobre todo– de garantías diferentes y específicas.

Si ello es así, sobre todo si se analizan esos procedimientos desde el punto de vista de las garantías que dispensan a los obligados tributarios, forzoso será concluir que la utilización de unos u otros no es indiferente, o intercambiable, o –como hemos dicho– subsanable con posterioridad acudiendo al expediente de la audiencia.

Desde luego, en el caso de autos, no puede afirmarse –como hace la Sala de instancia– que el empleo de un procedimiento distinto del legalmente previsto haya sido inocuo para el contribuyente por el mero hecho de haber sido oído pues, como hemos visto, se ha alterado el régimen procedimental de forma severa y se ha colocado al sujeto pasivo en una posición mucho más compleja que aquella otra en la que hubiera estado de seguirse el procedimiento adecuado».

Y, ciertamente, la exigencia de indefensión (administrativa) en relación con el supuesto previsto en el apartado 217.1.e) LGT, postulada por el TSJ del País Vasco en contradicción con la jurisprudencia actual del TS, constituía un requi-

sito extraño a la norma que, en todo caso, podría incardinarse –con dificultades, como indicamos más atrás– en el supuesto previsto en la letra a) de tal precepto en relación con la vulneración de derechos fundamentales susceptibles de recurso de amparo, pero que poco tiene que ver con la omisión absoluta del procedimiento legalmente previsto.

3.3. Otros supuestos

Ciertamente, los supuestos antes referidos del artículo 217.1 LGT, aun con ser los más habituales en el ámbito de las declaraciones de nulidad tal y como se ha puesto de manifiesto con la cita de recientes resoluciones del Tribunal Supremo, no excluyen la posibilidad de que otros supuestos referidos en el artículo 217.1 LGT sean igualmente susceptibles de fundar nulidades de pleno derecho.

Así, por un lado, en cuanto al supuesto previsto en la letra b) del artículo 217.1 LGT en lo que hace a actos dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio, el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado con carácter previo en algunos supuestos³⁹ y probablemente lo hará también en un futuro próximo⁴⁰.

También es extraño que pueda apreciarse, en el ámbito tributario, el supuesto de nulidad previsto en el apartado f) del artículo 217 LGT, referido a «actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición», más allá de poder apreciarse en relación con beneficios fiscales expresa o presuntamente reconocidos⁴¹.

39 Cfr. A. GARCÍA MARTÍNEZ, *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, cit., pp. 41-48.

40 Vid. auto del TS de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 2221/2020; ECLI:ES:TS:2020:10784A).

41 En relación con este supuesto de nulidad, invocado en relación con los eventuales derechos a la devolución de ingresos indebidos que otorgaría la STC 59/2017, de 11 de mayo, la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970), FJ 5º.2, ha dictaminado la extravagancia de la alegación formulada para dicho supuesto en los siguientes términos: «Tampoco concurre en el caso, claramente, el supuesto previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria [...]»

Para fundamentar la concurrencia en el caso de este motivo de nulidad, señalaba en su demanda BANKIA, SA, lacónicamente, lo siguiente:

"El TC ha declarados nulos de pleno derecho los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL, declaración de nulidad que conlleva que haya un acto administrativo expreso (la liquidación) contrario al ordenamiento jurídico (como declara el TC) que permite adquirir un derecho (cobrar o exigir el importe de la liquidación) al ayuntamiento careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición (carencia de cobertura legal para la liquidación con la nulidad de los artículos citados), por lo que también estaríamos en el supuesto contemplado en la letra f) del artículo 217.1 LGT, procediendo por tanto la revisión planteada".

Es evidente que el precepto en estudio sanciona con nulidad radical los actos declarativos de derechos "dictados por la Administración" (expresa o presuntamente) que, sin embargo y al no tener los requisitos fundamentales requeridos por el ordenamiento, no permiten incorporar al patrimonio del particular (no de la Administración autora del acto) un derecho o una facultad que, en puridad, nunca ostentó.

Y por citar un ejemplo más, resulta también singular que pueda apreciarse la circunstancia del apartado g) del artículo 217.1 LGT referida a «[c]ualquier otro [supuesto] que se establezca expresamente en una disposición de rango legal» aun cuando quiera verse en algún resquicio de nuestro ordenamiento alusiones oblicuas a determinados casos que pudieran ser determinantes de nulidades de pleno derecho, pues tal exégesis, con carácter general, no cabe habida cuenta de la ya referida interpretación estricta que se debe realizar del precepto aludido⁴².

La doctrina científica y la jurisprudencia han puesto especial énfasis, cuando han analizado el artículo que nos ocupa, en delimitar cuáles son, en cada caso, los «requisitos esenciales» (cuya ausencia determinará la nulidad) para adquirir la facultad o el derecho, existiendo cierto acuerdo en afirmar que éstos son aquéllos que constituyan los presupuestos de la estructura definitoria del acto, o sean absolutamente determinantes para la configuración del derecho adquirido o la finalidad que se pretende alcanzar.

El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere –ni puede referirse– a actos de gravamen o a actos –como los tributarios que ahora nos conciernen– en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado –no la Administración– se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto.

Resulta, en definitiva, extravagante la alegación de este supuesto de nulidad en relación con un acto administrativo de naturaleza tributaria en el que la Administración competente lo único que ha hecho es exigir un impuesto por entender que concurría el hecho imponible definido en la ley.

El supuesto analizado, en fin, no está pensado en absoluto para supuestos como el que ahora nos ocupa ni, desde luego, resulta aceptable la alegación genérica de que la Administración, al liquidar el tributo, ha obtenido un derecho (el importe de la cuota) sin que concurren los requisitos legalmente previstos tras la sentencia del Tribunal Constitucional».

42 Así, la tan citada STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970), FJ 5º. 3, rechaza que el artículo 39 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional recoja un supuesto de nulidad radical contenido en otra ley distinta de la LGT, indicando en relación con ello lo siguiente: «la Sala entiende necesario efectuar determinadas declaraciones en la medida en que la eventual concurrencia de ese motivo de nulidad radical ha sido objeto de estudio doctrinal y no está, en la práctica, exenta de polémica, por lo que no podemos –ni debemos– eludir un pronunciamiento al respecto.

a) No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad –por inconstitucionalidad– de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo, en el supuesto analizado, la liquidación del tributo) determine la nulidad de éste cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa.

b) Si los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto –como dijimos más arriba– de interpretación estricta, la aplicación de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria exigiría, cuando menos, que una norma con rango de ley señalara con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, norma que –como dijimos– no aparece en nuestro ordenamiento jurídico.

c) No consideramos que sea una norma de esa clase –suficiente a los efectos de la nulidad del acto– la contenida en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica el Tribunal Constitucional, a cuyo tenor:

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

No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los "preceptos" impugnados (o a aquellos otros –preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley–) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad.

De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena –ante la falta de tal especificación– de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.

d) En todo caso, aun admitiendo dialécticamente que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se refiere también a los actos dictados al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria».

4. Procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho: aspectos conflictivos

El procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho de actos dictados en el ámbito tributario, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, viene regulado en el artículo 217 LGT y en los artículos 4 a 6 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA, en adelante). En esencia, se trata de un procedimiento administrativo, que puede iniciarse: (i) tanto por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico, (ii) como a instancia del interesado. Y es preciso, además, indicar que, como es lógico, existe la posibilidad de inadmisión a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se fundamente en alguna de las causas tasadas de nulidad recogidas en el artículo 217.1 LGT, ya referidas, o bien carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales. Ahora bien, de admitirse a trámite la solicitud: (i) el órgano competente para tramitar el procedimiento solicitará al que dictó el acto cuya nulidad radical se pretende una copia del expediente administrativo y un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para resolver; (ii) se dará audiencia a los interesados; (iii) es requerido dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere; y (iv) se resolverá, dentro del plazo de un año, por el órgano administrativo legalmente previsto que, en el ámbito de competencias del Estado, será el Ministro de Hacienda, quien podrá delegarla de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.3 RGRVA⁴³.

Pues bien, al respecto se plantean dos cuestiones relevantes, cuales son: (i) si los jueces y tribunales de lo contencioso-administrativo pueden declarar la nulidad de pleno derecho, (ii) o bien es una competencia estrictamente administrativa, de manera que, de determinarse por el Poder Judicial que se presentan los requisitos para tal declaración, debería dictaminarse su procedencia y

43 En lo que respecta a las Comunidades Autónomas habrá que estar a su normativa propia, a la normativa sobre financiación autonómica y leyes de cesión de tributos, dependiendo de que se trate de tributos propios (existe la competencia para la declaración de nulidad de pleno derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas) o de tributos cedidos (cfr. el artículo 59 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), si bien resulta lógico que, por equivalencia con lo dispuesto en el artículo 217 LGT, el órgano competente para declarar las nulidades de pleno derecho en el ámbito tributario sea el consejero de hacienda o persona en quien delegue. Y en lo que toca a los tributos municipales, según lo dispuesto en el artículo 14.1 TRLHL en relación con el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, el órgano competente para la declaración de nulidad de pleno derecho será el pleno del Ayuntamiento. Sobre tales cuestiones *vid.* C. CHECA GONZÁLEZ, «La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos tributarios dictados por las Comunidades Autónomas», *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura* núm. 11, 1993, pp. 147-174, así como A. GARCÍA MARTÍNEZ, *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, cit., pp. 73-75.

retrotraer actuaciones al ámbito administrativo competente para que sea éste, y en función del procedimiento legalmente previsto, el que determine tal nulidad radical.

Resulta preciso diferenciar en tales casos dos supuestos diferentes: (i) cuando habiéndose tramitado el procedimiento de nulidad de pleno derecho el órgano administrativo resuelve que no ha lugar a declarar la nulidad radical; y (ii) cuando no se ha tramitado siquiera el mismo por entender que concurre alguna de las causas de inadmisión previstas en el artículo 217.3 LGT.

En el primer caso, esto es, cuando habiéndose admitido a trámite la solicitud de nulidad radical y resuelto, conforme al procedimiento legalmente previsto, que no procede dicha nulidad de pleno derecho, y habiéndose impugnado tal desestimación de la nulidad pretendida en el ámbito contencioso-administrativo se aprecia por el órgano judicial que debió estimarse, es común que los jueces y tribunales declaren la nulidad de pleno derecho del acto respecto del que se solicitó la revisión de oficio⁴⁴. Pues bien, cabe la duda, según lo ya indicado, de si la anulación del acto administrativo puede realizarse por el órgano judicial que conoció la causa o, por el contrario, el mismo debe ordenar en el fallo de la sentencia que el órgano administrativo competente declare la nulidad de pleno derecho del acto en cuestión y, sólo en ejecución de sentencia y para el caso de que no se cumpla el tenor de la sentencia dictada, cabrá la anulación del acto administrativo por parte del órgano judicial, lo que comporta sin duda un largo y costoso camino para el administrado.

Ciertamente, existen argumentos para defender ambas posiciones. Por un lado, desde una posición formal, si la normativa regula los procedimientos de revisión de oficio –y, dentro de ellos, el de nulidad de pleno derecho– como una competencia administrativa para rectificar sus propios actos, podría pensarse que el juez o tribunal debería ordenar tal anulación por parte del órgano administrativo competente y no hacerlo él en sentencia. Pero, por otro lado, también es cierto que acaso el *principio de economía procesal*, con base en los principios de tutela judicial efectiva, control de la legalidad de la actuación administrativa, así como de eficacia y celeridad de la actuación administrativa⁴⁵ permitiría obviar, cuando los términos jurídicos del debate sean claros, una retroacción de actuaciones para que resuelva el órgano administrativo competente cuando el órgano judicial podría entrar en el fondo del asunto y ahorrar así tiempo y dinero

44 *Vid.*, sobre el particular, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso 514/2016 (ECLI:ES:AN:2018:5005) –confirmada por la ya citada STS de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 810/2019; ECLI:ES:TS:2020:2724)–, que en su fallo explicita la estimación del «recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de don [...] contra la Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de 24 de junio de 2016, anulando la misma y, por ende la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 29 de junio de 2012, de la que trae causa por no ser conformes a derecho, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración y con imposición de costas a la Administración».

45 *Cfr.* artículos 24, 103 y 106 CE, así como de los artículos 71 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

a los obligados tributarios⁴⁶. Y enfrentadas ambas posiciones (una más formal y la otra más material) parece que, en mi opinión, pudiera postularse la prevalencia de la segunda respecto de la primera por cuanto que se lograrían mayores cotas de equidad en la administración de la Justicia administrativa.

Ahora bien, cuando se haya decidido por parte del órgano administrativo no tramitar el procedimiento de nulidad de pleno derecho por entender que concurre alguna causa de inadmisibilidad de la solicitud instada por el obligado tributario, según lo ya expresado, en tales casos también puede recurrirse la decisión administrativa de no iniciar siquiera el procedimiento. Pues bien, lo que debe examinarse al respecto es si la resolución judicial que decida sobre la

46 Sobre el principio de economía procesal, aun siendo referencias lejanas en el tiempo, merece citarse a A. CARRETERO PÉREZ «El principio de economía procesal en lo contencioso-administrativo», *Revista de Administración Pública* núm. 65, 1971, pp. 99-142), quien indicó que «la economía procesal obliga a evitar, siempre que sea posible, la solución excepcional y antieconómica de la retroacción del procedimiento administrativo, y ello no sólo cuando el defecto del acto sea convalidable, supuesto en que resulta claro que no pueda pronunciarse la nulidad si hubo convalidación, sino cuando el vicio es de nulidad plena, pero prima facie, puede suponerse, con razones evidentes, que repetido el procedimiento, el nuevo acto administrativo ha de ser del mismo tenor que el anterior» (p. 107), habiendo indicado al respecto que «la economía procesal es un Principio general del derecho, fundado en la justicia, la equidad y en otros principios generales. La evitación de la lentitud, carestía y complejidad del proceso se puede conseguir por la introducción del principio citado, impidiendo la extemporaneidad e inoportunidad de la resolución judicial, sin merma de las garantías de las partes, puesto que uno de los principios del proceso es que se logre un procedimiento o cauce formal ágil y rápido. La Justicia exige, como consecuencia del Derecho natural y de los valores immanentes en el Ordenamiento, que se introduzcan las reglas necesarias para la seguridad jurídica de los administrados. El proceso es ya institucionalmente una garantía de legalidad, pero además debe estar adaptado a las necesidades actuales, sin más consumo de energía que el indispensable; la celeridad, la sencillez y la eficacia postulan la aplicación al proceso de la economía de las acciones, propia de la ciencia de esta clase, ya que la Justicia no se realiza sólo por medio de la sentencia, sino por la duración de los procesos, de manera que la solución judicial de los problemas, deja de ser justa, si se actúa con una lentitud procesal y una duplicidad de procesos que a toda costa debe evitarse y que se produce cuando no se admite la economía procesal y se obliga innecesariamente a una repetición inútil de procedimiento. El criterio de aplicación del Derecho a un caso concreto debe hacerse con equidad, y ello sólo puede conseguirse atemperando las exigencias de la legalidad de forma flexible y dulcificando las exageradas consecuencias formales, como resulta cuando se ignora la economía procesal y se dictan sentencias que no resuelven el fondo del asunto por obstáculos formales de los actos administrativos» (p. 118). Y, por otro lado cabe citar, ya en la era constitucional, a J. M. REYES MONTERREAL «El principio de economía procesal en la jurisdicción contencioso-administrativa», *Revista de Administración Pública* núm. 96, 1981, págs. 237-266) para quien por un lado, debe señalarse que «es válido repetir lo que queda dicho a propósito de la distinción y posible no aplicación analógica entre el procedimiento administrativo y sus normas y el proceso contencioso-administrativo y las suyas. Y recordar, por otra parte, que no cabe que, al amparo de tal principio, y en aras de la celeridad y de la eficacia de los actos de la Administración, se den por buenas las omisiones del trámite y las infracciones administrativas que hayan podido cometerse e incluso que se supla la falta de resolución administrativa por parte del Órgano jurisdiccional con carácter general. Elocuente es al respecto la sentencia de 2 de enero de 1965 [...], para la que la actuación del Tribunal ha de circunscribirse al enjuiciamiento de la actitud ministerial a negarse a admitir la alzada, pues, en otro caso, incidiría en el defecto de completar una inexistente expresión de la voluntad administrativa o de presumirla. Es decir, que «el respeto al principio de economía procesal de los artículos 29 y 32 de la Ley de 1958 no puede extenderse hasta la sustitución de la potestad gubernativa» (p. 240); sin embargo, por otro lado, entiende que «[c]uanto precede creemos que permite construir un fundamento del principio en cuestión que, a pesar de parecer complejo, no sólo resulta simple en la realidad, sino que sirve para que se tengan en cuenta todos los requisitos y condiciones necesarios para su adecuada y objetiva aplicación», siendo así que «[e]se fundamento está para nosotros en la necesidad de no relegar a un futuro y eventual proceso la decisión jurisdiccional sobre el fondo del actualmente promovido, sin válidos impedimentos a efectos de su admisión si, con ocasión del mismo, se aprecia la realidad de un procedimiento administrativo, seguido en forma contradictoria, con la indispensable intervención de las

cuestión puede no sólo declarar que debió iniciarse el procedimiento de nulidad de pleno derecho, ordenando retrotraer las actuaciones para que la Administración competente inicie, tramite y resuelva el mismo conforme a lo dispuesto en la normativa vigente, según lo ya indicado, sino que, más allá de eso, —y en aras, por ejemplo, al principio de economía procesal antes referido— decidir sobre la declaración misma de nulidad resolviendo el fondo del asunto y, en su caso, anulando desde la instancia judicial el propio acto tributario sin haberse seguido, consecuentemente, el procedimiento administrativo exigido por la normativa —emisión del dictamen del Consejo de Estado o equivalente de la Comunidad Autónoma, etc.—. Todo ello ha dado lugar a la admisión reciente de una serie de recursos de casación sobre los que tendrá que decidir próximamente la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo⁴⁷.

Este segundo supuesto conlleva una mayor complejidad que el anteriormente analizado, en el cual el recurso al principio de economía procesal se antojaba, acaso, más sencillo. Las circunstancias que ahora se analizan difieren en que no sólo se obviaría, formalmente, el órgano legalmente previsto para la decla-

partes —o posibilidad de haberla tenido— y observancia de los trámites o requisitos esenciales en el que existen los elementos de juicio necesarios para calificar sobre la decisión administrativa de fondo, racionalmente no alterables si por la omisión de otras formalidades accesorias se repusieran las actuaciones administrativas para subsanar las irregularidades que se adviertan, siempre que, en función del posible signo de la futura resolución administrativa, no pudiera alterarse la inicial competencia del órgano jurisdiccional» (p. 261). Desde una perspectiva más actual puede traerse a colación la STS de 13 de octubre de 2010 (rec. cas. 5589/2007; ECLI:ES:TS:2010:5011), FJ 4º, donde se indicó: «consideramos que la censura que se formula a la Sala de instancia, basada en la alegación de que debió haber declarado nula de pleno derecho la resolución del Ministro de Industria, Turismo y Comercio de 8 de marzo de 2005, absteniéndose de entrar a conocer de la cuestión de fondo, carece de fundamento, ya que sostenemos que la decisión judicial se sustenta en la aplicación razonable y equilibrada del principio de economía procesal, que promueve, en el supuesto litigioso que enjuiciamos, resolver la controversia, atendiendo a las concretas pretensiones deducidas por los litigantes en la instancia, dirigidos a confrontar si las correcciones realizadas por la Comisión Nacional de Energía en el sistema de liquidaciones son o no conformes a Derecho, lo que se revela acorde con la doctrina jurisprudencial de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, pues permite que el proceso consiga su fin, atendiendo a los términos en que quedó delimitado el debate procesal.

En efecto, resulta oportuno recordar que, según es doctrina consolidada de esta Sala, que se expone en la sentencia de 15 de noviembre de 1996 (RA 2676/1992), con cita de la sentencia de 30 de noviembre de 1995, el principio de economía procesal y el adecuado entendimiento del derecho a la tutela judicial efectiva, que garantiza el artículo 24 de la Constitución, requieren que, incluso cuando se aprecien vicios de procedimiento o de forma en los actos administrativos, sea excepcional la decisión de los Tribunales que se limita a acordar la retroacción del procedimiento para que, subsanados los defectos formales, se dicte un nuevo acto administrativo, debiendo aquellos, por el contrario, pronunciarse sobre la cuestión material realmente suscitada.

La justificación de esta doctrina jurisprudencial formulada respecto del principio de economía procesal se sustenta en el carácter instrumental de las exigencias procedimentales y formales que rigen y ordenan la actuación administrativa, orientadas a la garantía de los derechos de los ciudadanos y el acierto de la propia Administración, de manera que la transcendencia invalidante de las infracciones de aquellas está supeditada a la quiebra de los derechos de contradicción o de defensa o a la privación de elementos esenciales de conocimiento que puedan variar el contenido del acto».

⁴⁷ Cfr. autos de 1 de octubre de 2020 (rec. cas. 1506/2020; ES:TS:2020:8512A), de 15 de octubre de 2020 (re. cas. 1123/2020; ES:TS:2020:9552A) o de 26 de noviembre de 2020 (rec. cas. 4471/2020; ECLI:ES:TS:2020:11504A) así como el rec. cas. 4819/2020, entre otros, en los que se contiene la misma pregunta con interés casacional: «Aclarar, matizar o precisar si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, en el sentido de que además de acordar la procedencia de la admisión de la solicitud de nulidad de pleno derecho, acceda a la misma proclamando la nulidad solicitada o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la retroacción de actuaciones para que se tramite el procedimiento previsto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

ración de nulidad de pleno derecho, sino también el procedimiento recogido en la normativa vigente (solicitud de dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente, etc.). Además, existe jurisprudencia del Tribunal Supremo, tanto de la Sala de lo Contencioso-administrativo como de Salas especiales, que determina la imposibilidad de declarar por parte del órgano judicial la nulidad de pleno derecho, siendo así que –a tenor de dicha jurisprudencia– lo que resultaría oportuno sería ordenar a la Administración que se tramitara el procedimiento debido, resolviendo lo que estime oportuno⁴⁸. Y aun cuando ha existido

48 Así, por ejemplo, la STS de 7 de mayo de 1992 (rec. extraordinario revisión 14/1991; ECLI:ES:TS:1992:3619) dictaminó que «[l]a jurisprudencia ha entendido que en los supuestos de total inactividad en que la Administración, frente a la acción de nulidad del particular, daba lugar a denegación presunta silencio, así como en los casos de resolución expresa denegatoria que, una forma u otra, rechazaba la petición de nulidad y no la sometía al trámite previsto en el art. 109, de audiencia de los afectados y dictamen preceptivo y vinculante (en rigor cuasivinculante) del Alto Cuerpo Consultivo, ha entendido que lo procedente, una vez recurridos en vía contencioso-administrativa éstos actos administrativos denegatorios, no el examen directo de la validez del acto o de la norma o de su pretendida nulidad radical sino el que la Administración sometiese la petición o acción al procedimiento formal revisorio que dice el precepto, recabado dictamen del Consejo de Estado y resolviendo en consecuencia. Una solución contraria, como la adoptada por la sentencia ahora impugnada, no encuentra apoyo en el principio de tutela judicial efectiva ni en el de economía procesal, pues no nos hallamos en presencia de impugnaciones frente a actos administrativos sobre los que se cuenta ya con elementos de juicio para, sobreponiéndose a un entendimiento formalista del carácter revisor de esta jurisdicción, enjuiciar su validez, ni frente a pretensiones resarcitorias puras y simples, en las que alguna antigua sentencia, como la de 16 de noviembre de 1974, superó la ausencia de trámites – y entre ellos el del informe del Consejo de Estado– para decidir el fondo, es decir, si procedía o no indemnización para reparar la lesión ocasionada a los particulares, pues se trata de un supuesto, el ahora analizado, en que la acción de la nulidad que en sí comporta un cierto régimen privilegiado, pues en lo concerniente a Reglamentos, permite disponer de una amplia panoplia de posibilidades de impugnación al coexistir la acción directa y la indirecta del art. 39 de la Ley Jurisdiccional, en sus apartados 1 y 2, con esta acción autónoma de nulidad que sin sujeción a plazo abre el art. 109, vincula a la Administración a poner en marcha su potestad revocatoria, no permite que, amparándose en el silencio administrativo negativo o en soluciones administrativas de rechazo inicial de la petición de nulidad abra para los ciudadanos una vía de recurso contencioso-administrativo frente a Reglamentos, sin previo pronunciamiento administrativo». Del mismo modo, la STS de 23 de abril de 2001 (rec. cas. 2187/1995; ECLI:ES:TS:2001:3312), FJ 4º, ha resuelto que «[l]a cuestión de fondo suscitada en el proceso no es tanto si en la "carga provisional" girada por el Ayuntamiento de Sevilla a la sociedad recurrente concurre una causa de nulidad de pleno derecho que pueda conducir a que esta Sala así lo declare y condene a la Corporación demandada a la devolución de lo pagado por aquella sociedad, como la de declarar si hay indicios suficientes para que el Ayuntamiento de Sevilla inicie el correspondiente expediente de nulidad y depure el acto sometido a su conocimiento, puesto que este Tribunal Supremo tiene declarado que «en el procedimiento de revisión de oficio de actos administrativos y disposiciones generales, suscitado al amparo del artículo 109 LPA, dicho examen de fondo está condicionado a la previa tramitación del procedimiento adecuado por la Administración autora del acto o reglamento sujeto a revisión, del que es pieza esencial el dictamen favorable del Consejo de Estado, de tal manera que, eludido dicho trámite, bien por total inactividad que desemboca en desestimación presunta por silencio, bien por resolución expresa que inicia el trámite pero no lo concluye, lo procedente no es que la Jurisdicción entre a conocer del acto o la norma, sino que ordene a la Administración que inicie el trámite y lo concluya dictando la pertinente resolución expresa en orden a si se produjo la nulidad pretendida (sentencias de 7 de mayo de 1992, 22 de octubre de 1990, 18 de abril de 1988 y 21 de febrero de 1983, entre otras)»; asimismo, la STS de 13 de octubre de 2004 (rec. cas. 3983/2002; ECLI:ES:TS:2004:6448), FJ 4º, ha indicado que «la doctrina de esta Sala recogida en las Sentencias de la Sala Especial del artículo 61 de la L.O.P.J de 7 de mayo de 1.992, y también en la de 24 de octubre de 2.000, 12 de noviembre y 12 de diciembre de 2.001, especifican que el trámite de revisión de oficio por parte de la Administración de los actos considerados nulos de pleno derecho ha de ajustarse a un procedimiento distribuido en dos fases: la apertura del expediente que ha de tramitarse con arreglo a las disposiciones del Título VI de la Ley 30/92, sin excluir la intervención

doctrina que se ha cuestionado tal posición del Tribunal Supremo, otros autores se encuentran conformes con la jurisprudencia del Alto Tribunal⁴⁹.

Dicho lo anterior, lo más probable, habida cuenta de la jurisprudencia existente sobre la materia, es que el Tribunal Supremo determine, en relación con los recursos admitidos sobre este particular, que los jueces y tribunales no pueden entrar en el fondo del asunto (esto es, determinar si ha existido o no nulidad de pleno derecho) sino únicamente estimar el recurso fallando a favor del derecho al trámite y ordenando a la Administración a instar el procedimiento de revisión eludido. Ello no obstante, en función de los principios y derechos antes referidos (economía procesal y tutela judicial efectiva) cabe pensar que la otra

del Consejo de Estado o del organismo consultivo de la correspondiente Comunidad Autónoma, y la fase resolutoria de la pretensión de declaración de nulidad del acto; de suerte que si, ya sea de modo expreso o presunto, la Administración deniega la apertura del expediente de revisión (como en este caso ocurre) lo procedente será que se acuda a la Jurisdicción contenciosa para que ordene a la Administración que inicie el trámite correspondiente a la segunda fase y se pronuncie expresamente sobre si realmente existe la nulidad pretendida. Lo que no es posible es instar en la Jurisdicción un pronunciamiento directo sobre la nulidad del acto cuya revisión se pretende en la vía administrativa». Y por citar un último ejemplo, es preciso referirse a la STS de 5 de diciembre de 2011 (rec. cas. 5080/2008; ECLI:ES:TS:2011:8984), FJ 2º, donde se indicó: «En relación con la normativa reproducida conviene dejar sentado que la solicitud de revisión de oficio activa un procedimiento extraordinario, el cual ha de atenerse a reglas precisas como lo son la concurrencia de alguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho contemplados en el artículo 62.1.b) de la Ley 30/1992 . Procedimiento que, por otra parte, no es una alternativa a los mecanismos ordinarios de impugnación de actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico, sino que se trata de un instituto jurídico que por su excepcionalidad tiene importantes límites y condicionantes. El primero es que, al no tener todos los vicios del acto administrativo la misma intensidad y trascendencia ni afectar por igual al orden público, solo las faltas y omisiones más graves hacen acreedor al acto administrativo de la sanción de nulidad de pleno derecho, de suerte que los motivos recogidos en la Ley (art. 62 de la Ley 30/1992) constituyen verdaderas causas tasadas y esta limitación permite que la Administración pueda hacer un juicio liminar sobre la pertinencia del propio procedimiento, como ha ocurrido en el caso que juzgamos. Juicio liminar que encontró expreso acomodo en el art. 102 tras la Ley 4/1999, que modificó la ley 30/1992, al prever expresamente la posibilidad de inadmisión de las solicitudes de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, sin necesidad de recabar el informe del Consejo de Estado. Tal decisión inadmisoria puede ser impugnada ante la jurisdicción contencioso-administrativa, pero en el caso de estimarse el recurso por la improcedencia de la decisión la consecuencia no puede ser, aunque lo haya solicitado la parte, resolver sobre el fondo del asunto pues ni la Administración se ha podido pronunciar previamente, ni se ha oído al Consejo de Estado, cuyo dictamen es preceptivo».

49 Así, por un lado, E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2002, p. 656, han referido que «el principio de economía procesal y, de modo especial, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva exige siempre un pronunciamiento sobre el fondo, a menos que, naturalmente, el Tribunal no cuente con todos los elementos de juicio necesarios para adoptarla y éstos no puedan ser traídos al proceso por cualquiera de los medios que procura la Ley Jurisdiccional, ideas estas que el nuevo texto ha venido a reforzar. A la vista de su artículo 79.1.c) lo menos que podría exigirse para el supuesto de que el Tribunal careciese de los elementos de juicio imprescindibles para resolver sobre el fondo sería el establecimiento en la propia sentencia de un plazo para que la Administración emita la resolución de fondo [...]». Por otro lado, haciendo referencia a algunas de las resoluciones citadas más atrás, ha indicado A. GARCÍA MARTÍNEZ (*El proceso de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, cit., pp. 114-116): «Como reiteradamente ha puesto de manifiesto la jurisprudencia, los Tribunales que conozcan del recurso económico-administrativo interpuesto contra el acuerdo de inadmisión de la acción de nulidad, sea éste expreso o presunto por silencio administrativo, no pueden entrar a resolver sobre la posible legalidad o nulidad del acto o resolución impugnado, esto es, no pueden entrar al análisis de la cuestión de fondo, sino que, en caso de estimar el recurso, al considerar que no se daban en el caso concreto las causas de inadmisibilidad o que la resolución de la Administración carecía de suficiente fundamento, deberán ordenar la retroacción de las actuaciones para que la Administración tramite de nuevo y resuelva de forma expresa el oportuno procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho.

opción postulada por un relevante sector doctrinal no debe reputarse en modo alguno descabellada, pues conocido el caso por el órgano judicial –que, lógicamente, ostenta un mayor grado de independencia que la propia Administración decidiendo sobre sus actos–, las garantías que prevé el procedimiento especial de revisión que ahora contemplamos (v. gr. dictamen de Consejo de Estado o equivalente) en aras a una mejor tutela del interés público concernido, podrían sin problemas sustituirse por la decisión de un juez o tribunal que, además, será susceptible de recurso ante otros órganos del Poder Judicial, de manera que la tutela de los intereses generales y particulares que están en el trasfondo de todo procedimiento especial de revisión se vería igualmente satisfecha, y todo ello, previsiblemente, con mayor celeridad y menor coste para el obligado tributario.

5. Efectos de la nulidad de pleno derecho

Como ya se refirió en la introducción de este trabajo, los actos que han sido declarados nulos de pleno derecho no producen efectos en dos ámbitos dife-

Este criterio jurisprudencial ha sido criticado por la doctrina, al entender que peca de un excesivo formalismo y que puede abocar al interesado que ejercita la acción de nulidad a esperar durante un dilatado período de tiempo antes de poder ver satisfecha su pretensión. Con lo cual, se ha señalado asimismo, que tal criterio vulnera el principio de economía procesal y el de derecho a la tutela judicial efectiva.

El Tribunal Supremo, no obstante, ha sido consciente de la posible incidencia del principio de economía procesal y del derecho a la tutela judicial efectiva, pero ha negado que se produzca en estos casos una vulneración de los mismos, puesto que la impugnación no se dirige contra actos administrativos sobre los que se cuenta ya con elementos de juicio para enjuiciar su validez, ni contra pretensiones resarcitorias puras y simples, constituyendo, por el contrario, el objeto del proceso contencioso-administrativo del propio juicio de la Administración sobre la revisabilidad o no por este procedimiento especial de nulidad de pleno derecho del acto o resolución administrativa.

Lo que sucede, desde nuestro punto de vista, es que cuando la inadmisión decretada por la Administración se base en la no concurrencia en el caso concreto de alguna de las causas de nulidad radical, el enjuiciamiento que pueda efectuar el órgano judicial sobre esta decisión de la Administración no es totalmente ajeno a una cierta valoración sobre la cuestión de fondo, esto es, sobre la legalidad o nulidad radical del acto impugnado, por lo que la frontera entre una y otra cuestión se difumina bastante. De ahí que, efectivamente, pudiera reputarse el criterio jurisprudencial, en estos casos, como excesivamente formalista, aunque, por contrapartida, si se entrase a decidir sobre la cuestión de fondo en todos estos casos se estaría desnaturalizando la acción de nulidad, de carácter excepcional, que pasaría a funcionar como una vía de acceso al recurso contencioso-administrativo para la revisión jurisdiccional de la cuestión de fondo, sin un pronunciamiento administrativo previo sobre la misma. Por ello la resolución judicial que enjuicie el acuerdo de inadmisión de la acción de nulidad emitido por la Administración deberá limitarse a ponderar si existe o no una motivación suficiente del mismo, estimando la pretensión del recurrente y, en consecuencia, ordenando la retroacción de las actuaciones para que la Administración tramite el procedimiento especial de revisión, si advierte que el acuerdo de inadmisión dictado por la Administración no está lo suficientemente motivado o fundamentado o, lo que es lo mismo, si la acción de nulidad ejercitada por el interesado, atendidas las circunstancias del caso, está razonablemente fundamentada.

Por lo tanto, una vez que el interesado ha obtenido una resolución judicial estimatoria de su pretensión que, anulando el acuerdo de inadmisión de la acción de nulidad, ordena a la Administración que se inicien los trámites del procedimiento especial de revisión, no procede que la Administración vuelva, en este nuevo procedimiento, a inadmitir la acción de nulidad del interesado, debiendo, por el contrario, dar curso al procedimiento de revisión. Si la Administración cayese en la tentación de volver a inadmitir la acción de nulidad ejercitada tras la obtención por el interesado de una sentencia favorable que había anulado el anterior acuerdo de inadmisión y había ordenado la retroacción de actuaciones, el interesado podría solicitar del órgano judicial una resolución de fondo sobre el asunto en trámite de ejecución de sentencia».

renciados: en relación con la prescripción y también respecto de otros efectos que pueden seguirse del acto tributario anulado.

Así, por un lado, en lo que respecta a la prescripción, si bien el acto dictado por la Administración podría desplegar efectos interruptores de la misma conforme al artículo 68 LGT al constituir una «acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda», pudiendo haberse derivado de las mismas «la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase» o bien «actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos», lo cierto es que la negación de cualquier efecto del acto declarado inválido es consustancial con la nulidad radical prevista en nuestro ordenamiento jurídico y ello tanto en el Derecho Privado –antecedente consolidado a través de milenios de historia– como, por traslación, en el Derecho Público.

Y más aún: los actos nulos de pleno derecho no sólo no interrumpen la prescripción tributaria, sino que tampoco producen efecto alguno (*quod nullum est nullum effectum producit*)⁵⁰, siendo así que no ocurre lo mismo con los actos anulados por otras causas distintas a la nulidad de pleno derecho⁵¹. En consecuencia, se desprende que la nulidad radical de un acto administrativo (como pudiera ser una liquidación tributaria) determina que no produzcan efectos los posteriores que se hayan girado basados en la misma, como pudieran ser –por ejemplo– los actos de recaudación en vía de apremio.

En definitiva, como ha dejado claro la ya citada STS de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 4334/2017; ECLI: ES:TS:2020:2701), FJ 2º, referida a la nulidad de unos actos de recaudación en relación con una liquidación considerada nula de pleno derecho por la STS de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 810/2019; ECLI:ES:TS:2020:2724), referida más atrás en el epígrafe 3.1.1, al haberse producido una vulneración del Derecho de la Unión Europea:

«En la expresada sentencia, estimatoria del recurso jurisdiccional deducido por el Sr. [...], se declaró la nulidad de la Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de 24 de junio de 2016, que desestimó la solicitud de pleno derecho de la liquidación. Como consecuencia de dicho fallo, entendió la Sala juzgadora incurra en tal máximo y radical vicio la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 29 de junio de 2012, de la que trae causa el procedimiento recaudatorio posterior, cuyas incidencias se han descrito.

Siendo nulo de pleno derecho el acto de liquidación fiscal que sirve de título a la ejecución, siendo por tanto inexistente la deuda que se trata de percibir y de conformidad con el principio de que lo nulo no produce efecto alguno, conforme al aforismo quod nullum est nullum effectum producit, estamos en el caso

50 Cfr., entre otras, las SSTS de 2 de julio de 2018 (rec. cas. 696/2017; ECLI:ES:TS:2018:2770), de 3 de junio de 2020 (rec. cas. 6358/2017; ECLI:ES:TS:2020:1521) y de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 4334/2017; ECLI:ES:TS:2020:2701), con cita de sentencias previas.

51 Cfr., entre otras, la STS de 20 de diciembre de 2016 (rec. cas. 2849/2015; ECLI:ES:TS:2016:5589) con cita de otras anteriores.

de declarar haber lugar al recurso de casación, casando y anulando la sentencia impugnada y declarando la nulidad de todos los acuerdos impugnados en ella, sean ejecutivos o revisorios».

6. Bibliografía

CARRETERO PÉREZ, A., «El principio de economía procesal en lo contencioso-administrativo», *Revista de Administración Pública* núm. 65, 1971.

CASANA MERINO, F., «Los procedimientos especiales de revisión. Especial referencia a la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, número 69, 2005.

CHECA GONZÁLEZ, C., «La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos tributarios dictados por las Comunidades Autónomas», *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura* núm. 11, 1993.

CIERCO SEIRA, C., «La subsanación de la indefensión administrativa en vía de recurso. Reflexiones a la luz de las últimas aportaciones jurisprudenciales», *Revista de Administración Pública* núm. 170, 2006.

GALLARDO CASTILLO, M. J., «La creciente decadencia jurisprudencial del principio de audiencia al interesado en el procedimiento administrativo: una visión crítica», *Administración de Andalucía: revista andaluza de administración pública* núm. 57, 2005.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2002.

GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, Bosch, Barcelona, 2008.

GARCÍA MORENO, V. A.,

– «Menos devoluciones del Impuesto sobre Plusvalías declarado inconstitucional. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 n.º 436/2020», *Carta Tributaria* núm. 65, 2020.

– «La vulneración del Derecho comunitario sí que puede ser causa de nulidad de liquidaciones consentidas y firmes. Sentencias del Tribunal Supremo núms. 1016/2020 y 1015/2020, de 16 de julio, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo (rec. 810/2019 y 4334/2017)», *Carta Tributaria* núm. 68, 2020.

LOSADA GONZÁLEZ, H., "artículo 19", en M. RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER y M. E. CASAS BAAMONDE, *Comentarios a la Constitución Española*, Tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018.

LUCAS DURÁN, M., «Beneficios fiscales con requisitos territoriales, normativa tributaria autonómica y libre circulación de personas y capitales: reflexiones

desde el derecho de la UE, la constitución española y el bloque de constitucionalidad», *Nueva Fiscalidad*, número 3/2020.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La nulidad de pleno derecho en materia tributaria", *Carta Tributaria* núm. 65, 2020.

PATÓN GARCÍA, G., *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, Sunat, Lima, 2012.

RAMALLO MASSANET, J., «La revisión de actos tributarios en vía administrativa», *Estudios de Derecho Judicial* núm. 57, 2004.

REYES MONTERREAL, J. M., «El principio de economía procesal en la jurisdicción contencioso-administrativa», *Revista de Administración Pública* núm. 96, 1981.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional: Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.

RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, M. F., «La igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley» (comentario al artículo 14 de la Constitución) en M. RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER y M. E. CASAS BAAMONDE, *Comentarios a la Constitución Española*, Tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018.

RUIZ TOLEDANO, J. I., *El nuevo régimen de revisión tributaria*, La Ley, Madrid, 2006.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2006.

SESMA SÁNCHEZ, B.,

– *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017.

– «La efectividad de las STJUE como fundamento de la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias firmes contrarias a una libertad fundamental europea (STS de 16 de julio de 2020, rec. 810/2020)», *Nueva Fiscalidad* número 4/2020

SUBERBIOLA GARBIZU, I., «A vueltas con la plusvalía municipal: de una historia interminable al día de la marmota. Análisis del ATC 116/2019, de 15 de octubre de 2019», *Nueva Fiscalidad* n.º 4/2019.

A close-up, over-the-shoulder view of a person with a beard and glasses, wearing a grey sweater, writing on a document. The person's right hand is holding a pen and writing on the paper, while their left hand rests on the document. The background is blurred, showing a desk and a laptop. The text "Comentario de doctrina administrativa" is overlaid in white on the upper right portion of the image.

Comentario de doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 561/2020, DE 1 DE OCTUBRE DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Deducciones. Deducción por adquisición de vivienda habitual. Extinción del condominio.

Resuelve el TEAC sobre una cuestión que ha venido generando polémica desde hace un tiempo. Se trata de la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en supuestos en los que, tras la disolución del condominio sobre la vivienda, uno de los comuneros pasa a tener el 100 por cien de la propiedad, cuando esto se produce con posterioridad al 1 de enero de 2013.

Hasta ahora, la DGT había entendido que al porcentaje de la vivienda adquirido con posterioridad a dicha fecha (1 de enero de 2013) no resultaba de aplicación la deducción por adquisición de vivienda habitual, puesto que, en relación con ese porcentaje que se adquiere, no se cumplían los requisitos exigidos por la Disposición Transitoria 18ª de la LIRPF –adquisición antes del 1 de enero de 2013 y haber practicado la deducción en un ejercicio anterior a 2013 por cantidades satisfechas para la adquisición de la vivienda–.

Sin embargo, el TEAC discrepa de la posición de la DGT y considera cumplidos dichos requisitos, por lo que resulta posible aplicar la deducción por el 100 por cien de la vivienda. En relación con el primer requisito, la norma no exige que la adquisición de la vivienda anterior a 2013 deba ser en pleno dominio, y está claro que el comunero adquirió la vivienda antes de dicha fecha, aunque fuera de forma compartida. En cuanto a haber aplicado la deducción con anterioridad a dicho ejercicio, también entiende el TEAC cumplido este requisito, siempre que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado la deducción en algún ejercicio anterior a 2013.

Ahora bien, el comunero que a partir del 1 de enero de 2013 complete el 100% de la propiedad de la vivienda nunca podrá deducirse por la parte que adquiere hasta completar el 100% más de lo que hubiera tenido derecho a deducirse el otro comunero a partir de la extinción del condominio si tal extinción no hubiera tenido lugar.

Fundamentos de Derecho

TERCERO:

(...)

El legislador decidió suprimir la deducción por adquisición de vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013 con el objetivo de contribuir a la consolidación de las finanzas públicas, estableciendo un régimen transitorio que respetara los derechos adquiridos por aquellos contribuyentes que habiendo adquirido su vivienda habitual antes de dicha fecha hubieran venido practicando la deducción por tal concepto.

La cuestión controvertida en el supuesto examinado se concreta en determinar si el cónyuge (D.^a Z) que completó en 2013, como consecuencia de la sentencia de divorcio, el 100% del dominio del inmueble, previamente adquirido en el año 2006 por la sociedad de gananciales y por el que había venido aplicándose la deducción por adquisición de vivienda en un 50%, puede a partir de aquel momento aplicar la citada deducción por el 100% de la vivienda o sólo por el 50%.

A juicio de este Tribunal Central nada impide que D.^a Z pueda, una vez completado en 2013 el 100% del dominio del inmueble, aplicar la deducción por el 100% de la vivienda si se tiene presente el tenor literal de la DT 18^a de la LIRPF.

Así, en efecto, por un lado, en cuanto al requisito de que el contribuyente hubiera adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, resulta claro que se cumple, pues D.^a Z adquirió la vivienda habitual en el año 2006, aunque lo hubiera hecho de forma compartida con su entonces marido. En este sentido, el tenor literal de la DT 18^a no exige que el contribuyente haya adquirido la vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 con carácter exclusivo, esto es, que tenga que ser titular antes de dicha fecha del 100% del pleno dominio. Nótese que el concepto de vivienda habitual del contribuyente alude a la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años, de manera que dicha edificación será o no vivienda habitual con independencia del porcentaje de dominio que el contribuyente ostente sobre ella. A tal circunstancia se refirió este Tribunal Central en su resolución de 10 de septiembre de 2015 (RG 6331/2013), dictada en unificación de criterio, de la que se desprende que «a efectos de los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, en los supuestos de adquisición de la propiedad en *pro indiviso*, habiendo el obligado tributario residido ininterrumpidamente en la vivienda desde su adquisición, para el cómputo del plazo de tres años para determinar si el inmueble tiene o no la consideración de vivienda habitual, ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100 por 100 del dominio de la cosa común con motivo de la división de la cosa común, la disolución de la sociedad de gananciales, la extinción del régimen económico matrimonial de participación o la disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros». No cabe duda, pues, de que para que el inmueble constituya la vivienda habitual lo imprescindible es la permanencia en él durante un plazo, al menos, de tres años,

pero, a estos efectos, lo mismo da que la propiedad de la vivienda sea exclusiva o compartida.

Y, por otro lado, tampoco existe duda sobre el cumplimiento del requisito de haber practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, pues es cuestión pacífica que D.^a Z ejerció su derecho a la deducción desde su adquisición en 2006. Dado que, como hemos señalado, el requisito primero de la DT 18^a de la LIRPF permite que el contribuyente haya adquirido antes del 1 de enero de 2013 un porcentaje inferior al 100% del dominio de la vivienda, siempre y cuando ésta constituya su vivienda habitual, bastará para cumplir el segundo que D.^a Z haya practicado la deducción, en un período impositivo anterior a dicha fecha, en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición del porcentaje del 50% de la vivienda habitual, que es el porcentaje adquirido por ella en 2006.

Además, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la doctrina general de la cosa común, en los supuestos de división de la cosa común no se produce propiamente la transmisión de un bien sino la concreción de la cuota ideal en un bien. El Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común no es una transmisión patrimonial, sino simplemente una especificación de un derecho preexistente (entre otras, Sentencias de 27-1-2020 (rec. Casac. 7802/2018) y de 30-1-2020 (rec. Casación n.º 6175/2018)).

La DT 18^a de la LIRPF dispone que, si se dan los requisitos indicados, la deducción por inversión en vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012. Puesto que el artículo 68.1 de la LIRPF citado dispone que «Los contribuyentes podrán deducirse el 7,5 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición (...) de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente», nada impediría, a juicio de este Tribunal Central, que D.^a Z se dedujera a partir del 1 de enero de 2013 por el 100% de las cantidades satisfechas en concepto de amortización e intereses del préstamo hipotecario formalizado en su día conjuntamente con su entonces marido para la adquisición de la vivienda y asumido por ella en su totalidad al disolverse la sociedad de ganancias y completar el 100% del pleno dominio del inmueble.

La conclusión anterior, referida como es lógico al concreto supuesto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, es extensible a otros posibles casos de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, cuando una de las partes obtiene el 100% de la misma.

Ahora bien, como dijimos más arriba, el legislador decidió suprimir la deducción por adquisición de vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013 estableciendo un régimen transitorio que respetara los derechos adquiridos por aquellos contribuyentes que habiendo adquirido su vivienda habitual antes de dicha fecha hubieran venido practicando la deducción por tal concepto. Tal respeto a los derechos adquiridos no puede significar, sin embargo, una ampliación de los mismos.

Esa no ampliación de los derechos adquiridos significa, a juicio de este Tribunal, que en los supuestos de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, cuando una de las partes obtiene el 100% de la misma, la aplicación de la deducción por la parte adquirida hasta completar dicho porcentaje estará siempre determinada por las condiciones que rigieron la deducción por dicha parte antes de la extinción del condominio. En definitiva, el comunero que a partir del 1 de enero de 2013 complete el 100% de la propiedad de la vivienda nunca podrá deducirse por la parte que adquiere hasta completar el 100% más de lo que hubiera tenido derecho a deducirse el otro comunero a partir de la extinción del condominio si tal extinción no hubiera tenido lugar.

Quiere ello decir que la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en relación con la parte que a partir de 1 de enero de 2013 se adquiere hasta completar el 100% del pleno dominio del inmueble estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual. Esto sucederá cuando dicho comunero hubiese solicitado, de forma individual o conjuntamente con el comunero que se hace con el 100%, un préstamo para la adquisición de la vivienda y no se encontrara totalmente amortizado a la fecha de extinción del condominio.

Será preciso, en consecuencia, analizar, en cada caso que pueda plantearse, las circunstancias concurrentes en el mismo, lo cual no obsta a que, a título de ejemplo, puedan extraerse las conclusiones siguientes:

Cuando a la fecha de extinción del condominio al comunero que deja de ser titular de la vivienda habitual se le hubiera agotado la posibilidad de aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual, el comunero que completa el 100% del pleno dominio del inmueble no tendrá derecho alguno a aplicar dicha deducción por la parte que adquiera con ocasión de la extinción del condominio. Esto sucederá cuando el comunero que deja de ser titular de la vivienda habitual hubiera adquirido su parte en la vivienda con financiación propia o cuando lo hubiera hecho por medio de un préstamo –individual o conjunto– que ya estuviese amortizado.

Cuando a la fecha de extinción del condominio al comunero que deja de ser titular de la vivienda habitual no se le hubiera agotado la posibilidad de aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual por haber adquirido su parte en el inmueble con un préstamo concedido en exclusiva a él y no estar totalmente amortizado, no hay obstáculo para que el comunero que completa el 100% del pleno dominio del inmueble subrogándose en el préstamo individual del anterior comunero a partir del 1 de enero de 2013, se practique la deducción por adquisición de vivienda habitual en el año de extinción del condominio y, en su caso, en los sucesivos, por el porcentaje que adquiere con ocasión de dicha extinción, tomando como base de deducción el 100% de las cantidades destinadas a amortización, intereses, etc, correspondientes al préstamo en el que se subroga; y, asimismo, por el porcentaje que ya ostentaba, tomando como base

de deducción el 100% de las cantidades destinadas a amortización, intereses, etc, correspondientes al préstamo que le fue concedido a él en exclusiva.

Cuando a la fecha de extinción del condominio al comunero que deja de ser titular de la vivienda habitual no se le hubiera agotado la posibilidad de aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual por haberse adquirido el inmueble con un préstamo concedido conjuntamente a ambos comuneros y no estar totalmente amortizado, no hay obstáculo para que el comunero que completa el 100% del pleno dominio del inmueble a partir del 1 de enero de 2013, se practique la deducción por adquisición de vivienda habitual en el año de extinción del condominio y, en su caso, en los sucesivos, tomando como base de deducción el 100% de las cantidades destinadas a amortización, intereses, etc, correspondientes al préstamo formalizado en su día conjuntamente con el otro comunero y asumido por él en su totalidad al extinguirse el condominio y completar el 100% del pleno dominio del inmueble.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 5023/2018, DE 24 DE SEPTIEMBRE DE 2020.

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Notificaciones. Validez de las notificaciones expedidas en un único documento a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente.

Resuelve el TEAC que resulta válida la notificación de inicio de un procedimiento de comprobación realizada a uno de los cónyuges (en tributación conjunta y convivientes en la misma residencia habitual), estando el documento de inicio a nombre de los dos, aunque en el acuse de recibo figure sólo uno de los cónyuges. En estos casos la notificación se considera simultánea.

A continuación, se analiza en la resolución si la falta de notificación a uno de los obligados solidarios afecta a la validez del procedimiento seguido con los restantes. Para ello se distingue entre la falta de notificación del inicio del procedimiento o de la liquidación final.

En el primer caso se concluye que la falta de notificación del inicio del procedimiento a uno de los obligados solidarios determina necesariamente la anulación de la liquidación con la consiguiente retroacción de actuaciones. Sin embargo, la falta de notificación de la liquidación a uno de los obligados a quien se notificó el inicio del procedimiento y no quiso comparecer, no determina la anulación de la liquidación notificada al resto.

Fundamentos de derechos

TERCERO:

(...)

El artículo 106 del RGAT regula las particularidades de los procedimientos de comprobación o investigación que hayan de desarrollarse en aquellos supuestos de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación, como es el aquí analizado.

Según este precepto, ante la concurrencia de varios obligados en el presupuesto de la misma obligación tributaria, cualquiera de ellos puede ser objeto del procedimiento de inspección o de otros procedimientos de aplicación de los tributos, y tales procedimientos pueden generar deudas tributarias a las que deberá hacer frente el propio obligado objeto del procedimiento pero también los demás obligados, si los hubiera, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35.6 de la LGT. Ante esta situación el artículo 106 del RGAT permite al resto de obligados personarse en el procedimiento, lo que les confiere a partir de ese momento el carácter de parte del mismo, con los correspondientes derechos y obligaciones, en particular la posibilidad de presentar alegaciones antes de que se dicte cualquier resolución, eliminando así toda posibilidad de indefensión. De esta forma, se deja al obligado la decisión de comparecer o no en el procedimiento, lo cual no afectará a su condición de obligado al pago, que seguirá manteniendo en todo caso. Si decide no comparecer, no adquiere la condición de parte en el procedimiento pero mantiene su obligación de pago, sin que ello suponga indefensión alguna pues tuvo la opción de comparecer y presentar alegaciones.

Esta norma reglamentaria establece, en definitiva, que las actuaciones, cuando exista solidaridad en el presupuesto de hecho, podrán realizarse con cualquiera de los que tengan la condición de obligado tributario respecto de la obligación, señalando que el inicio del procedimiento deberá comunicarse a todos los obligados tributarios conocidos, debiendo desarrollarse el procedimiento con todos los que hubiesen comparecido y debiéndose dictar la resolución a nombre de todos los comparecientes y notificarse a los demás obligados tributarios conocidos.

El apartado 6 del artículo 46 de la LGT, relativo a la representación voluntaria, señala que (el subrayado es nuestro) :

«Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 35 de esta Ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación».

La aplicación de las normas citadas al concreto supuesto de solidaridad de los cónyuges en tributación conjunta permite afirmar lo siguiente:

- El procedimiento de aplicación de los tributos puede iniciarse con cualquiera de los cónyuges.
- Una vez iniciado el procedimiento con uno de los cónyuges, tal circunstancia debe ser comunicada al otro, que podrá comparecer o no en las actuaciones. Se presume que cualquiera de los cónyuges representa al otro, a menos que se haga manifestación expresa en contrario. Si comparece, el procedimiento, aunque único, habrá de continuar con ambos cónyuges, practicándose la liquidación a nombre de ambos. La liquidación deberá ser notificada a ambos cónyuges titulares de la obligación. Si no comparece, el procedimiento continuará con el cónyuge con el que se

inició, a cuyo nombre se practicará la liquidación, que deberá ser notificada también al no compareciente.

En el caso aquí examinado el documento de inicio del procedimiento de comprobación limitada se emitió a nombre de ambos cónyuges y se notificó en el domicilio que en aquel momento constaba a la Administración como domicilio conyugal. Ciertamente, conforme a la normativa expuesta, la Administración podía haber emitido el documento sólo a nombre de uno de los cónyuges, en cuyo caso tendría la obligación de comunicar al otro posteriormente que se había iniciado el procedimiento, conforme al artículo 106.2 del RGAT. Al haber actuado como lo hizo, emitiendo el documento de inicio a nombre de los dos y notificándolo en el domicilio conyugal, no era necesaria la comunicación posterior porque ambos serían desde el inicio parte del procedimiento iniciado.

Ningún inconveniente aprecia este Tribunal Central en este modo de proceder pues el artículo 106 del RGAT establece que las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación, lo que no impide que puedan iniciarse con todos si el documento de inicio (en su caso con la consiguiente propuesta de liquidación y trámite de alegaciones) se emite a nombre de todos ellos, sin que exista obstáculo a que se proceda a la notificación simultánea del citado documento de inicio en el domicilio fiscal de los cónyuges en que comparten la misma residencia habitual.

En este sentido, cabe adelantar que, contrariamente a lo que sostiene quien fue interesado en la reclamación ante el TEAR, resulta irrelevante, a juicio de este Tribunal Central, si en el acuse de recibo del Servicio de Correos figura como destinatario sólo uno de los cónyuges, toda vez que lo determinante es que el documento esté emitido a nombre de ambos y la notificación, siempre que se ajuste a la normativa, se realice en el domicilio fiscal de los cónyuges.

(...)

En supuestos en los que se inicia un procedimiento de oficio por la Administración y la notificación se dirige al domicilio fiscal común a los obligados solidarios, como es el caso, el aviso de recibo debe acreditar la entrega, no de cualquier documento sino de dicho documento de inicio, siendo por ello imprescindible que en dicho aviso conste un número de identificación o referencia del documento a notificar que coincida con el que se consigne en el propio documento notificado, pues sólo así puede probarse que lo que se notificó fue un determinado documento y no otro. Constando tal número de identificación o referencia tanto en el aviso de recibo como en el documento entregado, tal como sucede en las notificaciones examinadas en el presente recurso, no resulta imprescindible, a juicio de este Tribunal Central, que cuando el documento está emitido a nombre de ambos cónyuges, en el aviso de recibo figure como destinatarios el nombre de ambos, aunque lo ordinario sea que se haga constar.

Si el documento de inicio está emitido a nombre de ambos cónyuges y se dirige a su domicilio fiscal, el que en el aviso de recibo consten como destinatarios los dos, aunque sea conveniente, no puede considerarse como condición para que la notificación se entienda realizada simultáneamente a ambos, pues

no añade ninguna garantía adicional a la notificación en la que sólo uno de los cónyuges figura en el aviso de recibo.

Si en el acuse de recibo figuran los dos cónyuges, la notificación se entenderá producida correctamente respecto a ambos, aunque sólo uno de ellos o, incluso una tercera persona que se encuentre en el domicilio fiscal, firme el acuse, precisamente porque la normativa permite que se haga cargo de la notificación cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. En esta situación el ordenamiento entiende que la firma por una persona que se encuentra en el domicilio basta para suponer que dicha persona hará llegar la carta postal que contiene el documento a los dos destinatarios y la notificación se ha realizado correctamente respecto a los dos cónyuges.

Pues bien, cuando en el aviso de recibo figura sólo uno de los cónyuges, la firma por cualquier persona que se encuentre en el domicilio permite entender que dicha persona (que como se ha dicho puede ser distinta a los cónyuges) hará llegar el documento al destinatario, que sería lógicamente el cónyuge que figura en el acuse. Por ello, la notificación se entendería realizada respecto al cónyuge que figure en el acuse, pero al mismo tiempo como en el documento figuran los dos cónyuges, el cónyuge que figura en el aviso lo trasladará al otro, pues lo contrario sería tanto como suponer que el cónyuge que figura en el aviso no cumplirá con los deberes exigidos a los cónyuges en los artículos 66 y siguientes del Código Civil, en particular «ayudarse mutuamente y actuar en interés de la familia» o «socorrerse mutuamente» que se contemplan, respectivamente, en los artículos 67 y 68.

Por ello, no se trata de un tema de inviolabilidad de las comunicaciones, como argumenta el obligado tributario, ni un tema de intimidad o protección de datos, porque este Tribunal Central sólo concluye que, una vez que el documento ha sido notificado correctamente al cónyuge que figura en el acuse de recibo, el mismo lo trasladará al otro cónyuge, pues no sólo se refiere a un caso de tributación conjunta en el IRPF y el cónyuge que figura en el acuse de recibo decidió con el otro cónyuge tributar de esta forma en vez de individualmente, sino también porque en el documento de inicio figuran ambos cónyuges con su nombre, NIF y domicilio.

Además, incluso si se considerase que la falta de mención en el acuse de recibo de los dos cónyuges puede suscitar algún hipotético defecto de notificación, este Tribunal Central tendría que tener en cuenta lo señalado por el Tribunal Supremo en materia de notificaciones. Cabe señalar que la sentencia de 11 de abril de 2019 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, recurso 2112/2017, Sección 2ª, si bien referida a las notificaciones practicadas a una tercera persona en un lugar distinto al señalado por el obligado tributario o por su representante y que tampoco sea el domicilio fiscal de uno u otro, se remite a la doctrina de la previa sentencia de la misma Sala y Sección de 5 de mayo de 2011 recurso 5671/2008, que sistematiza la jurisprudencia del TCo y el propio TS sobre los casos en los que se debe o no se debe dar validez a las notificaciones.

(...)

En el presente caso, este Tribunal Central considera que, en todo caso, la falta en el acuse de recibo de notificación de un cónyuge, cuando figura dicho cónyuge en el documento de inicio y se realiza la notificación en el domicilio fiscal de ambos, sólo supondría una formalidad de carácter secundario, por lo que debería presumirse que dicho documento ha llegado a conocimiento del cónyuge que no figura en el aviso, sin perjuicio de que pueda probarse lo contrario.

En el supuesto concreto examinado por el TEAR conviene destacar que nada se probó en contra y, por el contrario, todo lleva a concluir que el cónyuge que no figuraba en el aviso, que se recuerda había firmado en el caso concreto el acuse de una carta procedente de la Administración tributaria, tuvo conocimiento al menos de dicha carta y resulta lógico que se interesara por el contenido de la misma, aunque fuera preguntando a su cónyuge. Incluso si no hubiera firmado el acuse de recibo, sería el cónyuge que figuraba en el acuse el que debería haber trasladado al otro el documento de inicio al ver que se refería a ambos. Lo contrario, sería no sólo olvidar lo dispuesto en los preceptos citados del Código Civil sobre los derechos y deberes de los cónyuges, sino ir contra el sentido común, pues cuando los cónyuges tributan conjuntamente por el IRPF lógicamente deben tener interés, bien en preguntar al otro si conoce que este último ha recibido una carta de la Administración tributaria, bien en trasladar al otro un procedimiento que también se refiere al mismo.

El caso de los cónyuges que residen en el mismo domicilio fiscal y tributan conjuntamente por el IRPF resulta claro según las razones expuestas, pero este Tribunal Central entiende que lo mismo sería aplicable a personas obligadas solidariamente que convivan en una misma residencia. La razón es que como consecuencia de dicha convivencia surge un haz de derechos y obligaciones que, si bien no se encuentran tan perfectamente delimitados como en el caso de los cónyuges, permiten presumir que aquél a cuyo nombre está el acuse recibo trasladará el documento de inicio a los demás, dado que el documento estaría a nombre de los diversos obligados solidarios que conviven en la citada residencia.

Por la misma razón, tampoco aprecia este Tribunal Central inconveniente alguno para que la Administración pueda emitir un único documento con la liquidación resultante del procedimiento a nombre de ambos cónyuges y notificarla simultáneamente a los dos por compartir la misma residencia habitual, cuando los dos han sido parte en el procedimiento.

Situación distinta sería aquella en la que iniciado el procedimiento con uno de los cónyuges el otro, tras la notificación a él de tal inicio, no compareciera en el procedimiento. En este caso la liquidación sólo podría dirigirse al primero y notificarse a él, por lo que la notificación de la misma al segundo tendría que hacerse de forma separada. El artículo 106 del RGAT pretende garantizar que, en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación y precisamente porque los concurrentes en dicho presupuesto quedan solidariamente obligados frente a la Administración, todos ellos puedan alegar cuanto les convenga en defensa de su derecho. De ahí la razón por la que permitiendo que las actuaciones puedan realizarse con cualquiera de los obligados, la norma obligue a la Administración a comunicar el inicio del procedimiento a todos ellos a fin

de que puedan comparecer como parte en el mismo o, en caso de no querer comparecer, a notificarles al menos la liquidación final a efectos de presentar en su caso el correspondiente recurso.

A juicio del TEAR no se notificó a uno de los cónyuges, en este caso la mujer, ni el inicio del procedimiento, ni la propuesta de liquidación, ni la liquidación derivada del mismo, incumpléndose lo dispuesto en los artículos 46.6 de la LGT y 106 del RGAT y produciéndose como consecuencia de ello una situación de indefensión hacia la misma, puesto que no ha podido defender sus derechos a lo largo del procedimiento llevado a cabo a pesar de ser titular de la obligación tributaria al haber presentado declaración conjunta con su cónyuge, al que sí que se le ha dado dicha posibilidad de defensa.

Pues bien, por lo expuesto más arriba, este Tribunal Central discrepa del criterio del TEAR y concluye que a efectos de lo dispuesto en el artículo 106 del RGAT son válidas las notificaciones expedidas en un único documento, a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente, que convivan en una misma residencia habitual de acuerdo con la información de que disponga la Administración Tributaria en ese momento, con independencia de que en el aviso de recibo figure sólo uno de los destinatarios. En esta situación lo que tiene lugar es una notificación simultánea a todos ellos.

CUARTO:

Restaría analizar la segunda parte de la cuestión controvertida, esto es, si la falta de notificación a uno de los obligados solidarios conocidos afecta a la validez del procedimiento de aplicación de los tributos seguido con el resto de obligados.

Para responder a esta cuestión es necesario distinguir si lo que no se ha notificado a uno de los obligados solidarios conocidos es el inicio del procedimiento o la liquidación final.

La consecuencia de la falta de notificación del inicio del procedimiento a alguno de los obligados solidarios conocidos determina necesariamente la anulación de la liquidación con la consiguiente retroacción de las actuaciones a fin de subsanar tal deficiencia generadora de indefensión. Y es que, tal como indica el artículo 106.2 del RGAT, el procedimiento de comprobación o investigación en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación es único. Precisamente por ser único la norma pretende garantizar que todos los obligados tributarios, aunque no se hayan iniciado con ellos las actuaciones, tengan conocimiento de la existencia del procedimiento a fin de que si lo desean puedan comparecer, ser parte en el mismo y alegar cuanto convenga a su derecho. No cabe invocar aquí que existe una presunción de representación en el procedimiento a favor del obligado con quien se inició el procedimiento, al amparo del artículo 46.6 de la LGT, pues al no haberse notificado el inicio al otro obligado conocido no tuvo la posibilidad de manifestarse expresamente en contra de tal representación.

Este es el criterio seguido por este Tribunal Central respecto de las actuaciones seguidas con los sucesores de entidades extinguidas y que resulta plenamente aplicable al caso aquí examinado dada la similitud en este aspecto de

las reglas contenidas en los artículos 106 (actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación) y 107 (actuaciones con sucesores) del RGAT. En efecto, en uno y otro caso, las actuaciones y procedimientos pueden realizarse, respectivamente, con cualquiera de los obligados tributarios que concurran en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones y procedimientos o con cualquiera de los sucesores; una vez iniciado el procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia, respectivamente, a los demás obligados tributarios o sucesores conocidos que podrán comparecer en las actuaciones; en ambos casos, el procedimiento es único y continuará con quienes hayan comparecido; y, finalmente, las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.

(...)

La conclusión anterior no choca con el «derecho», en terminología del Director recurrente, que el artículo 84.6 de la LIRPF confiere a la Administración al reconocer que en caso de tributación conjunta todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto. Parece sugerir el Director recurrente que resultaría contradictorio poder exigir, conforme al citado artículo, la totalidad de la prestación a cualquiera de los deudores y que, sin embargo, un defecto formal con uno de ellos impida exigirla al resto. Sin embargo, este Tribunal Central no aprecia contradicción alguna ya que, ciertamente, la solidaridad tiene como fin garantizar en mayor medida el cobro de la deuda pero no puede servir de pretexto a la Administración para, en base a la posibilidad de poder exigirla a cualquiera, afectar a los derechos de los distintos obligados tributarios en el procedimiento de fijación de dicha deuda.

La consecuencia de la falta de notificación de la liquidación a uno de los obligados a quien sí se notificó el inicio del procedimiento de comprobación y no quiso comparecer, no determina, sin embargo, la anulación de la liquidación notificada al resto, por las razones que se indican seguidamente.

Es necesario distinguir entre validez y eficacia del acto administrativo. La primera se refiere al contenido del acto, si se ha dictado siguiendo el procedimiento legalmente establecido: órgano competente, objeto lícito y demás requisitos que exige el ordenamiento. La eficacia hace referencia a los efectos jurídicos del acto administrativo respecto de terceros, así pues, la eficacia del acto administrativo puede estar supeditada a su notificación, publicación o a cualquier otra condición que en ellos se disponga, como establece el artículo 57 de la Ley 30/1992 (actual artículo 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre). La notificación de un acto puede ser, por tanto, condición necesaria para su eficacia pero no para su validez. El acto administrativo, en este caso la liquidación, es válido o inválido, con independencia de su notificación. Al haberse notificado el inicio del procedimiento al obligado a quien finalmente no se notificó la liquidación, resulta claro que pudo comparecer en el procedimiento y alegar cuanto quiso, por lo que no se le ocasionó indefensión alguna en el seno del procedimiento de comprobación que pudiera determinar la invalidez de la liquidación notificada al resto de obligados.

Es cierto que la falta de notificación de la liquidación a uno de los obligados ha impedido a éste presentar, en su caso, el correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa frente a ella. Dado que no se le notificó la liquidación por la Administración actuante, dicho obligado podrá, desde el momento en que tuviera conocimiento de su existencia impugnarla en reposición o en vía económico-administrativa. Y si la Administración, ante la falta de pago de la liquidación por el obligado al que se notificó, notificara la providencia de apremio al obligado a quien no se notificó la liquidación, éste último podrá impugnar dicha providencia sobre la base de la falta de notificación de la liquidación.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4672/2017, DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Recargos por presentación extemporánea. Interpretación del concepto «requerimiento previo».

En esta resolución, el TEAC, siguiendo lo dispuesto por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo en la materia, modifica su doctrina anterior en relación con la interpretación del concepto «requerimiento previo» del artículo 27 de la LGT, entendiéndolo que el mismo queda definido en la Ley en términos amplios, es decir, no se refiere únicamente a supuestos en los que se presenta declaración o autoliquidación del mismo tributo y período.

En este sentido, no procede el recargo por presentación extemporánea cuando la presentación de declaración o autoliquidación por el contribuyente viene precedida de unas actuaciones de comprobación con el contribuyente (o grupo de entidades al que pertenece), relativas a periodos anteriores, siempre que la regularización sea consecuencia directa de la liquidación previa, entendiéndose así cuando concurren dos circunstancias:

- 1º Que la Administración tributaria disponga de toda la información por *mor* de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración), y
- 2º Como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria pudiera extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

Fundamentos de derecho

(...)

NOVENO.-

De acuerdo con todo lo anterior, este TEAC no puede más que modificar su doctrina vigente, contenida en la resolución de 21 de septiembre de 2017 del recurso extraordinario de unificación de criterio 00/00022/2017. En efecto, se ha de interpretar que el concepto «requerimiento previo» está definido en la LGT en términos amplios, de modo que no ha de entenderse restringido únicamente a aquel que se hace respecto del mismo tributo y período por el que se presenta la declaración o autoliquidación extemporánea.

Así, pueden estar incluidas dentro de tal concepto unas actuaciones de comprobación con el contribuyente (o al grupo de entidades al que pertenece) relativas a períodos anteriores siempre que la regularización posterior sea consecuencia directa de la liquidación previa. Este será el caso cuando concurren dos circunstancias:

- 1º Que la Administración tributaria disponga de toda la información por *mor* de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración), y
- 2º Como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria pudiera extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

Por tanto, si la regularización es consecuencia directa de la practicada en un ejercicio anterior, el requerimiento previo puede entenderse que abarca al ejercicio posterior (por eso el Tribunal Supremo dice en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 que la regularización previa era «conducente» a la regularización del ejercicio posterior); como la regularización en este segundo ejercicio es «necesaria» no puede recibir el calificativo de espontánea, ni que ello dé lugar al devengo del recargo, porque no concurre negligencia del interesado y es independiente de su voluntad.

A este respecto, no puede soslayarse que la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 (n.º de recurso 141/2008), confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (n.º de recurso 2526/2011), incidió en múltiples ocasiones en que, si la Administración disponía de todos los datos para regularizar la situación de los períodos posteriores, no había ninguna razón para no efectuar tal regularización. En concreto, este TEAC quiere resaltar el siguiente párrafo de la Audiencia Nacional:

«Es decir, si de las actas de conformidad –y sus consiguientes liquidaciones presuntas– resulta de forma cierta e indubitada una deuda tributaria nueva en relación con un ejercicio distinto de los abarcados por el procedimiento inspector, fruto de la minoración en el ejercicio 2000 de los créditos fiscales objeto en su día de una compensación o aplicación, en la autoliquidación, por

importe superior al que luego se acreditó mediante una actuación inspectora como procedente —con la consiguiente necesidad del exigible ajuste—, debió ser la Administración la que exigiera esa deuda tributaria, de oficio, sin relegar a una pretendida iniciativa del obligado tributario la declaración y pago de la diferencia».

Como se puede apreciar, la Audiencia Nacional estaba incluyendo ahí un límite al concepto amplio de requerimiento previo y es que «resultara de forma cierta e indubitada una deuda tributaria nueva», de modo que, en caso contrario, la Administración no se encuentra en tal obligación.

De igual modo, tal sentencia incide en la «necesaria relativización del deber de declarar del sujeto pasivo» para lo que afirma:

«Es obligado poner de relieve la innecesariedad de una autoliquidación complementaria, cuyo régimen se encuentra en el art. 122.2 de la propia LGT, cuando ya la Administración tiene en su poder el conocimiento de los elementos necesarios para exigir la deuda a que se referiría, en principio, la autoliquidación, toda vez que no sólo sería superfluo comunicar a la Administración «...los datos necesarios para la liquidación del tributo...» en el caso aquí debatido, puesto que ésta ya los posee, en la medida en que derivan de un modo causalmente directo e inmediato de los ajustes practicados en la actividad comprobadora de los ejercicios 1996 y 1999, sino que tampoco tiene sentido acometer tarea alguna de calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida, pues el importe de la deuda tributaria que originó la autoliquidación complementaria es coincidente con el que la propia Inspección ya pudo conocer por razón de su actividad inspectora de 1996 a 1999, de donde surge una minoración de las bases imponibles y de las deducciones que, generadas en ese período temporal, tienen un reflejo necesario en el ejercicio 2000.

En otras palabras, carece de sentido que pese en exclusiva sobre el obligado tributario la carga de autoliquidar el Impuesto, de forma complementaria, precisamente para poner en conocimiento de la Administración datos que ésta ya posee, necesarios para fijar una deuda tributaria cuyo importe ésta ya conoce perfectamente.».

De nuevo, la sentencia indica, a *contrario sensu*, que el deber de autoliquidar sí se manifiesta plenamente en aquellos supuestos en los que la Administración no posee los datos necesarios para regularizar los períodos posteriores. En efecto, tal es la circunstancia cuando la Administración, para efectuar la regularización practicada en una autoliquidación complementaria, tendría que desarrollar nuevas actuaciones.

En particular, la sentencia argumenta que la Administración tiene una obligación propia de regularizar cuando ésta ya posee los datos necesarios «en la medida en que derivan de un modo causalmente directo e inmediato de los ajustes practicados en la actividad comprobadora de los ejercicios 1996 y 1999» sin que haya necesidad de «acometer tarea alguna de calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida, pues el importe de la deuda tributaria que originó la autoliquidación complementaria es coincidente con el que la propia Inspección ya pudo conocer». Por tanto, la deuda tributaria del período posterior

era directamente determinable de los datos conocidos por la Administración, sin que esta tuviera que realizar ninguna actuación de comprobación adicional.

En esta última idea se incide en el último párrafo citado de la mencionada sentencia:

«[...] únicamente está justificado el recargo cuando se lesiona el bien jurídico para el que la ley lo habilita, que es el del estímulo de las obligaciones espontáneas, anteriores al requerimiento de la Administración, hipótesis para el que han de evaluarse las circunstancias que rodean esa iniciativa del interesado y, por lo que hace al presente recurso, teniendo en cuenta que la regularización espontánea efectuada no era idónea para conferir a la Administración el conocimiento de algo que necesariamente desconociera, antes bien era una actividad anodina para alcanzar ese fin de puesta en conocimiento que, por tal razón, no pone en evidencia que se haya comprometido el bien jurídico que justifica el recargo».

En efecto, la Audiencia Nacional añade que una finalidad del recargo por declaración extemporánea es la puesta en conocimiento de datos desconocidos por la Administración, de modo que no era aplicable el recargo porque ésta ya sabía que los créditos fiscales aplicados eran improcedentes. *A sensu contrario*, no se incumplirá esa finalidad cuando la Administración desconozca si en los períodos posteriores se han realizado o no operaciones que procede regularizar o cuando no sepa la regularización exacta que procede efectuar sin tener que llevar a cabo nuevas actuaciones.

DÉCIMO.-

La aplicación del criterio anterior al caso examinado en la presente resolución no puede más que llevar a la desestimación de las reclamaciones económico-administrativas, puesto que el propio reclamante reconoce que las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron por aplicación del criterio determinado por la Inspección:

«En concreto, en dichas Actas la Administración determinó que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.dos.2º de la UVA, determinados servicios de mediación prestados para X INTERNACIONAL AG deben entenderse localizados en España, y por lo tanto quedan sujetos a IVA español.

Como consecuencia de ello, esta parte procedió a rectificar voluntariamente las autoliquidaciones de IVA de los períodos 2015 y 2016 en las cuales este tipo de servicios de mediación habían sido facturados sin IVA».

En consecuencia, este TEAC aprecia que la regularización no fue una consecuencia directa de la comprobación previa puesto que:

- 1) La Administración no disponía de toda la información por la previa comprobación. En particular, desconocía si se habían facturado ese tipo de servicios en los períodos posteriores; en su caso, en qué períodos; y dónde se utilizaban o explotaban efectivamente, puesto que dichas circunstancias no se derivaban de la comprobación de los períodos incluidos en el procedimiento. Por tanto, podrían no haberse prestado tales servicios y que no hubiera nada que regularizar.

- 2) La regularización de esos períodos posteriores habría exigido que la Administración hubiera tenido que desarrollar nuevas actuaciones al respecto. En efecto, la Administración habría tenido que requerir al contribuyente si había prestado ese tipo de servicios en los períodos posteriores y a qué destinatarios (no tendría por qué haber sido únicamente a la entidad de los períodos anteriores), en qué períodos (podrían haberse prestado en sólo algunos de los períodos en los que hubiera prestado servicios a tales destinatarios) y examinado en qué medida se hubieran utilizado efectivamente en el territorio de la Comunidad. Por tanto, sí que era necesario «acometer tarea alguna de calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida», de modo que no concurre el presupuesto señalado por la Audiencia Nacional.

Por tanto, en palabras de la Audiencia Nacional, de esas actas previas no «resulta de forma cierta e indubitada una deuda tributaria nueva» o, en palabras del Tribunal Supremo, esas actas previas no eran «conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria por ese impuesto y ejercicio», por lo que no puede considerarse un requerimiento previo. En particular, debe recordarse que la Administración ni siquiera sabía si se habían prestado ese tipo de servicios, por lo que en ningún caso la deuda tributaria resultaba de forma cierta e indubitada.

Así, se afirma tal extremo en los acuerdos de liquidación impugnados (el subrayado es de esta resolución):

«La resolución del TEAC de 9 de octubre de 2014 trata de contingencias perfectamente identificadas, y que en sí mismas tienen efectos en otros conceptos/períodos perfectamente identificados. Así una regularización de bases o cuotas pendientes de compensar es obvio que tenga efectos en períodos diferentes y por eso haya que presentar declaraciones complementarias. No obstante el caso aquí planteado es distinto y sobre esta complementaria sí procede la aplicación de recargos, por cuanto estamos ante regularizaciones de determinados períodos que se agotan en sí mismas en dichos períodos, sin efecto directo en otros. Es por ello y de conformidad con la Resolución del TEAC de fecha 3 de noviembre de 2016, la autoliquidación presentada por el contribuyente sin requerimiento previo se considera como extemporánea, siendo perfectamente exigible el recargo del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria».

Lo anterior también supone que la obligación del deber de declarar se mantenga en su plenitud. En efecto, la Audiencia Nacional no afirmó que tal obligación desapareciera, sino que se relativizaba, pero apreció esa relativización únicamente cuando supondría «poner en conocimiento de la Administración datos que ésta ya posee».

A su vez, esto supone que las declaraciones extemporáneas cumplieron la finalidad de incentivar el cumplimiento voluntario, dado que comunicaban nueva información, desconocida para la Administración.

A este respecto tampoco puede obviarse que el interesado pudo conocer, a lo largo del procedimiento, que ese tipo de servicios se encontraban localizados en el territorio de aplicación del impuesto en virtud del artículo 70.Dos de la

LIVA, es decir, cuando, aplicando las demás reglas de localización se localizarían fuera del territorio de la Comunidad, pero su utilización o explotación efectiva se haya producido en la misma. De igual modo, pudo conocer qué criterios se utilizaban para determinar que los mismos se utilizaban efectivamente en el territorio de la Comunidad. En consecuencia, nada impedía al reclamante haber determinado esa sujeción con anterioridad respecto a los demás períodos, a diferencia de aquellos supuestos en los que la Administración minoró un crédito fiscal, en la que no se puede regularizar hasta que se conozca el importe de la minoración practicada.

Finalmente, tampoco se puede acoger el argumento de justicia material al que hace referencia el reclamante. En efecto, la tesis del reclamante de que se hace de peor condición al sujeto que regulariza que al que no lo hace incurre en el error de utilizar como comparativo, en todo caso, a un sujeto que no ha sido sancionado por los ajustes de la regularización inicial. Sin embargo, esta situación no ha de ocurrir en todo caso, como, por ejemplo, al sujeto pasivo se le podría haber sancionado por tales ajustes, en cuyo caso, de no regularizar *motu proprio* su situación, se le podría sancionar tras el desarrollo de las preceptivas actuaciones de comprobación; en tal caso, la presentación de la autoliquidación, al tener carácter espontáneo, permitiría regularizar su situación con los efectos del artículo 179.3 de la LGT. Por tanto, no se perjudica al que regulariza, sino que en tal caso se le beneficia, al impedir que se le apliquen las correspondientes sanciones.

En definitiva, al no ser una consecuencia directa de la comprobación relativa a períodos anteriores, las autoliquidaciones extemporáneas presentadas por el reclamante sí tuvieron el carácter de espontáneas y, por ello, procede la aplicación de los recargos por declaración extemporánea.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 7341/2019, DE 19 DE OCTUBRE DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Rectificación de autoliquidación en período voluntario. Imposibilidad de presentar una autoliquidación que sustituya a la anterior.

La cuestión planteada versa sobre la posibilidad de presentar, en período voluntario, una segunda autoliquidación que sustituya a la anterior, en supuestos en los que se hubiera cometido un error en la primera que hubiera determinado un mayor importe a ingresar o menor importe a compensar del que realmente corresponde.

El TEAC no comparte la posición adoptada por el Tribunal Regional, partiendo de la base de que la normativa no prevé la posibilidad de presentar declaraciones substitutivas. En los casos como el presente, en los que la rectificación de la autoliquidación da lugar a un menor ingreso o a un mayor importe a compensar, la vía procedente, incluso cuando se lleve a cabo en período voluntario de declaración, sería la solicitud de rectificación de autoliquidación, sin que el error cometido inicialmente pueda ser subsanado con la presentación de una segunda autoliquidación. Entiende el TEAC que no es de aplicación el régimen de opciones tributarias del artículo 119.3 de la LGT, pues no se trata de modificar una opción. Pero, aunque así fuera, la rectificación de la opción inicialmente ejercitada también habría que hacerla a través de la solicitud de rectificación de autoliquidación.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si el obligado tributario puede modificar válidamente una autoliquidación previa con otra posterior con menor importe a ingresar por causa de haber cometido algún error en la primera, siempre que ambas autoliquidaciones se presenten en período volun-

tario de pago, y ello en base a lo dispuesto en el art. 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

(...)

TERCERO:

(...)

En el presente caso, en la autoliquidación presentada en segundo lugar por el interesado, éste declara una cantidad a compensar en ejercicios posteriores superior a la declarada en la primera autoliquidación, de manera que, tal como declara la Administración Tributaria, no puede tratarse de una autoliquidación complementaria, ya que la finalidad de éstas es modificar la presentada con anterioridad si de ellas resulta, en lo que aquí interesa, un importe a compensar inferior al anteriormente autoliquidado.

El obligado tributario presentó, dentro de plazo, la segunda autoliquidación al tomar conciencia de un error en la primera. Dado que el resultado de la rectificación del error suponía para el obligado tributario un menor importe a ingresar, el cauce legal para la rectificación del error no era la autoliquidación complementaria sino la solicitud de rectificación de autoliquidación.

El TEAR asume que no era procedente la presentación de una autoliquidación complementaria para corregir el error y considera por tal motivo que el obligado no tuvo la intención de presentar tal tipo de autoliquidación. Añadimos ahora que, de hecho, el interesado no marcó la casilla de «autoliquidación complementaria» en su segunda autoliquidación.

El TEAR reconoce que el interesado no instó la rectificación de su autoliquidación al amparo del artículo 120 de la LGT. Sin embargo, y aún reconociendo que la LGT –como señalamos más arriba, al referirnos al artículo 122– no prevé expresamente que las autoliquidaciones puedan ser presentadas con el carácter de sustitutivas, acaba concediendo dicho carácter a la presentada en segundo lugar por el obligado tributario, al amparo del artículo 119.3 de la LGT. Esto es, el TEAR considera que en el caso examinado la presentación de la segunda autoliquidación produjo el efecto de sustituir a la primera, dejándola privada de efectos y extinguiendo así la obligación de pago que de la misma derivaba, porque la segunda fue presentada también dentro de plazo y la intención del interesado con ella fue reemplazar a la primera.

Dispone el artículo 119.3 de la LGT:

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

El apartado 3 del artículo 119 de la LGT alude al ejercicio de determinadas opciones fiscales que ofrece la normativa tributaria y a la posibilidad o no de rectificarlas con posterioridad. La normativa tributaria no define el concepto de opción, si bien, tal como señala el Director recurrente, los diferentes supuestos

de opciones recogidos en la misma permiten delimitar sus rasgos fundamentales. Así, el ejercicio de una opción tributaria implica que el obligado tributario, de forma voluntaria, opta por beneficiarse de un régimen tributario diferente de aquel que sería aplicable con carácter general, debiendo adoptar los actos necesarios para dejar patente el ejercicio de tal opción dentro del plazo de autoliquidación del Impuesto en el que se aplique, de manera que no puede ya rectificar su opción una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración del impuesto de que se trate.

Este Tribunal Central no comparte la postura adoptada por el TEAR. Tal como señalamos más arriba la LGT no prevé la presentación de autoliquidaciones sustitutivas. El error cometido por el obligado tributario al presentar su primera autoliquidación debió ser corregido mediante la presentación de una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación. En ningún caso cabe aceptar la sustitución de la primera autoliquidación por la segunda, presentada en plazo, sobre la base del artículo 119.3 de la LGT, toda vez que el motivo de la presentación de la segunda autoliquidación no era rectificar una opción ejercida con la primera sino corregir un error en la consignación de la base de las retenciones y en el importe de estas últimas. Además, incluso en el caso de que lo que hubiera que corregir fuera una opción ejercida con la primera autoliquidación, cuando la corrección determina una menor cantidad a ingresar, como sucede en el caso examinado, el cauce para la modificación de la opción no sería la presentación de una nueva autoliquidación sino la presentación de una solicitud de rectificación de la primera autoliquidación presentada.

Restaría señalar que el hecho de que el cauce legal para la corrección de la primera autoliquidación fuese la presentación de una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación no permitía, sin embargo, al órgano de recaudación ignorar, como hizo, el ingreso realizado dentro de plazo por el obligado tributario con ocasión de la presentación de la segunda. Y es que no cabe duda de que tal ingreso realizado dentro del plazo voluntario lo fue por el mismo concepto impositivo y período al que se refería la primera autoliquidación, por lo que hubo de aplicarse a ese concepto impositivo y período. De modo que, en el caso examinado, el órgano de recaudación debió emitir providencia de apremio únicamente por la diferencia entre el importe de la primera y de la segunda autoliquidación. Y asimismo, tampoco impedía que la Administración hubiese procedido, conforme a lo dispuesto en el artículo 115.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre («El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter»), a la debida recalificación de la autoliquidación presentada en segundo lugar como una solicitud de rectificación de autoliquidación sobre la base del error cometido, pudiendo así el interesado obtener, en su caso, la devolución de la cantidad previamente apremiada; solicitud de rectificación, por ello, que habría que entender presentada dentro del período reglamentario de declaración, con la trascendencia que esto último supone, a la vista del artículo 119.3 LGT, en los supuestos en que lo que se estuviera solicitando fuera la rectificación de una opción, puesto que el empleo del cauce inadecuado por parte del obligado tributario no impide considerar solicitada la rectificación de la opción dentro del plazo reglamentario.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2422/2019, DE 21 DE JULIO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Deducciones por actividades de investigación y desarrollo

A los efectos de la aplicación de la deducción por I+D+I, considera el TEAC que los informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia y Tecnología vinculan a la Administración en cuanto a la calificación del proyecto en cuestión como I+D o IT, sin que dicha vinculación pueda extenderse a la determinación y concreción de la base de la deducción.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO:

(...)

Los informes motivados a los que se refiere el párrafo anterior vinculan a la Administración Tributaria, pero, exclusivamente, en cuanto a la calificación de las actividades, no en cuanto a la cuantificación de la base de deducción por IT, como queda señalado de forma expresa por la Dirección General de Tributos en la contestación vinculante a la consulta V3156-13, de 24 de octubre de 2013, de la que cabe extractar lo siguiente:

(...)

Según se desprende del citado artículo, en aquellos casos en los que existe informe motivado la calificación emitida por el organismo competente es vinculante para la Administración. Por tanto, la calificación de la actividad desarrollada como actividad de investigación y desarrollo o como actividad de innovación tecnológica hace que el proyecto realizado deba calificarse como de

investigación, desarrollo o innovación tecnológica sin que se pueda revisar dicha calificación.

La Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la Sociedad Limitada Nueva Empresa, introdujo la posibilidad para los sujetos pasivos de aportar a la Administración Tributaria informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia y Tecnología o por un Organismo adscrito a éste relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos necesarios para poder aplicar la deducción en cuestión, informes que tienen carácter vinculante para la Administración, señalando la Exposición de Motivos del Real Decreto 1432/2003, de 21 de diciembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de aquellos informes motivados introducidos por la Ley 7/2003, lo siguiente:

«La creciente importancia que para el desarrollo empresarial y el mantenimiento de la competitividad tienen las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) ha determinado que nuestro ordenamiento jurídico haya evolucionado a lo largo de los últimos años para recoger nuevas medidas de apoyo y fomento a tales actividades.

Una de las principales medidas de apoyo y fomento de actividades de I+D+i es la constituida por los beneficios fiscales a los que pueden acogerse las empresas mediante la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, tanto por los gastos incurridos en actividades de investigación y desarrollo como de innovación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante lo anterior, para que las medidas antes expuestas produzcan el efecto deseado con toda la intensidad posible, resulta necesario ofrecer a los agentes económicos un entorno de seguridad jurídica que les permita conocer si las actividades que planean llevar a cabo merecerán o no la calificación requerida para aplicar los incentivos fiscales considerados. Disponer de una información lo mas objetiva posible acerca de la naturaleza y contenidos en I +D+i, así como de los gastos asociados a este tipo de actividades empresariales supondrá un escenario de mayor certidumbre tanto para la empresa que ha de afrontar la toma de decisión de inversión, como para el resto de los agentes económicos que actúan en el tráfico jurídico mercantil y muy especialmente para la propia Administración Tributaria.»

Dispone el artículo 2 del Real Decreto 1432/2003, lo siguiente:

«El Ministerio de Ciencia y Tecnología, de conformidad con lo previsto en el artículo 33.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (hoy artículo 35 del TRLIS), emitirá informes motivados relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el apartado 1.a) de dicho artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en su apartado 2.a), para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos las exclusiones establecidas en el apartado 3.

Los informes motivados podrán ser del siguiente tipo:

a) Informe motivado, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a los efectos de aplicar la deducción fiscal por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de conformidad con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (hoy artículo 35 del TRLIS)...»

Asimismo, el artículo 9 del RD 1432/2003, denominado «Efectos de los informes» señala en su apartado 1:

«En los informes a que se refiere el artículo 2.a) evacuados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o innovación, que pudieran constituir la base de la deducción, deberá, en todo caso, estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos.»

Pues bien, a la vista de los preceptos citados, este Tribunal considera que la cuantificación de la base de la deducción que pudiera constar en los informes emitidos por MICINN/MINECO no tiene carácter vinculante para la Administración limitándose dicha vinculación a la calificación del proyecto en cuestión como I+D o IT. La vinculación del informe no se extiende a la determinación y concreción de la base de la deducción pues ni esto se desprende del artículo 35.4 del TRLIS ni tampoco de lo establecido por el RD 1432/2003.

Se confirma pues el criterio inspector que considera que los informes MICINN/MINECO le vinculan exclusivamente en cuanto a tal calificación como IT, no cuestionándose en modo alguno dicha calificación.

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia

José Manuel Almodí Cid
Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 2 DE JULIO DE 2020 (SALA QUINTA)

Jose Manuel Calderón Carrero

Miembro de la AEDAF

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Asunto: C-835/18

Partes: SC Terracult SRL y Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara

Síntesis: IVA-Directiva 2006/112/CE–Rectificación de facturas–Impuesto erróneamente facturado y descubierto en el marco de una inspección fiscal –Devolución del impuesto indebidamente pagado–Práctica administrativa que limita la devolución existiendo una liquidación firme–Principios de Neutralidad fiscal y Efectividad-Medida desproporcionada y no justificada por ejercicio abusivo del Derecho de la UE

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este asunto tiene por objeto una controversia entre una sociedad mercantil rumana (Donauland SRL, posteriormente absorbida por Terault) y la administración tributaria de tal Estado miembro, en relación con la devolución de un IVA incorrectamente abonado como consecuencia de una serie de errores cometidos en las declaraciones del referido impuesto. En concreto, la entidad Donauland suministró mercancías a una entidad alemana (Almos), operación que fue calificada a efectos de IVA como entrega intracomunitaria exenta de IVA, al considerarse que las referidas mercancías serían transportadas desde Rumanía a Alemania. En el marco de un procedimiento de inspección posterior, la administración tributaria rumana denegó la aplicación de la exención del IVA en la medida en que no pudo acreditarse la salida de las mercancías del territorio nacional; la administración dictó liquidación exigiendo el IVA devengado con motivo de la operación interna, de suerte que tal liquidación devino firme en 2014. La entidad Donauland emitió facturas rectificativas calificando las operaciones como entregas nacionales. El destinatario de las mismas (Almos)

informó al emisor que debía utilizar su NIF rumano (y no el alemán), así como que resultaba de aplicación el régimen de inversión del sujeto pasivo. Donauland emitió nuevas facturas rectificativas en línea con lo indicado por Almos, y dedujo el IVA correspondiente a esas facturas del IVA adeudado en el período en curso, lo cual determinó un saldo negativo que fue objeto de solicitud de devolución. La autoridad administrativa competente rechazó tal solicitud de devolución en 2017 considerando que, como consecuencia de la rectificación de las facturas y los nuevos hechos revelados, la liquidación dictada en 2014 quedaba sin efecto a pesar de haber devenido firme. Terracult, como sucesor de Donauland, impugnó tal acto administrativo alegando que tenía derecho a la devolución del IVA con arreglo al principio de neutralidad que protegía el derecho a la rectificación de facturas en casos de errores de buena fe. Tal reclamación fue denegada en primera instancia con base en la firmeza de la liquidación dictada en 2014. Sin embargo, el tribunal de apelación planteó cuestión prejudicial ante el TJUE al albergar dudas sobre si tal práctica administrativa resultaba o no compatible con los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad en circunstancias tales como las acontecidas en este asunto.

2. Comentario

La cuestión de fondo que late en este asunto reside en determinar el alcance del derecho de devolución de impuestos recaudados en contra de las normas del Derecho de la UE, en un caso donde se han cometido errores de buena fe en la aplicación de la normativa del IVA y concurre un acto administrativo firme que *a priori* dificulta la devolución del impuesto indebidamente pagado por el sujeto pasivo.

El TJUE adoptó a este respecto una posición que conecta el referido derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos con el principio de neutralidad en la aplicación del IVA. El hecho de que la Directiva del IVA no haya previsto una disposición específica en relación con la devolución del IVA facturado por error no se considera materialmente relevante, de suerte que las disposiciones y procedimientos que arbitren los Estados miembros a este respecto no pueden limitar tal derecho de devolución y la neutralidad del IVA de forma desproporcionada en situaciones donde no existe riesgo de pérdida de ingresos y el emisor de la factura demuestra su buena fe.

El Tribunal de Justicia parte de la premisa de que, a la luz de los hechos y circunstancias del caso, concurrían ambas circunstancias (buena fe e inexistencia riesgo de pérdida de ingresos en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo), de manera que resultaba de aplicación el principio de neutralidad fiscal del IVA, que, en principio, se oponía a que el proveedor de las mercancías tuviera que soportar la carga del impuesto.

En este orden de cosas, se consideró que los principios de efectividad y proporcionalidad se oponían a la práctica administrativa nacional que hacía imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución instado por el contribuyente. El TJUE no cuestionó la articulación a nivel nacional de plazos razonables de recurso de carácter preclusivo a efectos de que los contribuyen-

tes ejerciten lo que convenga a su derecho, dado que ello resulta acorde con el principio de seguridad jurídica que también protege a los propios contribuyentes. Sin embargo, el Tribunal de Justicia matizó que en algunas situaciones como la que se planteó en el caso *Terault*, donde la impugnación de la liquidación derivada del procedimiento de inspección estaba sujeta a un plazo de caducidad de 30 días y el contribuyente solo pudo obtener la información que le permitía ejercitar su derecho tras la emisión de tal liquidación, el principio de efectividad para el ejercicio de los derechos que protege el Derecho de la UE (devolución de ingresos indebidos) se opone a prácticas administrativas que limitan los derechos de los contribuyentes atendiendo a tales circunstancias (firmeza administrativa de la liquidación y no prescripción). Esta doctrina del TJUE en cierta medida converge con la establecida por el Tribunal Supremo español en la sentencia de 16 de julio de 2020 (Rec.810/19), donde fundamenta el derecho de devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho de la UE en casos donde existe una liquidación firme, allí donde concurren una serie de circunstancias que impidieron o dificultaron seriamente la impugnación de tal liquidación.

Igualmente, el TJUE rechazó que una normativa nacional pueda imponer una sanción de esta naturaleza (denegación del derecho de devolución) en casos donde el contribuyente solicite una devolución que resulte de un ingreso indebido derivado de su propia negligencia (STJUE de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17). Finalmente, el Tribunal de Justicia recordó que todo ejercicio de los derechos que protege el Derecho de la UE está sujeto al principio de prohibición de abuso, de manera que sólo pueden denegarse cuando se acreditara abuso o fraude.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 2 DE JULIO DE 2020 (SALA DÉCIMA)

Jose Manuel Calderón Carrero

Miembro de la AEDAF

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Asunto: C-215/19

Partes: Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö y A Oy,

Síntesis: IVA-Directiva 2006/112/CE–Servicios de telecomunicaciones–Servicios de «hosting»/alojamiento de servidores en centro de datos, incluyendo prestaciones adicionales vinculadas al uso de los servidores y almacenamiento de datos–Calificación de operaciones complejas–Concepto de arrendamiento de inmuebles pasivo–Regla de localización de la prestación de servicios–Inaplicación de la regla de localización especial vinculada a la situación de los inmuebles donde están situados los servidores

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este asunto se refiere principalmente a la interpretación de los arts.47 y 135 de la Directiva 2006/112/CE en relación con una controversia tributaria entre la administración tributaria finlandesa y una entidad (A Oy) domiciliada en Finlandia que es un operador de redes de comunicación inalámbricas, cuya actividad comprende también el desarrollo de redes de telecomunicaciones y de infraestructuras de redes. Esta entidad presta, en particular, servicios de alojamiento en un centro de datos a operadores establecidos en Finlandia y en otros Estados miembros que ejercen actividades en el sector de las tecnologías de la información y utilizan sus propios servidores para suministrar conexiones electrónicas a sus clientes. Tales servidores se alojan en locales equipados con conexiones electrónicas necesarias, en lo que la humedad y el calor se regulan de manera precisa para permitir una utilización de esos servidores de conformidad con su destino en un ambiente refrigerado. Los servicios de alojamiento en un centro de datos prestados por la entidad finlandesa A Oy comprenden el suministro de un armario rack equipado con una puerta que puede bloquearse,

de la electricidad y de los servicios destinados a garantizar la utilización de los servidores en condiciones óptimas (refrigeración y control de temperatura) y un control de acceso electrónico. Tales armarios rack están atornillados al suelo en un inmueble arrendado por A Oy, de suerte que los usuarios colocan en los mismos sus equipos que van igualmente atornillados a los armarios rack pudiendo desatornillarse en pocos minutos. Los clientes no disponen de la llave del armario rack en el que han instalado su servidor, pero pueden obtenerla tras acreditar su identidad en un servicio de vigilancia disponible en todo momento. A Oy no está facultada para acceder al armario rack de su cliente.

En este contexto, la referida entidad finlandesa A Oy solicitó una consulta previa a la administración tributaria en relación con el régimen de IVA aplicable a estos servicios de alojamiento en un centro de datos a operadores locales y domiciliados en otros Estados miembros. La administración finlandesa resolvió tal consulta estableciendo que no resultaba de aplicación la regla general relativa al lugar de realización de las prestaciones de servicios, al tratarse de prestaciones vinculadas a bienes inmuebles cuyo lugar de realización es el emplazamiento de tal inmueble. Las autoridades fiscales consideraron que la prestación de servicios principal consiste en el arrendamiento del local técnico requerido para el alojamiento de los servidores de los clientes, de suerte que ello determinaba la aplicación de la referida regla especial.

La entidad A Oy disconforme con tal resolución, interpuso el correspondiente recurso que fue estimado en primera instancia por el tribunal de lo contencioso-administrativo de Helsinki. Sin embargo, la administración tributaria interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Finlandia que planteó cuestión prejudicial ante el TJUE en relación con el art.47 de la Directiva 2006/112/CE de armonización del IVA.

2. Comentario

El TJUE abordó la cuestión planteada trayendo a colación su doctrina sobre operaciones complejas, donde la operación está constituida por un conjunto de elementos y actos, de manera que a efectos de la determinación del régimen del IVA aplicable debe verificarse si estamos ante una prestación única o varias prestaciones diferentes (STJUE en el asunto *KPC C-71/18*, entre otras). El criterio para delimitar cuando estamos en un caso u otro radica en si concurre una prestación que deba considerarse accesorio de una principal en función de si la clientela no la considera un fin en sí misma. En el caso de los servicios de alojamiento de servidores, se consideró que estamos ante una prestación única en cuyo marco la puesta a disposición de los armarios rack integran la prestación principal, y los restantes servicios son prestaciones accesorias a la misma.

Una vez establecido tal punto, el Tribunal de Justicia reformuló la cuestión prejudicial a efectos de dar una respuesta útil al tribunal nacional. A tal efecto, se refirió a la interpretación del art.135 de la Directiva del IVA, de cara a determinar si la prestación de servicios de alojamiento de servidores en un centro de datos constituía o no un servicio de arrendamiento de bienes inmuebles al que

le resultaba de aplicación la regla especial de localización de servicios vinculados con inmuebles.

El TJUE analizó el alcance de los términos recogidos en el art.135 de la Directiva del IVA, a partir del típico enfoque de interpretación uniforme y autónoma de los términos empleados en la normativa del Derecho de la UE, incluyendo el criterio de la interpretación estricta de las exenciones. El Tribunal de Justicia trajo a colación su interpretación del concepto de arrendamiento de inmuebles de acuerdo con la jurisprudencia dictada en el caso *Sequeira Mesquita* (C-278/18), donde se puso de relieve cómo el alquiler de inmuebles constituye una actividad económica pasiva que debe distinguirse de otras actividades como negocios industriales o comerciales o cuyo objeto son actividades cuyo objeto consiste más en la ejecución de una prestación que en la mera puesta a disposición de un bien, como el derecho a utilizar un campo de golf o a utilizar un puente o instalar máquinas expendedoras. En este sentido, el carácter pasivo del arrendamiento de un bien inmueble (que justifica la exención del IVA del art. 135 Directiva IVA) se debe a la naturaleza de la operación y no a la manera en que el arrendatario utiliza el bien de que se trate. De esta forma, la exención del arrendamiento del inmueble queda circunscrita a casos de puesta a disposición pasiva del inmueble, de manera que allí donde se realicen otras actividades como la supervisión, gestión o mantenimiento continuado del inmueble que le incumben al propietario no aplicaría la referida exención.

Así las cosas, la cuestión de fondo que se plantea en el caso A Oy pasa por determinar si la prestación de los servicios de alojamiento en un centro de datos estaría o no comprendida en el ámbito del art.135 de la Directiva del IVA. El Tribunal de Justicia, de acuerdo con lo indicado, se pronunció en sentido negativo, ya que claramente no estamos ante un caso de arrendamiento pasivo. Asimismo, se rechazó que los armarios rack pudieran ser calificados como inmueble a estos efectos, ya que no están instalados de forma permanente ni forman parte estructural del inmueble como una puerta, escaleras o ventanas. Tales consideraciones le sirvieron al TJUE para excluir la prestación de servicios de alojamiento de servidores en centro de datos del ámbito de aplicación del art. 135 de la Directiva del IVA.

Una vez alcanzada tal conclusión, el Tribunal de Justicia se refirió a las reglas de localización de las prestaciones de servicios a efectos del IVA, poniendo de relieve cómo su finalidad pasa por evitar conflictos de competencia tributaria entre los Estados miembros que puedan dar lugar a casos de doble imposición (STJUE en el asunto *SMK*, C-97/14). En concreto, se analizó si resultaba aplicable la regla especial del art.47 de la Directiva del IVA relativa a la localización de los servicios vinculados a inmuebles. A este respecto, se puso de relieve que tal regla especial debe ser objeto de interpretación estricta y quedar limitada a prestaciones que presentan un vínculo suficientemente directo con un inmueble, lo cual acontece cuando la prestación está vinculada a un inmueble expresamente determinado y tiene por objeto el propio inmueble (STJUE en el caso *Donnelley Global Turnkey*, C-155/12). Tal jurisprudencia –que ha sido codificada en el art.31 bis del Reglamento de Ejecución de la Directiva del IVA– termina requiriendo que el servicio consista en la cesión exclusiva del inmueble al cesionario en términos tales que éste disponga del derecho a controlar o restringir la

utilización de la parte correspondiente de dicho inmueble. Tal interpretación, unida a la consideración de que un armario rack no constituye un inmueble, llevó al TJUE a considerar que los servicios de alojamiento en un centro de datos no podían considerarse vinculados a bienes inmuebles, resultando, por tanto, la aplicación de la regla general de localización de los servicios (sede de actividad económica del sujeto pasivo al que se prestan los servicios).

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 9 DE JULIO DE 2020 (SALA SÉPTIMA)

Jose Manuel Calderón Carrero

Miembro de la AEDAF

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Asunto: C-76/19

Partes: Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya Mitsini y Curtis Balkan EOOD

Síntesis: Código Aduanero Comunitario—Determinación del valor en aduana—Ajuste-Incorporación de cánones relativos a las mercancías objeto de valoración—Cánones pagados por el comprador a su sociedad matriz como contrapartida de la transmisión de los conocimientos técnicos necesarios para fabricar productos acabados—Mercancías adquiridas a terceros y que constituyen componentes que se incorporan a los productos licenciados

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este asunto tiene por objeto un litigio entre las autoridades aduaneras búlgaras y una sociedad mercantil residente de Bulgaria (Curtis Balkan) en relación con la toma en consideración de los cánones pagados por tal entidad a su sociedad matriz estadounidense (Curtis USA) para determinar el valor en aduana de mercancías importadas adquiridas a proveedores terceros. Las relaciones entre ambas compañías se regían por dos contratos, por un lado, uno firmado en 1996 que regulaba el derecho de uso de una patente, y, por otro lado, un segundo contrato de 2002 relativo a prestación de servicios de gestión. El contrato de licencia de patente autorizaba a la filial búlgara a fabricar y vender una serie de componentes para automóviles, habiéndose pactado una contraprestación fijada en un 10% de las ventas netas de los productos fabricados bajo tal licencia. Las autoridades aduaneras búlgaras, en el marco de una inspección, comprobaron que Curtis Balkan importaba mercancías destinadas a la fabricación de los componentes respecto de los que se utiliza la patente licenciada por su matriz americana, sin que se hubieran incluido en el valor en aduanas de tal mercancía

importada los cánones pagados a la referida licenciante. Las autoridades aduaneras búlgaras consideraron que procedía incluir tales cánones en el valor en aduana de las mercancías importadas en territorio aduanero comunitario, en la medida en que la matriz Curtis USA controlaba toda la cadena de producción, incluyendo la negociación y adquisición centralizada de los componentes para la fabricación hasta la venta de los productos acabados. La entidad Curtis Balkan se opuso a tal regularización aduanera a través de varios recursos que fueron desestimados, hasta que el tribunal de lo contencioso-administrativo de Sofía estimó su pretensión. Sin embargo, tal sentencia fue impugnada a través de un recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Bulgaria que planteó una serie de cuestiones prejudiciales ante el TJUE sobre la interpretación de los arts. 157, 158 y 160 del Reglamento de Aplicación del antiguo (y ya derogado) Código Aduanero Comunitario (Reglamento UE n°2454/1993), respecto de los condicionantes para poder realizar un ajuste valorativo que incorpore al mismo los cánones pagados por el importador que constituyan un condición de venta de las mercancías importadas.

2. Comentario

El TJUE respondió a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de Bulgaria trayendo a colación, en primer lugar, su doctrina y principios en materia de valoración aduanera con arreglo al CAC (Código Aduanero Comunitario de 1992). A este respecto, puso de relieve cómo el valor en aduana debe reflejar el verdadero valor económico de la mercancía importada y tener en cuenta todos los elementos de la mercancía que tienen valor económico (STJUE en el asunto *GE Healthcare*, C-173/15). El art.32 del antiguo CAC de 1992 establecía que forman parte del valor en aduana de las mercancías importadas los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como «condición de venta» de dichas mercancías, en la medida en que tales cánones no estén ya incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar. Tales cánones incluyen los pagos por el uso de derechos de fabricación de la mercancía importada, por la venta para la exportación o por la utilización o la reventa de la mercancía. Ahora bien, tal y como establece el art.157 del Reglamento de aplicación del antiguo CAC, aplicable al caso *ratione temporis*, para poder incorporar vía ajuste valorativo los cánones al valor en aduana de las mercancías deben concurrir tres requisitos acumulativos: a) que los cánones no estén incluidos ya en el precio efectivamente pagado o por pagar; b) que tales cánones estén relacionados con la mercancía; y c) que el comprador esté obligado a pagar esos cánones como condición de venta de la mercancía objeto de valoración.

El TJUE consideró cumplido el primer requisito, en tanto que respecto del segundo condicionante acudió a la regulación del art.161 del Reglamento de aplicación del antiguo CAC, interpretado a la luz de los comentarios elaborados por el Comité del Código Aduanero, señalando que éstos, aunque carecen de fuerza vinculante, constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme del CAC por las autoridades aduaneras y en tal sentido pueden considerarse elementos válidos para la interpretación del mismo (STJUE en el

asunto *GE Healthcare*, C-173/15). Los comentarios del referido Comité sobre la incidencia de los cánones y derechos de licencia en el valor en aduana, indican que tales cánones deben incluirse cuando los conocimientos técnicos licenciados se apliquen a mercancías importadas, en tanto que no deben tomarse en consideración cuando los cánones retribuyan prestaciones de servicios como la formación del personal del licenciataria en la fabricación del producto licenciado o la asistencia técnica en materia de gestión, administración, comercialización o contabilidad. En todo caso, razona el Tribunal, debe existir una relación suficientemente estrecha entre los cánones pagados y la mercancía importada. Tal relación existe cuando los conocimientos técnicos transmitidos en virtud del contrato de licencia sean necesarios para fabricar la mercancía importada. En este sentido, constituye una indicación al respecto el hecho de que la mercancía haya sido diseñada específicamente para ser incorporada al producto licenciado sin que se haya contemplado otro uso razonable; en cambio si los conocimientos técnicos solo son necesarios para terminar los productos objeto de licencia, puede concluirse que no existe relación suficientemente estrecha. El TJUE no se pronunció sobre la concurrencia de este requisito en el caso de autos, remitiendo al tribunal nacional la verificación del mismo a la luz de todos los hechos y circunstancias.

En lo que atañe a la cuantificación del ajuste, el Tribunal de Justicia advierte que allí donde los cánones se relacionen únicamente con una parte de las mercancías importadas, sólo podrá efectuarse un reparto adecuado sobre la base de datos objetivos y cuantificables, de acuerdo con la nota interpretativa al art. 32.2 del antiguo CAC que figura en el anexo del reglamento de aplicación. El hecho de que los cánones sean pagados por el licenciataria a un sujeto que no sea el vendedor de las mercancías no impide la realización de estos ajustes valorativos.

En relación con el tercer condicionante cuya concurrencia es necesaria para que una autoridad aduanera pueda realizar un ajuste que determine la inclusión de los cánones en los términos indicados, el Tribunal de Justicia volvió a traer a colación su doctrina en el asunto *GE Healthcare*; en concreto, se puso de relieve cómo la condición de venta de las mercancías se cumple cuando, en virtud de la relación contractual establecida entre el vendedor, o una persona vinculada a él, y el comprador, el pago del canon es de tal importancia para el vendedor que, de no efectuarse, este último no realizaría la venta. A fin de determinar la concurrencia de la condición de venta se considera relevante, en un caso donde el vendedor de la mercancía es distinto del licenciante, si la persona vinculada al vendedor está en condiciones de asegurarse que la importación de las mercancías está condicionada a que se le abonen los cánones. Tal vinculación se determina a partir de un control directo o indirecto de una persona sobre la otra, a partir de elementos de hecho o de derecho, que permitan imponerle limitaciones y orientaciones. Tal circunstancia deberá verificarse por el tribunal nacional, con respecto a la entidad Curtis USA y los vendedores de las mercancías a Curtis Balkan. No obstante, el Tribunal parece reconocer que de las declaraciones realizadas por los vendedores no se deduce la existencia de tal conexión, relación de subordinación o control. Ahora bien, el TJUE dejó abierta esta cuestión de la condición de venta al permitir la concurrencia de este requisito si se determinara a la luz de todos los factores pertinentes que, en defecto del

pago de los cánones, no se habría celebrado el contrato de compraventa de mercancías importadas y, por consiguiente, no se habría efectuado su entrega. En este sentido, la determinación de la concurrencia del pago de los cánones como condición de venta de las mercancías resulta una cuestión fáctica que debe analizarse caso a caso considerando todas las circunstancias presentes en el mismo, sin que pueda presumirse por la administración tal condición a partir de la existencia de un entramado de contratos intragrupo y con entidades independientes de los que no se deduce tal condicionante (véase en este sentido la importante sentencia del *US Court of International Trade* («CIT», tribunal competente en materia de litigios aduaneros) en el caso *Trimil* en relación con la distribución de productos Armani en EE.UU.; *Trimil vs. US*, Slip Op 19-161 (Dec. 17, 2019)). En este mismo orden de cosas, cabe mencionar la sentencia del TJUE de 19 de noviembre de 2020 en el caso *5th Avenue Products Trading* (C-775/19), que interpretó el art.29 del CAC en el sentido de que los pagos realizados por un vendedor al comprador de mercancías objeto de importación en contraprestación del derecho exclusivo de distribución de productos en un mercado durante un determinado período deben incluirse en el valor de tales mercancías.

Finalmente cabe apuntar cómo esta doctrina resulta igualmente relevante para la interpretación del actual Código Aduanero de la UE, toda vez que recoge disposiciones similares (art.70 CAU); de hecho, la cuestión de la valoración en aduana de las mercancías importadas mediando pagos por licencias de propiedad industrial e intelectual entre las distintas entidades vinculadas o no que participan en las operaciones presentará mayor relevancia en el marco del CAU, toda vez que la regulación recogida en el mismo expande el ámbito de aplicación de la regla de la condición de venta desde la perspectiva del adquirente de las mercancías allí donde el licenciante puede imponer el pago de los royalties como condición de venta de las mismas.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 16 DE JULIO DE 2020 (SALA SEXTA)

Jose Manuel Calderón Carrero

Miembro de la AEDAF

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Asunto: C-424/19

Partes: Cabinet de avocat UR y Administratia Sector 3 a Finantelor Publice prin Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti

Síntesis: IVA-Directiva 2006/112/CE–Concepto de Sujeto Pasivo– Persona que ejerce la profesión de abogado–Resolución firme que consolida una interpretación contraria al Derecho de la UE–Principio de fuerza de cosa juzgada– Alcance de este principio en el caso de resolución incompatible con el Derecho de la UE–Principio de efectividad

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este pronunciamiento del Tribunal de Justicia resulta de una cuestión prejudicial planteada por un tribunal rumano en el marco de un litigio entre un despacho de abogados (UR) y la administración tributaria de Rumanía. Básicamente, el referido despacho de abogados UR solicitó a la administración su baja en el registro de sujetos pasivos del IVA y la devolución de las cuotas ingresadas durante los años 2010 a 2014, argumentando que se había producido un error con motivo de tal inscripción y pago del impuesto. Tal error se fundamentaba en la alegación de que el ejercicio de la profesión de abogado a través de contratos de asistencia jurídica con clientes no constituía una actividad económica sujeta al IVA como prestación de servicios. Ante la falta de respuesta de la administración tributaria, el despacho de abogados UR inició un procedimiento judicial contra las autoridades fiscales rumanas con el fin de que el tribunal ordenase a la administración darle de baja del registro de sujetos pasivos del IVA y condenase a la devolución del IVA ingresado durante los años 2010-2014. Tal recurso fue desestimado en primera instancia. Sin embargo, UR apeló tal sentencia ante el Tribunal Superior de Bucarest, invocando la fuerza de cosa

juzgada de una sentencia de 30 de abril de 2018 de ese mismo órgano jurisdiccional que confirmó una sentencia de 21 de septiembre de 2016 del Tribunal de Distrito de Bucarest que declaró que un contribuyente, como UR, que ejerce la profesión liberal de abogado, no desarrolla ninguna actividad económica y, por ello, no puede considerarse que realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios, dado que los contratos con sus clientes son contratos de asistencia jurídica y no contratos de prestación de servicios. En este contexto, el Tribunal Superior de Justicia planteó cuestión prejudicial ante el TJUE en relación con el alcance del concepto de sujeto pasivo del IVA, por un lado, y las implicaciones del principio de cosa juzgada con respecto a interpretaciones que resulten contrarias al Derecho de la UE.

2. Comentario

En relación con la primera cuestión, el Tribunal de Justicia respondió sin dificultad trayendo a colación su jurisprudencia precedente sobre el concepto de sujeto pasivo del IVA, que comprende a todas las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas, que realicen con carácter independiente alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (SSTJUE en los asuntos *Gmina* C-276/14, y *Nigl* C-340/15, entre otros). El ejercicio de una profesión liberal se considera una actividad económica de prestación de servicios, de suerte que respecto de los abogados existen pronunciamientos específicos que establecen que éstos son sujetos pasivos incluso cuando realizan la asistencia jurídica gratuita percibiendo una compensación total o parcial del Estado (STJUE de 17 de junio de 2010, *Comisión/Francia*, C-492/08).

La respuesta a la segunda cuestión prejudicial planteaba más dificultades. El TJUE trató de conciliar el respeto al principio nacional de fuerza juzgada con la efectividad y protección del Derecho de la UE. En este sentido, el Tribunal de Justicia parte de la necesidad de observar el principio de fuerza de cosa juzgada en la medida en que garantiza la estabilidad del Derecho y de las relaciones jurídicas, así como la buena administración de justicia. Partiendo de tal principio, el TJUE afirma que el Derecho de la UE no obliga a un órgano jurisdiccional nacional a no aplicar las normas procesales nacionales que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución judicial, aunque ello permitiera subsanar una situación nacional incompatible con ese Derecho, trayendo a colación su precedente en los asuntos *Calin* C-676/17 y *Telecom Italia* C-34/19.

Matiza, no obstante, el TJUE que tal principio de respeto a la cosa juzgada no debe aplicarse de forma asimétrica en situaciones internas y en aquellas comprendidas en el ámbito del Derecho de la UE (principio de equivalencia), ni debe ser articulado de tal manera que haga imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la UE (principio de efectividad), en línea con su jurisprudencia precedente (STJUE en el caso *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, entre otras).

Partiendo de esta matización del principio de cosa juzgada, el TJUE precisa que si las normas procesales nacionales aplicables implican la posibilidad, con

ciertos requisitos, de que el tribunal nacional reconsidera una resolución con fuerza de cosa juzgada con objeto de restablecer la conformidad de la situación con el Derecho nacional, esta posibilidad debe prevalecer, de acuerdo con los principios de equivalencia y efectividad, a fin de que se restablezca la conformidad de dicha situación con el Derecho de la UE (STJUE en el asunto *Calin*, C-676/17).

Una vez fijada su doctrina general, el TJUE procedió a trasladarla al caso concreto planteando dos hipótesis, considerando que en el asunto de autos la fuerza de cosa juzgada derivada de la sentencia invocada poseía efectos positivos para el contribuyente.

Así, por un lado, el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo si el tribunal nacional tuviera la posibilidad de desestimar el recurso en el litigio principal al existir diferencias significativas entre el caso objeto de la sentencia invocada y la situación del contribuyente demandante, le corresponde hacer uso de tal posibilidad y garantizar la plena eficacia del Derecho de la UE, dejando inaplicada de oficio la doctrina de la sentencia nacional que establece un criterio incompatible con el Derecho de la UE (STJUE en el caso *Telecom Italia* C-34/19, entre otras). Por otro lado, en el caso de que el tribunal nacional considerase que la aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada impide poner en tela de juicio una sentencia nacional, aunque implique una infracción del Derecho de la UE, esta aplicación no podría impedir también al mencionado tribunal cuestionar cualquier declaración relativa a una cuestión común zanjada en esa resolución, durante el examen judicial de otra decisión de la autoridad fiscal competente relativa al mismo contribuyente o sujeto pasivo, pero que afecta a un ejercicio fiscal distinto (STJUE en el asunto *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08).

Es decir, el TJUE termina relativizando el alcance del principio de fuerza de cosa juzgada limitando su aplicación al caso específico objeto de la sentencia de que se trate, de manera que se pueda corregir la interpretación errónea del Derecho de la UE que resulta de tal sentencia en los demás casos. Por tanto, ni el principio de cosa juzgada ni consideraciones de seguridad jurídica se imponen de forma absoluta y desproporcionada sobre el principio de efectividad del Derecho de la UE, de manera que resulta obligatorio corregir interpretaciones judiciales incompatibles con el mismo más allá de la situación o caso objeto de la sentencia que posee efecto de cosa juzgada que consolidó un criterio contrario al Derecho de la UE.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL DE LA UE, DE 15 DE JULIO DE 2020

Jose Manuel Calderón Carrero

Miembro de la AEDAF

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Asunto: T-778/16 y T-892/16

Partes: Irlanda/Comisión y Apple Sales International y Apple Operations Europe

Síntesis: Ayudas de Estado en materia fiscal—Tax Rulings & APAs—Ventajas fiscales selectivas concedidas por una Administración tributaria—Atribución de beneficios a establecimientos permanentes—Utilización del Soft-law OCDE (arm's length principle)

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Esta sentencia del TGUE tiene por objeto analizar la legalidad de la Decisión de la Comisión 2017/1283, de 20 de agosto de 2016, que estableció que Irlanda había concedido ayudas de estado de carácter fiscal a través de dos tax rulings/APAs en relación con la estructura articulada por la multinacional americana Apple que operaba con dos establecimientos permanentes en el referido Estado miembro respecto de los que se fijó la atribución de beneficios.

La Comisión Europea, en su decisión de 2016, tras el procedimiento de investigación articulado a los efectos del art.107 TFUE, llegó a la conclusión de que Irlanda otorgó ventajas fiscales indebidas a la empresa Apple por valor de hasta 13 000 millones EUR. Con arreglo a las normas sobre ayudas estatales de la UE, se considera que esta práctica es ilegal ya que permitió a Apple pagar muchos menos impuestos que otras empresas, y en tal sentido la Comisión estableció que Irlanda debía proceder a la recuperación de la ayuda ilegal de la referida MNE americana.

La Comisión considera que los dos tax rulings/APAs emitidos por Irlanda con respecto a Apple permitieron a la empresa reducir artificial y sustancialmente los impuestos pagados por Apple en dicho país desde 1991 hasta 2014. Tales tax

rulings/APAs refrendaron un método de determinación de los beneficios imponibles de dos sociedades mercantiles irlandesas del grupo Apple (Apple Sales International y Apple Operations Europe) que, según la Comisión, no reflejaba la realidad económica: la práctica totalidad de los beneficios por ventas obtenidos por las dos empresas se distribuyeron internamente a una «administración o casa central». La evaluación de la Comisión puso de manifiesto que esas «administraciones o casas centrales» solo existían nominalmente y no podían haber generado tales beneficios. Con arreglo a ciertas disposiciones específicas de la normativa tributaria irlandesa que han dejado de estar en vigor, estos beneficios distribuidos a las «administraciones o casas centrales» no fueron objeto de gravamen en ningún país (nowhere taxation). Como consecuencia del método de distribución refrendado por las tax rulings/APAs, Apple solo aplicó sobre los beneficios de Apple Sales International un tipo efectivo del impuesto sobre sociedades que se redujo del 1 % en 2003 al 0,005 % en 2014.

La Comisión UE, en su decisión, estableció que tal tratamiento fiscal selectivo de Apple en Irlanda era ilegal en virtud de las normas sobre ayudas estatales de la UE, dado que concede a la empresa una ventaja significativa frente a otras empresas sujetas a la misma normativa tributaria nacional. El principal argumento utilizado por la Comisión para defender la existencia de una ventaja fiscal selectiva concedida por la administración irlandesa a través de los APAs se basaba en que la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes localizados en Irlanda resultaba muy inferior a la que correspondía con arreglo a la normativa de precios de transferencia/atribución de beneficios, toda vez que las casas centrales carecían de sustancia económica en tanto que los EPs sí estaban dotados de medios humanos y materiales (*allocation-by-exclusion approach*).

La Comisión ordenó la recuperación de la ayuda estatal ilegal correspondiente al período de diez años previo a su primera solicitud de información, que data de 2013. De esta forma, la decisión de la Comisión estableció que Irlanda debía recuperar los impuestos no pagados por Apple en el país para el período comprendido entre 2003 y 2014 por un importe de hasta 13 000 millones EUR, incrementado con intereses. La Comisión, argumentó que gracias al tratamiento fiscal que le fue aplicado en Irlanda, Apple pudo evitar la imposición de la práctica totalidad de los beneficios generados por las ventas de sus productos en el mercado único de la UE en su conjunto. Ello se debe a la decisión de esta empresa de registrar todas sus ventas en Irlanda en vez de hacerlo en los países (Estados miembros UE) en los que se vendieron los productos en cuestión. Sin embargo, la Comisión precisó que tal estructura no se inscribe en el ámbito de aplicación del control de las ayudas estatales de la UE, de manera que caso de que otros países decidieran exigir a Apple el pago de impuestos adicionales sobre los beneficios de ambas empresas a lo largo del mismo período de conformidad con su normativa nacional en materia de imposición, el importe que debe recuperar Irlanda se reduciría.

La decisión de la Comisión que declaró la existencia de ayuda de estado de carácter fiscal y la recuperación de las ventajas fiscales resultantes de los APAs concluidos por las autoridades fiscales irlandesas y las entidades del grupo Apple fue objeto de recurso de anulación ante el TGUE que conoce en

primera instancia de este tipo de recursos. A este respecto, cabe mencionar que la sentencia del TGUE que anuló la referida decisión ha sido objeto de apelación por parte de la Comisión ante el TJUE, de manera que este pronunciamiento en modo alguno representa la última palabra sobre este caso.

2. Comentario

Como ya hemos indicado, la sentencia del TGUE anuló la decisión de la Comisión que determinó la existencia de una ventaja fiscal selectiva concedida por la administración irlandesa a las entidades del grupo Apple que operaban en Irlanda a través de establecimientos permanentes, considerando que los principales argumentos utilizados para defender la ventaja fiscal selectiva, basados en la imputación de los beneficios a los EPs sobre la base de que no podían asignarse a las casas centrales desprovistas de sustancia económica, no resultaban técnicamente incorrectos de acuerdo con la normativa doméstica y el estándar OCDE del principio de plena competencia aplicable al caso. El Tribunal General vino a enfatizar que la Comisión no cumplió de forma suficiente la carga de la prueba a la hora de demostrar la concesión de una ventaja fiscal selectiva con arreglo al marco normativo de referencia. A este respecto, no puede perderse de vista que los casos de precios de transferencia son intensivos fácticamente y muy complejos técnicamente, de manera que cualquier error de apreciación en cualquiera de estos dos elementos puede determinar la anulación de un «ajuste» o «corrección valorativa»; en el campo de las ayudas de estado, la Comisión no sólo tiene que acreditar una incorrecta aplicación de la normativa de precios de transferencia o de atribución de beneficios, sino que tiene que ir más allá y acreditar que la administración, a través de un tax ruling o un APA, ha concedido una ventaja fiscal selectiva. Este «plus» sobre la carga de la prueba en esta materia se revela como una de las claves de esta sentencia y una de las principales deficiencias del planteamiento desarrollado por la Comisión, por más que el modelo de atribución de beneficios instrumentado a través de los APAs concluidos con las entidades del grupo Apple planteara dudas sobre su fundamento técnico.

Así las cosas, las principales ideas que pueden extraerse de la sentencia del TGUE en el caso Apple podrían resumirse en los siguientes términos:

- 1º El TGUE, siguiendo en este punto la posición de la Comisión, tomó la regulación general del impuesto sobre sociedades de Irlanda como sistema de referencia para determinar la existencia de una ayuda de estado (ventaja fiscal vs. tributación general o normal), al considerar que la regulación de la atribución de beneficios a los EPs formaba parte de la misma y constituía el marco de referencia a tener en cuenta a los efectos del art.107.1 TFUE.
- 2º El Tribunal General adoptó el enfoque propuesto por la Comisión referido al análisis conjunto de la concurrencia de una ventaja fiscal y la selectividad. Tal enfoque metodológico ha sido empleado igualmente por el TJUE (STJUE en el asunto *British Aggregates*, C-487/06, por ejemplo).

- 3º El TGUE asumió una interpretación de la normativa doméstica irlandesa sobre la atribución de beneficios a los EPs, resultante de algunos precedentes judiciales nacionales, que pivotaba sobre el control efectivo de los activos (intangibles) por parte de la casa central o las sucursales; de acuerdo con esta interpretación no pueden atribuirse beneficios a los EPs locales respecto de activos que no tiene bajo su control. Esta interpretación –que no se deducía con claridad de la normativa irlandesa– resultó clave para analizar la cuestión de la ventaja selectiva; de hecho, la Comisión defendió un planteamiento distinto que se construía a partir de un estándar de plena competencia autónomo derivado del art.107.1 TFUE o de un estándar ordinario de plena competencia.
- 4º El Tribunal General completó el marco o sistema de referencia incorporando al mismo el principio de plena competencia determinado a partir del estándar internacional fijado por la OCDE, a pesar de que la normativa doméstica irlandesa no lo incorporaba de forma expresa. No obstante, el TGUE rechazó la interpretación y aplicación que la Comisión realizó en varios puntos de tal estándar internacional en el caso concreto, evidenciando los defectos técnicos puestos de relieve por las partes demandantes. La utilización del principio de plena competencia en los términos establecidos en el estándar internacional OCDE fue objeto de un importante debate en el marco del caso. La Comisión defendía una posición que prescinde de que tal estándar estuviera recogido en la normativa doméstica del Estado miembro de que se trate; así, la Comisión ha venido defendiendo que el principio de plena competencia resulta del principio de igualdad en el trato fiscal de los grupos de empresas respecto de entidades independientes que determinan sus beneficios atendiendo a condiciones de mercado, de suerte que tal principio se deduce del art.107.1 TFUE; de esta forma, la Comisión viene defendiendo al aplicación de un principio de plena competencia *sui generis* basado en el principio de igualdad, y que no depende ni se corresponde de forma exacta con la regulación doméstica del *arm's length*, ni con el estándar internacional OCDE, invocando como fundamento la doctrina del TJUE en el caso *Forum 187* (2006, C-182/03 y C-217/03); no obstante, cabe matizar cómo la Comisión también ha reconocido que allí donde un tax ruling/APA se alinee sustancialmente con tal estándar internacional resultará poco probable que concorra una ventaja fiscal selectiva (EU Commission, *Notice on the Notion of State Aid as referred to article 107.1 TFEU*, May 23, 2016, para.172). El Tribunal General rechazó tal enfoque de la Comisión, desarrollando su doctrina en los casos *Fiat* y *Starbucks*, y puso de relieve cómo la utilización del principio de plena competencia sólo es posible en la medida en que resulte de la legislación doméstica del Estado (*vid.* Calderón, «La jurisprudencia del TGUE en los casos Starbucks y Fiat: clarificación del impacto del art.107 TFUE sobre los APAs y tax rulings en materia de precios de transferencia», *QF*, nº19/2019); es decir, el marco o sistema de referencia relativo a la «tributación normal u ordinaria» viene dado por la legislación fiscal doméstica y no por un estándar comunitario o internacional externo que se impone a los Estados miembros como «benchmark» independiente que resulta del art.107.1 TFUE. Esta posición del TGUE resulta de enorme

importancia para los Estados miembros y, en gran medida, debilita determinados enfoques desarrollados por la Comisión que apelaba a un principio de plena competencia comunitario autónomo desvinculado de la normativa doméstica y del estándar internacional. Es cierto, no obstante, que el razonamiento utilizado por el TGUE para determinar que la legislación doméstica irlandesa incorporaba el principio de plena competencia fue un tanto peculiar. A su vez, el Tribunal General no dudó en dar un paso más, aproximando su posición a la defendida por la Comisión, al integrar el estándar internacional sobre atribución de beneficios a los EPs como guía válida para determinar el alcance de la normativa doméstica sobre la misma cuestión, a partir de un razonamiento excesivamente simple: el enfoque autorizado OCDE sobre atribución de beneficios a los EPs y el sistema de imputación recogido en la legislación irlandesa coinciden sustancialmente. Tal circunstancia fue considerada suficiente por parte del TGUE de cara a permitir utilizar la guía OCDE sobre atribución de beneficios al EP como «*benchmark*» para determinar si la aplicación de la legislación doméstica en la materia se había realizado correctamente o, por el contrario, se materializaron a través de los APAs desviaciones constitutivas de ventaja fiscal selectiva. Esta doctrina del TGUE puede plantear no pocos problemas allí donde la normativa interna recoge uno o varios modelos de atribución de beneficios a los EPs, en función de lo dispuesto en su normativa interna o en un CDI, de suerte que la guía OCDE aplicable puede ser distinta, así como el propio alcance del principio de atribución de beneficios al EP. Igualmente, no siempre resulta claro cuál es la guía OCDE que debe aplicarse en cada caso, toda vez que no todos los países operan bajo un modelo de interpretación dinámica, ni todas las legislaciones nacionales permiten tal interpretación ambulatoria.

- 5º La aplicación de la normativa doméstica interpretada a la luz de la guía OCDE sobre atribución de beneficios a los EPs (enfoque autorizado, AOA) por parte del TGUE se realizó a la luz de los hechos y circunstancias del caso, particularmente de los activos, funciones y riesgos de los EPs situados en Irlanda. Tal aplicación vino a poner en evidencia los defectos técnicos del planteamiento y principales premisas utilizadas por la Comisión para determinar la existencia de una ventaja fiscal selectiva. En particular, el TGUE rechazó el enfoque «*allocation-by-exclusion*» defendido por la Comisión para atribuir los beneficios a los EPs a partir de la falta de sustancia económica de las casas centrales, toda vez que tal enfoque carecía de fundamento legal, y tampoco podía construirse a partir del estándar internacional OCDE. En el mismo sentido, el TGUE rechazó el argumento basado en la aplicación discrecional e inconsistente de la legislación doméstica de atribución de beneficios a los EPs por parte de la administración irlandesa, considerando que tal alegación debe sustentarse a partir de elementos objetivos no aportados por la Comisión.

La sentencia del TGUE en el caso Apple, a pesar de no constituir la última palabra en la materia considerando la apelación de la misma por parte de la Comisión ante el TJUE, viene a clarificar y limitar de forma relevante la acción

y facultades de la Comisión en relación con la utilización del art.107.1 TFUE para cuestionar la aplicación del principio de plena competencia por parte de las administraciones tributarias de los Estados miembros a través de tax rulings o APAs. La utilización de la prohibición de ayudas de estado no está pensada para resolver problemas sistémicos como los de arbitraje fiscal o planificación fiscal agresiva, que deben afrontarse a nivel multilateral o regional a través de nuevos estándares fiscales (BEPS 2015) que cristalicen en un nuevo marco legal doméstico e internacional. Es cierto que la acción de la Comisión en materia de control de ayudas de estado de carácter fiscal ha permitido visualizar importantes deficiencias y agujeros del sistema de fiscalidad internacional, y ha impulsado el desarrollo de medidas a nivel UE dirigidas a reparar o neutralizar tales situaciones (Directiva 2016/1164, ATAD, por ejemplo). Igualmente, tampoco puede dejar de destacarse cómo esta acción de la Comisión ha afectado de forma importante a la reputación fiscal de una serie de Estados miembros y a las propias MNEs objeto de las decisiones, todo lo cual ha contribuido a cambios de comportamiento fiscal y a la modificación de la legislación doméstica de algunas jurisdicciones (Irlanda, Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo, entre otros). Por otro lado, no deja de ser llamativo cómo uno de los resultados colaterales de la acción de la Comisión en materia de ayudas de estado de carácter fiscal pasa por el reforzamiento del estándar internacional (OCDE) de plena competencia, que termina operando como una suerte de «*safe harbor*» en la materia; la fundamentación de un APA o tax ruling a partir del estándar internacional (ALS/AOA) se convierte en un elemento crítico para defender la compatibilidad de estos mecanismos de seguridad jurídica frente a la Comisión, de suerte que tal fundamentación debe construirse sobre una delineación efectiva del FAR a partir de los hechos y circunstancias de las operaciones intragrupo de que se trate, a partir de una análisis multilateral o de cadena de valor global, y no meramente unilateral. En este sentido, merece destacarse cómo uno de los principios y estándares (*arm's length*) que, cuando menos desde determinados ámbitos y sectores, viene siendo más cuestionado al considerarse que favorece los esquemas de planificación fiscal y el «*profit shifting*» (aunque no constituye un efecto necesario y estructural de tal principio) termina siendo reforzado a nivel UE, cuando en el contexto internacional la situación de tal estándar pasa por un momento de extrema debilidad.



Transferencia

La importancia de la fiscalidad de la familia en el IRPF ante el cambio demográfico

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

LA IMPORTANCIA DE LA FISCALIDAD DE LA FAMILIA EN EL IRPF ANTE EL CAMBIO DEMOGRÁFICO

Raquel Álamo Cerrillo

*Departamento de Economía Política y Hacienda
Pública, Política Económica y Estadística
Universidad de Castilla-La Mancha (España)*

Resumen

El envejecimiento de la población española es una realidad con importantes consecuencias económicas y sociales, ya que cada vez las unidades familiares tienen un número menor de miembros. Por ello, desde distintos ámbitos económicos y sociales las autoridades competentes tratan de incentivar un aumento de la natalidad, con el objetivo de invertir la pirámide poblacional. Los tributos son un elemento fundamental para desarrollar políticas fiscales favorables para las familias, y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto clave para ello, ya que, debido a sus características, directo, personal y subjetivo, se convierte en el más adecuado para establecer beneficios fiscales que reduzcan la carga tributaria de las familias, lo que puede revertir de manera positiva en un aumento de la población más joven.

Por ello, un análisis tributario de las familias en el marco del IRPF resulta de gran interés en la situación económica y social actual. Ya que a través de este se puede observar como el impuesto ha ido evolucionando hacia los nuevos modelos de familias, incluyéndolos en el concepto de unidad familiar y estableciendo deducciones específicas para las mismas. Así, como estableciendo deducciones concretas en beneficio de la maternidad o paternidad, con el fin último de incrementar la natalidad.

Palabras clave

Familia, IRPF, beneficios fiscales, deducciones

Abstract

The aging of the Spanish population is a reality with important economic and social consequences, since family units increasingly have fewer members. Therefore, from different economic and social spheres, the competent authorities try to encourage an increase in the birth rate, with the aim of inverting the population pyramid. Taxes are a fundamental element to develop family-friendly tax policies, and the Personal Income Tax is a key

tax for this, since, due to its characteristics, direct, personal and subjective, it becomes the best suited to establish tax benefits that reduce the tax burden on families, which can positively reverse an increase in the younger population.

Therefore, a tax analysis of families in the framework of personal income tax resulting from great interest in the current economic and social situation. Since through this you can see how the tax has evolved towards the new family models, including them in the concept of family unit and establishing specific deductions for them. Thus, as establishing specific deductions for the benefit of maternity or paternity, with the ultimate aim of increasing the birth rate.

Keywords

Family, personal income tax, tax benefits, deductions

SUMARIO

1. Introducción
 2. Demografía, población y su repercusión en el IRPF
 3. Tratamiento fiscal de la familia en el IRPF
 - 3.1. La unidad familiar
 - 3.2. El mínimo personal y familiar
 4. Rendimientos que conforman el IRPF
 - 4.1. Rentas sujetas a tributación en el IRPF
 - 4.2. Reducciones de la base imponible
 5. Deducciones de carácter familiar en el IRPF
 6. Conclusiones
- Bibliografía

1. Introducción

Las familias son obligadas tributarias de numerosos tributos y, por tanto, contribuyen al sostenimiento del Estado de Bienestar haciendo frente a los pagos tributarios de los que son sujeto pasivo, cumpliendo con el deber constitucional recogido en el artículo 31 de la Constitución Española, que nos indica que *«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en, ningún caso, tendrá carácter confiscatorio»*. A cambio de su contribución al erario público, y siguiendo el mandato constitucional las familias será beneficiarias de bienes y servicios público ya que la Constitución también indica que *«El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía»*.

Por tanto, el tratamiento fiscal de las familias es de gran importancia, ya que las mismas, o sus miembros de manera individual, son sujetos pasivos de distintos tributos del ordenamiento tributario español, y atendiendo al contexto social en el que nos encontramos actualmente caracterizado por una baja natalidad¹, lo que tiene una repercusión directa en el medio y largo plazo para el sostenimiento del Estado de Bienestar, la fiscalidad de la familia cobra una gran importancia a nivel económico y social, siendo fundamental el análisis tributario de la familia. Por ello, distintos grupos de presión ya sean de carácter social o político, reclaman a las administraciones públicas, de manera reiterada, ayudas constantes a las familias, así como políticas sociales de conciliación que faciliten el nacimiento de nuevos miembros en la unidad familiar. Y es aquí donde la política fiscal, con carácter general, y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —en adelante, IRPF—, en particular, tiene un papel muy importante, ya que este puede ser utilizado tanto por la administración estatal como autonómica para proteger a las familias, al poder establecer determinados beneficios o incentivos fiscales que favorezcan su creación, así como su consolidación en el tiempo.

La importancia del IRPF en el análisis de la fiscalidad de la familia es fundamental, ya que se trata del principal impuesto directo del ordenamiento tributario español, teniendo el mismo un carácter personal y subjetivo, es decir, en la determinación de la cuota tributaria del impuesto van a ser tenidas en cuenta las circunstancias personales y familiares de cada sujeto pasivo, con el fin de que la carga tributaria a la que tenga que hacer frente sea la más adecuada posible en función de las características de su unidad familiar. Además, el IRPF responde al principio de progresividad, por lo que el pago tributario responderá a la capacidad económica de cada sujeto. Por ello, el IRPF es una herramienta idónea para llevar a cabo políticas públicas de carácter fiscal que protejan a las familias y ayuden al incremento de la natalidad, beneficiando con ello al conjunto de la sociedad. Si bien, al tratarse de un impuesto cedido parcialmente a

1 Atendiendo a la Nota de prensa del INE del 11 de diciembre de 2019 el número de nacimientos en España se ha reducido un 6,2% respecto al primer trimestre del año anterior, lo que sigue con la tendencia de años anteriores, reduciéndose el número de nacimientos de manera constante desde el año 2011.

INE (2019): https://www.ine.es/prensa/mnp_1s2019_p.pdf

las Comunidades Autónomas nos podemos encontrar con diferencias de trato a los sujetos pasivos atendiendo al lugar de residencia de estos.

Por ello, a lo largo del presente trabajo trataremos de exponer las principales cuestiones tributarias que afectan a las familias en el marco del IRPF, con el objetivo final de conocer si el principal impuesto directo del ordenamiento tributario español recoge una política fiscal beneficiosa para las familias e incentiva la inversión de la pirámide poblacional. Para ello, en primer lugar, exponemos la situación demográfica de la población española y las consecuencias del envejecimiento en la economía. Para posteriormente, en segundo lugar, centrarnos en las cuestiones fiscales del IRPF que afectan a las familias, y ver como se ha ido adaptando el impuesto a lo largo de la última década la evolución de la sociedad, incluyendo nuevos modelos de familia y estableciendo incentivos fiscales que favorezcan un incremento del número de miembros de la unidad familiar. Finalmente, expondremos las principales conclusiones a las que hemos llegado con la elaboración del presente documento.

2. Demografía, población y su repercusión en el IRPF

Los cambios demográficos producidos en la sociedad española a lo largo de las últimas décadas son de gran relevancia para la configuración de las políticas económicas y sociales que se desarrollen en territorio español con el objetivo de garantizar un estado de bienestar adecuado a sus ciudadanos contribuyentes. Por ello, podemos establecer una vinculación directa de la evolución de la población con la política fiscal, pues atendiendo a la longevidad de la población o la tasa de natalidad se puede establecer una relación directa entre el volumen de ingresos y gastos públicos que puede llevar a cabo una sociedad para el sostenimiento del estado de bienestar. En el caso español, y, extrapolable al resto de jurisdicciones con una población envejecida, el envejecimiento de la población tiene consecuencias no despreciables sobre la oferta y la demanda agregada, ya que se producen cambios en los patrones de comportamiento, ya sean de consumo o ahorro, lo que puede repercutir de manera negativa en el crecimiento económico del país, pudiendo originar a su vez cambios tecnológicos disruptivos, y, todo ello, revierte directamente sobre la política fiscal.

Figura 1: Efectos económicos de la evolución demográfica



FUENTE: Banco de España (2019)

Al encontrarnos con una población española altamente envejecida, esta demandará un alto nivel de servicios públicos, principalmente de carácter sanitario y social, cuyos costes deberán ser satisfechos mediante ingresos que provengan de las rentas del trabajo o del consumo. Si la población en edad de trabajar, y, por tanto, contribuyentes por el IRPF son un porcentaje menor al de la población demandante de servicios, el coste fiscal de realizar una actividad laboral será muy alto, lo que puede repercutir de manera negativa sobre el consumo, disminuyendo los ingresos fiscales que provienen del Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, IVA–. Es decir, tendremos que buscar nuevas fuentes de ingresos tributarios, así como establecer ayudas o incentivos fiscales que reviertan la pirámide poblacional. Asimismo, no podemos olvidar la importancia de las políticas sociales, pues estas juegan un papel muy importante para garantizar un adecuado nivel de bienes y servicios públicos a la población más desfavorecida, independientemente de la edad de esta. Por tanto, el establecimiento de políticas sociales de envergadura requiere de un gasto público relevante, que deben ser reflejadas en los presupuestos públicos, de manera que

debemos ser conscientes tanto de la situación económica como social, y readaptar la política fiscal a la nueva realidad con el fin de seguir manteniendo un nivel adecuado del estado de bienestar, que satisfaga tanto las necesidades de la población con una edad más avanzada como de la población más joven. Todo ello, teniendo en cuenta que los gastos del estado de bienestar son financiados mayoritariamente mediante transferencias intergeneracionales.

El fenómeno demográfico español está asociado a la llegada de la generación del *baby boom* a la edad de jubilación, junto con el aumento de la longevidad y la disminución de la tasa de natalidad. Esta situación, por tanto, se traduce en que lo más probable es que la población en edad de trabajar disminuya, incluso a pesar de que los flujos migratorios se mantuvieran en niveles elevados (Banco de España, 2019), por lo que la población en edad de trabajar tendrá que soportar, probablemente, una alta carga fiscal, para poder hacer frente a los gastos sociales, así como pensiones, de la población jubilada. El análisis de la estructura de la población española a 1 de enero de 2020, últimos datos consolidados disponibles, refleja que España tiene una pirámide de población cada vez más estrecha en su base, lo que a largo plazo se va a traducir en una población cada vez más envejecida, siendo la esperanza de vida cada vez mayor² todo ello, consecuencia de la baja tasa de natalidad.

Gráfico 1: Población española a 1 de enero de 2020



FUENTE: INE (2020)

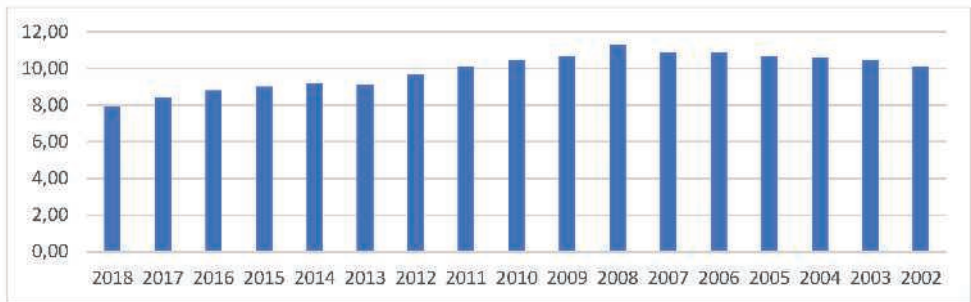
La reducción de la tasa de natalidad dará lugar a que continúe el envejecimiento de la población³ y disminuyan los ciudadanos-contribuyentes en edad de trabajar, y tal y como se observa en el gráfico 2 la tasa de natalidad disminuye en España de manera constante desde el año 2008, coincidente con la anterior crisis económica. Por lo que es de esperar, que, ante el actual escenario económico y social, marcado por la aparición del Covid-19, la misma continúe con la tendencia decreciente. Otra manera de comprobar lo reducido de los nacimien-

2 La esperanza de vida se encuentra por encima de los 83 años, alcanzando los 85,7 años para las mujeres (INE, 2019).

3 Un 19,2% de la población es mayor de 64 años (INE, 2019).

tos en España es atender al número de hijos por mujer fértil, el mismo se situaba en torno al 1,3 en 2017, frente a los 2,3 por mujer a mediados de la década de los setenta (INE, 2018).

Gráfico 2: Tasa de Natalidad (Nacidos por 1.000 habitantes)



FUENTE: INE (2020)

El cambio de la estructura de la población española es más que evidente, caracterizado por una población envejecida y una baja tasa de natalidad, donde año tras año aumentan los hogares unipersonales, siendo muy reducidos los hogares con 5 o más miembros (INE, 2020). Evidentemente, el cambio estructural de la población española da lugar a cambios en las pautas de consumo, ahorro e inversión, ya que como regla general podemos decir que la población joven tiende a endeudarse para adquirir patrimonio que será consumido en la edad de jubilación. Esto es consecuencia de que la renta disponible de los ciudadanos contribuyentes jubilados dependen de las pensiones públicas, y el temor a la recesión de estas hace que aquellas familias con capacidad económica suficiente planifiquen una fuente extraordinaria de ingresos para la edad de jubilación, ya sea mediante la adquisición de activos físicos o financieros. En definitiva, los cambios demográficos darán lugar a una disminución de la tasa de ahorro⁴ como consecuencia del aumento del consumo de la población de mayor edad. Además, si atendemos a las proyecciones de población realizadas por el INE para el período 2012-2026 se va a producir una disminución de casi 2,5 millones de personas entre 16 y 44 años, así como un aumento de casi 1,8 millones de personas entre 45 y 66 años, lo que va a dar lugar a menos 890 mil personas en edad de trabajar, no produciéndose un relevo generacional de la fuerza de trabajo, por lo que se hace necesaria la digitalización de la economía (HERCE, 2016).

Lógicamente, todo ello, tiene su repercusión en las políticas públicas, ya sean de carácter monetario, fiscal, social⁵ o de empleo⁶, entre otras. En el ámbito de la política monetaria se verán afectados tanto los tipos de interés como la infla-

4 Si bien, es cierto, que durante un período de tiempo estos se verán incrementados, mientras la población llega a la edad de jubilación.

5 Dentro de las políticas sociales podemos enmarcar las políticas educativas, donde hay que buscar un equilibrio entre la población, alargando la salida al mercado laboral de la población más joven y capacitando a los mayores en el uso de las nuevas tecnologías.

6 El envejecimiento de la población favorece el uso de nuevas tecnologías en detrimento de la mano de obra personal.

ción, todo ello, consecuencia de los cambios que se producen en la cesta de la compra de las familias. Y, atendiendo a la política fiscal, objeto de estudio en el presente trabajo, hay que señalar que es quizá la política que se ve más afectada por el cambio estructural de la población, ya que la demografía influye en los recursos obtenidos, así como sobre la capacidad de la fiscalidad en estabilizar las fluctuaciones económicas. No podemos obviar, que los ingresos y los gastos públicos dependen tanto del crecimiento económico como del crecimiento de la población, atendiendo a la estructura de edad, es decir, si demandan bienes y servicios públicos, o, por el contrario, aportan recursos al sistema tributario.

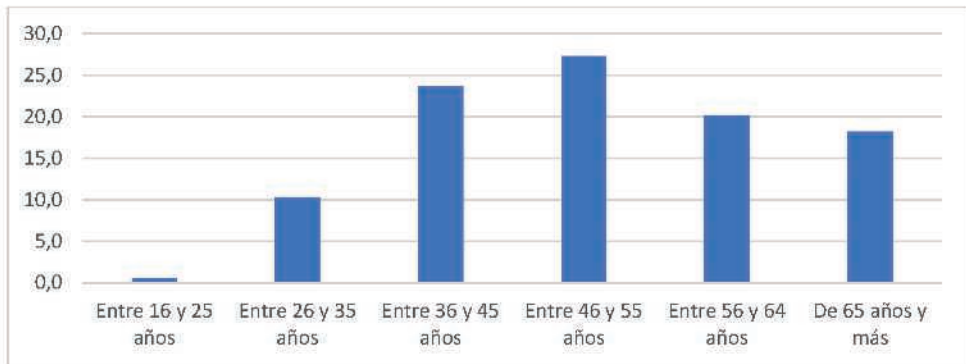
Tabla 1: Evolución de la estructura de la población por grupos de edad(% de población)

Año	0 -14	15 - 64	65 +
1971	27,8%	62,5%	9,7%
1976	27,3%	62,3%	10,4%
1981	25,7%	63,0%	11,2%
1986	23,0%	64,9%	12,1%
1991	19,5%	66,7%	13,8%
1996	16,3%	68,4%	15,3%
2001	14,6%	68,6%	16,8%
2006	14,5%	68,9%	16,6%
2011	15,0%	67,9%	17,1%
2016	15,1%	66,1%	18,7%
2021	14,3%	65,4%	20,3%
2026	12,8%	64,5%	22,7%
2031	11,9%	62,6%	25,6%
2036	11,5%	59,9%	28,6%
2041	11,6%	56,7%	31,7%
2046	11,9%	53,8%	34,3%
2051	12,0%	52,7%	35,4%
2056	11,8%	52,8%	35,4%
2061	11,5%	53,5%	35,0%
2066	11,3%	54,1%	34,6%

FUENTE: Proyección INE 2016 para 2021-2066

La importancia de la demografía en la política fiscal se debe a que la recaudación impositiva depende, precisamente, de factores demográficos. Unos ciudadanos-contribuyentes en edad avanzada dan lugar a una disminución de la recaudación⁷, principalmente por una menor contribución en el IRPF, como consecuencia de la progresividad de este. Tal y como se puede apreciar en el Gráfico 3, es entre los 36 y los 55 años cuando la recaudación en el IRPF alcanza su tope máximo, disminuyendo de forma considerable a partir de los 56 años. Por lo que si tenemos una población envejecida la recaudación se verá afectada de forma negativa y, por tanto, también repercutirá de manera negativa en los bienes y servicios públicos que prestan las Administraciones Públicas. En definitiva, nuestros mayores se verán doblemente perjudicados, en primer lugar, por la pérdida de poder adquisitivo, razón por la que la recaudación en el IRPF es menor, y, en segundo lugar, por la pérdida o la disminución de los bienes y servicios públicos.

Gráfico 3: Distribución de la recaudación en el IRPF por grupo de edad (% de recaudación)

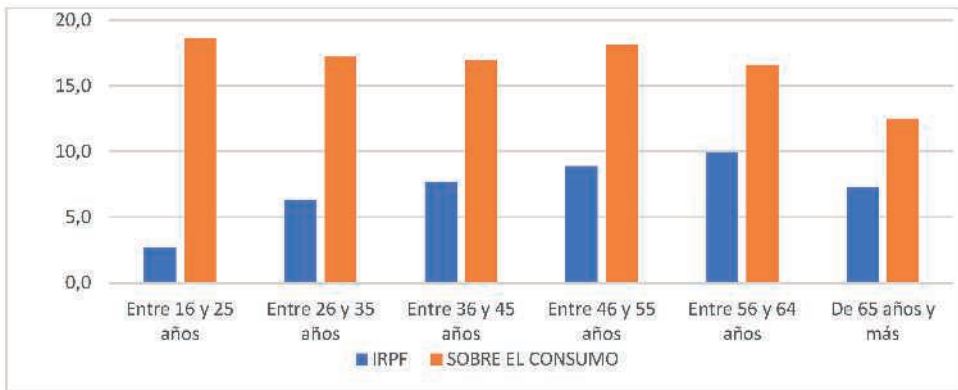


FUENTE: Banco de España (2019)

Asimismo, si analizamos el impacto de los tipos impositivos efectivos sobre la población, podemos observar cómo estos disminuyen al cumplir los 65 años, ya sea en el ámbito de la imposición directa (IRPF) como si se trata de la imposición sobre el consumo. Una menor renta disponible se traduce en un menor consumo, y, ambas situaciones, dan lugar a una menor recaudación tributaria.

7 También da lugar a una disminución de las cotizaciones sociales.

Gráfico 4: Tipos fiscales efectivos medidos según grupo de edad (% sobre tipo base)



FUENTE: Banco de España (2019)

El sistema tributario español recoge distintos impuestos en los que las familias son sujetos pasivos⁸, si bien, como ya hemos señalado, el más relevante de todos ellos es el IRPF, por lo que este constituye una herramienta clave para un correcto desarrollo de las políticas fiscales, y, por tanto, de la eficiencia de estas. Ya que se trata de un impuesto de carácter personal, progresivo y directo, es decir, grava las rentas de los contribuyentes, atendiendo a su capacidad económica, pero tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares de cada sujeto pasivo –incluida la unidad familiar del mismo–, por lo que se trata de un impuesto subjetivo. Además, el hecho de que sea progresivo, puede ayudar a que el mismo sea un instrumento importante de la política fiscal de una jurisdicción, ya que puede ser utilizado para establecer incentivos o ayudas fiscales que ayuden al aumento de la natalidad, y, paliar en la medida de lo posible el envejecimiento de la población, así como, a través del mismo ayudar a aquellas familias con rentas más bajas, que necesitan de unos mayores bienes y servicios públicos. Por ello, un estudio en profundidad del IRPF para conocer los incentivos y beneficios fiscales a familias es fundamental, para establecer un impuesto adecuado a la realidad económica y social, tanto de las familias como del Estado donde las mismas residen, y al que demandan bienes y servicios públicos.

En cualquier caso, la eficacia de la política fiscal depende, por tanto, de los programas de ingresos y gastos públicos, es decir, de cómo se configuren las distintas partidas de los presupuestos públicos. Y, no podemos olvidar que la Constitución Española en su artículo 31 recoge que todos los ciudadanos contribuyentes debemos contribuir al sostenimiento del gasto público, para poder llevar a cabo una asignación equitativa de los recursos públicos, dependiendo su ejecución a los criterios de eficiencia y economía. La contribución ha de ser lo más justa y eficiente posible⁹, y la ordenación del sistema tributario español

8 El Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ... entre otros muchos, ya sean de carácter estatal, autonómico o local.

9 Atendiendo al artículo 3 de la Ley General Tributaria.

se ha de realizar de acuerdo con la capacidad económica de los sujetos obligados y atendiendo a los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. Asimismo, la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

3. Tratamiento fiscal de la familia en el IRPF

3.1. La unidad familiar

Los cambios demográficos experimentados por la sociedad española se han visto reflejados en el IRPF, ya que, al ser un importante instrumento de política fiscal, puede ser utilizado para llevar a cabo distintas políticas económicas y sociales. Uno de los cambios más significativos que ha experimentado el IRPF en los últimos años es el relacionado con el concepto de unidad familiar¹⁰, puesto que, el concepto de familia, entendida como un grupo de personas¹¹ emparentadas entre sí que viven juntas, ha evolucionado en los últimos años. Y el tradicional concepto de familia, integrada por dos progenitores y sus descendientes, ha perdido peso en favor de las familias monoparentales. Por tanto, ante la evolución de la sociedad el IRPF se ha adaptado a las circunstancias actuales y el mismo recoge dos modalidades de unidad familiar, en el primer caso hace referencia al matrimonio civil, integrado por un hombre y una mujer, que conformarán una unidad familiar integrada por los cónyuges no separados legalmente, y, si los hubiere:

- Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos.
- Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

En segundo lugar, nos encontramos con una unidad familiar que en defecto de matrimonio o en los casos de separación legal, será la formada por el padre o la madre y la totalidad de los hijos que convivan con uno u otro y cumplan los requisitos señalados anteriormente¹².

La evolución de las familias, el concepto de unidad familiar atendiendo al ámbito fiscal, se ve claramente reflejado si atendemos a las estadísticas dispo-

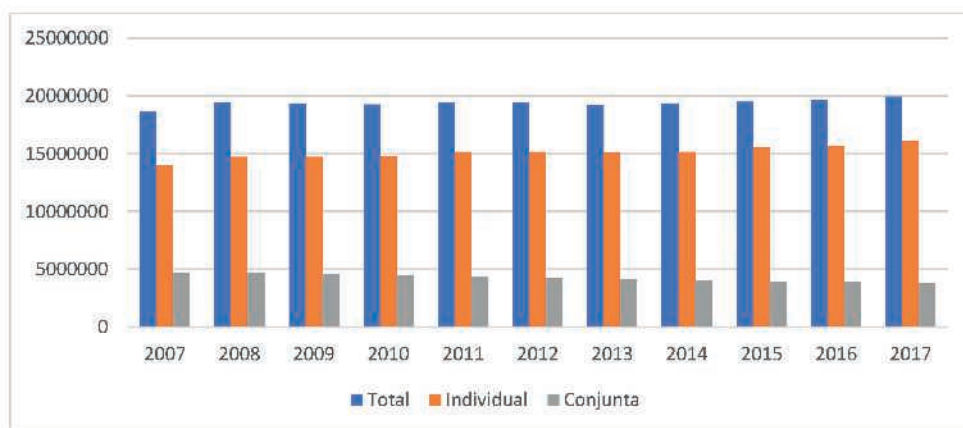
10 La determinación de la unidad familiar se realiza teniendo en cuenta la situación existente de los contribuyentes a 31 de diciembre de cada año, y nadie puede formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

11 La familia puede estar integrada por el conjunto de ascendientes, descendientes, colaterales y afines atendiendo al grado de consanguineidad.

12 En este caso, la opción de tributación conjunta corresponderá únicamente a aquel contribuyente que tenga atribuida la guardia y custodia de los hijos a fecha de devengo del impuesto. Si se trata de una custodia compartida, la opción de tributación conjunta pueden realizarla cualquiera de los progenitores, uno de manera conjunta y el otro obligatoriamente de manera individual.

nibles, ya que podemos observar que en los últimos diez años –los comprendidos entre el año 2007 y 2017– el peso de la tributación conjunta¹³ en el principal impuesto directo del sistema tributario español es muy reducido, y el mismo se va reduciendo con el paso del tiempo. En el año 2007 el porcentaje de tributaciones conjuntas era de un 25%, siendo de un 5% para el año 2017. Esta disminución es consecuencia de que el sistema de acumulación de rentas perjudica de manera clara, incrementando la carga tributaria, a aquellas familias que optan por la tributación conjunta¹⁴. Por tanto, atendiendo al contexto económico-social actual, donde predominan aquellas familias donde ambos progenitores trabajan, la opción de realizar la liquidación del IRPF de manera conjunta es claramente desfavorable.

Gráfico 5: Tributación individual vs. Conjunta



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT

Si bien, la tributación conjunta, circunstancia que actualmente nos parece algo no habitual y claramente desfavorable para las familias, no fue una realidad hasta el año 1989. Ya que hasta el citado año era de carácter obligatorio para los sujetos pasivos casados civilmente realizar la liquidación del IRPF de manera conjunta, circunstancia que daba lugar a una acumulación de rentas que se traducía, como consecuencia de la progresividad del impuesto, en una carga tributaria mayor para la unidad familiar. Esta circunstancia negativa y discriminatoria para los contribuyentes casados finaliza con la STC 45/1989, de 20 de febrero¹⁵, donde se establece el derecho a no ser discriminado fiscalmente por

13 El IRPF a pesar de ser un impuesto directo de carácter individual, al tener un carácter subjetivo éste atiende a las circunstancias personales y familiares de cada contribuyente. Por lo que en el IRPF se puede llevar a cabo una tributación grupal, bajo la denominación de tributación conjunta, si se forma parte de misma unidad familiar, ya que así lo recoge el artículo 82 de la Ley del IRPF.

14 Asimismo, también es importante reseñar que, si se trata de una pareja de hecho, donde no existe vínculo matrimonial, los contribuyentes que integran la misma no podrán realizar la tributación conjunta. En el caso de que la pareja de hecho tenga descendientes, sólo uno de los miembros de esta puede formar una unidad familiar con los hijos que reúnan los requisitos indicados cuando se hace referencia a una unidad familiar en defecto de matrimonio y optar, por tanto, a la tributación conjunta.

15 Tribunal Constitucional de España, sentencia disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1251> (16/12/2019).

el hecho de haber contraído matrimonio y poder realizar por separado la declaración del IRPF, dando lugar a la modificación del IRPF mediante la Ley 20/1981, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, a partir de la cual las unidades familiares pueden optar por liquidar el impuesto de manera individual o conjunta. Aunque no es hasta el año 1991 cuando la Ley del IRPF establece que la regla general de tributación para el IRPF es individual, teniendo la regla de tributación conjunta un carácter voluntario y no vinculante para ejercicios posteriores.

Aunque la opción de tributación conjunta se está convirtiendo en una forma de liquidar el IRPF minoritaria, ya que la acumulación de rentas aumenta la carga tributaria como consecuencia de la progresividad del impuesto, y así lo reflejan las estadísticas facilitadas por la Administración Tributaria, nos encontramos con dos reducciones por tributación conjunta, en función del tipo de unidad familiar de que se trate:

- a) Unidades familiares integradas por ambos cónyuges: 3.400€ anuales.
- b) Unidades familiares formadas por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro: 2.150€ anuales.

En cualquier caso, si se opta por la tributación conjunta hay que tener en cuenta que la obligación de declarar o no se determinará de acuerdo con las reglas generales de tributación, ya que no todos los contribuyentes se encuentran obligados a liquidar el IRPF, esto es así cuando:

- 1º) Los contribuyentes obtienen rentas que proceden exclusivamente de los siguientes rendimientos, y no superan los límites establecidos, ya se trate de tributación individual o conjunta:
 - a) Rendimientos del trabajo: 22.000€ anuales con carácter general¹⁶, aunque este límite pasa a ser de 14.000€ anuales en el caso de que:
 - a. Cuando los rendimientos del trabajo procedan de más de un pagador y la suma de ambos rendimientos supere los 1.500€ anuales.
 - b. Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas.
 - c. Pagador de los rendimientos no obligado a declarar.
 - d. Rendimientos sujetos a tipo fijo de retención.
 - b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales, siempre que ambos hayan estado sujetos a retención o

¹⁶ En el caso de pensionistas cuyos únicos rendimientos procedan de pensiones (prestaciones pasivas) el límite será de 22.000€ anuales siempre que el importe de las retenciones practicadas haya sido determinado previamente por la Agencia Tributaria, y, además, cumplan los siguientes requisitos: a) Que no haya aumentado a lo largo del ejercicio el número de pagadores de las prestaciones pasivas respecto de los inicialmente comunicados al formular la solicitud; b) Que el importe de las prestaciones efectivamente satisfechas por los pagadores no difiera en más de 300€ anuales del comunicado inicialmente en la solicitud; c) Que no se haya producido durante el ejercicio ninguna otra de las circunstancias determinantes de un aumento del tipo de retención.

ingreso a cuenta y su cuantía global no supere la cantidad de 1.600€ anuales.

- c) Rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos de Letras del tesoro, subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o precio tasado, y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000€ anuales.

- 2º) Contribuyentes que han obtenido en el ejercicio anterior exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, del capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, sometidos o no a retención, hasta un importe máximo conjunto de 1.000€ anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500€, ya sea tributación individual o conjunta.

Aunque el IRPF está configurado como un impuesto individual, permite la opción de tributación conjunta, con el objetivo de reducir la carga tributaria de aquellas unidades familiares que encuentran en la tributación conjunta la opción más favorable. De forma que la acumulación de rentas que se produce se vea paliada por el uso de la reducción por tributación conjunta. Si bien, lo más reseñable en las opciones de tributación conjunta es que el IRPF recoge una reducción para aquellas familias integradas únicamente por el padre o la madre, más los hijos que convivan con el mismo, es decir, una reducción para familias monoparentales, que, aunque en cuantía es menor que para aquellas unidades familiares formadas por dos progenitores, pone de manifiesto la importancia que están adquiriendo las mismas en la sociedad. Y el establecimiento de la misma es un instrumento de política fiscal que ayuda a las familias integradas por un solo progenitor, que podemos presumir, que van a tener una renta inferior que aquellas familias donde son dos personas adultas las que reciben un salario.

3.2. El mínimo personal y familiar

El mínimo personal y familiar, que puede ser definido como el importe económico de la renta del contribuyente que la Administración considera necesario para satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, es otro de los elementos que integran el IRPF y que puede ser utilizado como un instrumento de política fiscal, ya que el importe que lo conforma no se encuentra sujeto a tributación en IRPF, no reduce, por tanto, la renta del período impositivo, si no que forma parte de la base liquidable para gravarse a tipo cero. Todo ello, con el objetivo de que las unidades familiares con características similares, atendiendo a cuestiones personales y familiares, reciban un mismo trato fiscal, independientemente que sus rentas sean distintas.

El importe que constituye el mínimo personal y familiar de cada contribuyente lo conforman un conjunto de mínimos que el titular del IRPF tendrá que aplicar o no en función de sus circunstancias personales y familiares, ya se trate de tributación individual o conjunta. El primer componente del mínimo personal y familiar es el mínimo del contribuyente, mínimo que siempre ha de incluirse en la liquidación del IRPF, y que en caso de optar por la tributación conjunta sólo tendrá que computarse una vez. El mínimo por contribuyente se encuentra regulado en los artículos 57 y 61 de la Ley del IRPF y está fijado en 5.550€ anuales.

El mismo se puede incrementar con la edad del contribuyente, cuando la edad de este es superior a los 65 años, el importe general se incrementa en 1.150€ anuales, y cuando el contribuyente supere la edad de 75 años el incremento pasa a ser de 1.400€ anuales. Además, también encontramos el mínimo por descendientes¹⁷, el mínimo por ascendientes y el mínimo por discapacidad del contribuyente, de sus ascendientes y descendientes. Estos podrán ser de aplicación o no, en función de las circunstancias personales y familiares de cada contribuyente.

Si bien, para poder aplicar el mínimo por descendientes, ascendientes y discapacidad es necesario que se cumplan una serie de requisitos. En el caso de la determinación del mínimo por ascendientes, regulado en los artículos 58 y 61 de la Ley del IRPF, se determina en función del número de descendientes que generan derecho de aplicación de este, siendo necesario para ello que cumplan los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente sea menor de 25 años, salvo que se trate de descendientes con un grado de discapacidad igual o superior al 33% independientemente de la edad de este.
- Que el descendiente conviva con el contribuyente. En caso de existir una separación matrimonial, estipulándose una guarda y custodia compartida, el mínimo por descendientes se divide entre ambos progenitores¹⁸.
- Que el descendiente no haya obtenido en el ejercicio anterior rentas superiores a 8.000€ anuales, excluidas las exentas del impuesto.
- Que el descendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800€. En este caso es necesario precisar lo siguiente:
 - a. Tributación individual del descendiente: si el descendiente presenta declaración individual, los contribuyentes con derecho a aplicar el mínimo por descendientes podrán hacerlo, siempre que las rentas de este sean inferiores a 1.800€ anuales.
 - b. Tributación conjunta del descendiente con ambos progenitores: éstos pueden aplicarse el mínimo por descendientes que corresponda siempre que cumpla con los requisitos para ello.
 - c. Tributación conjunta del descendiente con uno de los progenitores: en aquellos casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial, el progenitor que tribute con el descendiente se aplicará el mínimo por descendientes que le corresponda.

17 La determinación de las circunstancias familiares que ha de ser tenida en cuenta para la determinación del mínimo por descendientes atiende a la situación familiar existente a la fecha de devengo del impuesto. Si nos encontramos con distintos contribuyentes que tienen el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, el importe que corresponda a dicho mínimo se prorratea por partes iguales. En el caso de ocurrir el fallecimiento de los progenitores, en el año de fallecimiento el mínimo por descendientes al que se tenga derecho se prorrata entre ambos progenitores, aunque el progenitor que vive tribute de manera conjunta con los hijos mayores de edad, ya que se considera que a la fecha de devengo del impuesto los dos progenitores tienen derecho a la aplicación.

18 En aquellos casos en que la guarda y custodia sea atribuida a uno de los progenitores, normalmente correspondiendo a aquel con el que conviven, será este quien se aplique el mínimo por descendientes.

En cuanto a las cuantías que determinan el mínimo por descendientes hay que tener en cuenta que las mismas varían en función del número de descendientes del contribuyente, y que la cuantía que genera cada descendiente puede variar de un período impositivo a otro, si aumenta o disminuye el número de descendientes con derecho a aplicación, ya sea por incumplir las condiciones necesarias para dar derecho al mismo o por incremento o disminución de la unidad familiar sujeta a tributación en el IRPF. Asimismo, la cuantía establecida por descendiente se ve incrementada cuando se trata de descendientes menores de tres años, el incremento que corresponde es de 2.800€ anuales. Y en caso de fallecimiento de un descendiente el importe que se aplica al mínimo por descendientes es de 2.400€.

El importe de las cuantías del mínimo por descendientes las podemos observar en la Tabla 2, comprobando que las mismas se incrementan conforme aumenta el número de descendientes, hasta el cuarto, momento en el que permanecen constantes. Si analizamos la evolución de estas, podemos comprobar que las mismas experimentaron un incremento en el año 2015, pero desde ese momento no han sufrido ninguna modificación. Dado la importancia del mínimo personal y familiar, y más concretamente del mínimo por descendientes, dada la baja natalidad que hay en España, quizá sería adecuado plantearse si a través del IRPF, y más concretamente mediante una actualización constante del mínimo por ascendiente, incrementando el mismo a las necesidades reales de las familias, podría ser un instrumento de política fiscal adecuado en beneficio de la natalidad.

Tabla 2: Evolución del Mínimo por Descendientes

	2014	2015-2019
Primero	1.836€	2.400€
Segundo	2.040€	2.700€
Tercero	3.672€	4.000€
Cuarto y siguientes	4.182€	4.500€
Menores de 3 años	2.800€	2.800€

Fuente: Elaboración propia

Siguiendo con la determinación del mínimo personal y familiar también hay que tener en cuenta el mínimo por ascendientes, es decir, los padres, abuelos y bisabuelos, de quien descienda el contribuyente y que estén unidos a este por vínculo de parentesco en línea recta por consanguinidad o por adopción¹⁹. Para que los ascendientes generen el derecho de aplicación del mínimo por ascendientes tienen que cumplir una serie de requisitos, similares a los que generan derecho al mínimo por descendientes, éstos son:

19 No tienen la consideración de ascendientes del contribuyente aquellas personas únicas por vínculo de parentesco en línea colateral, tíos o tíos abuelos, o por afinidad, suegros.

Transferencia

- Que el ascendiente sea mayor de 65 años a la fecha de devengo del impuesto, o que se trate de una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33% independientemente de su edad.
- Que conviva con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo²⁰.
- Que el ascendiente no haya obtenido rentas en el ejercicio anterior superiores a 8.000€, excluidas las rentas exentas.
- Que el ascendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800€.

Las cantidades que se incluyen en el mínimo personal y familiar por ascendientes a cargo se determinan en función de la edad de ascendiente. Si la edad de este es de 65 años el mínimo personal y familiar se incrementa en 1.150€, cantidad que se incrementa en 1.400€ cuando el ascendiente cumple los 75 años. Estas cantidades permanecen contantes desde el año 2015, anteriormente las mismas eran de 918€ y 1.122€ respectivamente²¹.

En último lugar, el mínimo personal y familiar del contribuyente se completa atendiendo al mínimo por discapacidad, ésta puede corresponder tanto al contribuyente como descendientes y ascendentes. Por tanto, aquellos miembros de la unidad familiar que acrediten²² una discapacidad igual o superior al 33%, darán lugar a un incremento del mínimo personal y familiar desde 3.000€ hasta 12.000€ en función del grado de discapacidad y la dependencia de terceras personas, tal y como se puede observar en la Tabla 3.

Tabla 3: Mínimo por discapacidad (2019)

Grado de discapacidad	Discapacidad	Gastos Asistenciales	Total
Igual o superior al 33% e inferior al 65%	3.000€		3.000€
Igual o superior al 33% e inferior al 65% y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida	3.000€	3.000€	6.000€
Igual o superior al 65%	9.000€	3.000€	12.000€

Fuente: Elaboración propia

20 Se considera que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

21 Como ocurre con el mínimo por descendientes la determinación de las circunstancias personales y familiares tenidas en cuenta serán aquellas que concurren a la fecha de devengo del impuesto. Asimismo, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes, su importe tendrá que ser prorrateado por partes iguales.

22 El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o el órgano competente de las Comunidades Autónomas.

La aplicación del mínimo por discapacidad requiere que se cumplan una serie de condiciones, siendo estas:

- La determinación de las circunstancias personales y familiares que han de tenerse en cuenta en la aplicación del mínimo por discapacidad se realizará atendiendo a la situación existente a la fecha de devengo del impuesto.
- La aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes está condicionada a que cada uno de ellos genere derecho a la aplicación del mínimo respectivo.
- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad, ya sea por ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará por partes iguales.

La inclusión del mínimo por discapacidad en la determinación del mínimo personal y familiar se argumenta la necesidad de aquellas personas que tienen una discapacidad van a necesitar llevar a cabo un mayor gasto en determinados bienes y servicios, lo que supone un mayor desembolso económico, unido a una limitación de la obtención tanto de rendimientos del trabajo como de actividades económica como consecuencia de la discapacidad. Por ello, mediante el incremento del mínimo personal y familiar se trata de beneficiar mediante un instrumento fiscal, en este caso el IRPF a las personas con discapacidad. Si bien, podemos observar que los importes que conforman el mínimo por discapacidad no se actualizan de manera anual, si no que los mismos permanecen constantes a lo largo de los años sin que se produzca variación alguna, mientras que el resto de los bienes y servicios demandados por las personas con discapacidad, sí que ven incrementado su precio.

Tabla 4: Mínimo por discapacidad (2013)

Grado de discapacidad	Discapacidad	Gastos Asistenciales	Total
Igual o superior al 33% e inferior al 65%	2.316€		2.316€
Igual o superior al 33% e inferior al 65% y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida	2.316€	2.316€	4.632€
Igual o superior al 65%	7.038€	2.316€	9.354€

Fuente: Elaboración propia

En la Tabla 4 podemos observar las cantidades que conformaban el mínimo personal y familiar en el año 2013, las mismas se incrementaron el período impositivo siguiente, pero permanecen constantes hasta el momento actual, al igual que ocurre con los mínimos por contribuyente, ascendientes y descendientes. Por tanto, atendiendo a la importancia del IRPF como principal impuesto directo del sistema tributario español, y con su carácter personal y subjetivo, podemos señalar que quizá para un adecuado cumplimiento de los principios de

redistribución de la renta y solidaridad, sería conveniente que los importes que conforman el mínimo personal y familiar en el IRPF se actualizaran anualmente, atendiendo al contexto económico y social del país, al igual que lo hacen las pensiones, los suelos y salarios, así como los precios de los bienes y servicios consumidos por las familias.

4. Rendimientos que conforman el IRPF

4.1. Rentas sujetas a tributación en el IRPF

Las familias pueden obtener distintos tipos de rendimientos que se integran en la base imponible del IRPF para someterse de manera conjunta a tributación. Atendiendo a los distintos tipos de rendimientos que integran el IRPF (rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económica, pérdidas y ganancias patrimoniales e imputaciones de renta) podemos identificar determinados beneficios o incentivos fiscales que pueden ser aplicados por los contribuyentes atendiendo a sus circunstancias personales y familiares, en este caso directamente relacionadas con su situación laboral, ya que el hecho imponible del IRPF lo constituye la obtención de renta por parte del sujeto pasivo.

En ningún caso debemos olvidar que el IRPF es un impuesto de carácter individual por lo que en el momento de liquidación del mismo ha de realizarse una individualización de rentas, a pesar de que se opte por la tributación conjunta, en función del origen o fuente de la renta, independientemente del régimen económico del matrimonio. Por ello, los rendimientos del trabajo y los rendimientos de actividades económicas serán atribuidos de manera exclusiva a quien los haya generado, los rendimientos del capital serán atribuidos a los titulares de los mismos, al igual que las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta.

En la determinación del rendimiento neto del trabajo²³, determinado entre la diferencia de los importes íntegros que conforman el rendimiento del trabajo, ya sea de forma dineraria o en especie, menos los gastos deducibles²⁴ que determina la Ley, no encontramos ningún beneficio o incentivo fiscal específico para las familias, es más, los gastos deducibles recogidos en el artículo 19.2.f) de la Ley del IRPF se aplicarán por unidad familiar. Únicamente aquellos contribuyentes que tengan unos rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825€ podrán aplicarse una reducción general de rendimientos del trabajo, tal y como se recoge en la Tabla 5.

23 Tienen tal consideración de rendimiento del trabajo *«todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas»*, según lo establecido en el artículo 17 de la LIRPF.

24 Tendrán la consideración de gastos deducibles: cotizaciones a la Seguridad Social o mutualidades generales obligatorias de funcionarios, deducciones por derechos pasivos, cotizaciones a los colegios de huérfanos o instituciones similares, cuotas satisfechas a los sindicatos, cuotas satisfechas a colegios profesionales (límite de 500€) y gastos de defensa jurídica derivados de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe rendimientos (límite 300€).

Tabla 5: Reducción general por obtención de rendimientos del trabajo

13.115€	5.565€
Entre 13.115€ y 16.825€	5.565 - [1,5 x (RNT - 13.115)]

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 35/2006

La reducción general por aplicación de rendimientos del trabajo se ha visto incrementada en los últimos años, pues hasta el ejercicio impositivo de 2018 la reducción era de 4.080€, teniendo tres tramos en lugar de dos, tal y como se puede observar en la Tabla 6.

Tabla 6: Reducción general por obtención de rendimientos del trabajo (Periodo 2014-2019)

Rendimiento neto positivo	Otras rentas	Importe de la reducción
9.180€ o menos	6.500€ o menos	4.080€
	Más de 6.500€	2.652€
Entre 9.180€ y 13.260€	6.500€ o menos	4.080 - [0,35 x (RNT - 9.180)]
	Más de 6.500€	
Entre 13.260 y 16.825€	Cualquier importe	2.652€

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 35/2006

Si realizamos una comparación con ambas reducciones generales del trabajo podemos observar como un contribuyente que obtiene un rendimiento neto positivo del trabajo de 9.180€ –sin obtener ningún otro tipo de renta, o ser estas inferiores a 6.500€– en el año 2014 se podría practicar una reducción general de 4.080€, mientras que en el presente período impositivo la reducción sería de 5.565€. En esencia, se ha incrementado la reducción general. Aunque a pesar de este incremento no encontramos en la determinación del rendimiento neto reducido del trabajo ningún beneficio fiscal para las familias.

Atendiendo a los rendimientos del capital mobiliario no se encuentra ningún trato fiscal diferente para las familias, no existiendo, por tanto, ningún elemento fiscal que favorezca el ahorro de las mismas. Si bien, a lo largo de los últimos años se han diseñado por parte de la Administración distintos productos financieros con una fiscalidad ventajosa, pensados con el objetivo de sustituir a los planes de pensiones e incentivar el ahorro. Estos son los Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS), los cuales van a permitir a las familias celebrar contratos con entidades aseguradoras para constituir con sus ahorros una renta vitalicia asegurada, siempre y cuando el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente y el período mínimo de aportaciones para la constitución de la renta vitalicia sea de cinco años en el momento de la constitución de esta. La aportación máxima que podrá realizar el contribuyente será de 8.000€ anuales, siendo el importe total de las primas acumuladas de un máximo

de 240.000€. Y si el contribuyente cumple todos los requisitos establecidos gozará de una exención en el IRPF sobre la rentabilidad que se ponga de manifiesto en la constitución de una renta vitalicia.

Asimismo, las familias también podrán hacer uso de los Planes de Ahorro a Largo Plazo, pudiendo configurarse bien como seguros individuales de vida, Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP). En este caso, se trata de un seguro de vida individual, donde el propio contribuyente es el contratante, asegurado y beneficiario –salvo en caso de fallecimiento–, que no cubre contingencias distintas a las de supervivencia o fallecimiento. O bien, como depósitos y contratos financieros, Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo (CIALP), en este caso se trata de una cuenta de ahorro, cuya liquidación se realizará exclusivamente en dinero y con un límite de 5.000€ anuales. Un contribuyente únicamente podrá disponer de uno de estos productos financieros, o en su caso, la entidad de crédito deberá garantizar, al menos, un capital equivalente al 85% de la suma de las primas satisfechas o de las aportaciones realizadas. Y siempre y cuando el contribuyente cumpla con los requisitos establecidos en la Ley del IRPF y mantenga un SIALP o CIALP durante al menos 5 años, los rendimientos del capital mobiliario que obtenga estarán exentos de tributación en el IRPF.

Siguiendo con los rendimientos del capital inmobiliario, sí que encontramos un tratamiento fiscal específico para aquellos casos donde el rendimiento proviene del arrendamiento de un inmueble a un familiar. Se trata, del rendimiento mínimo en caso de parentesco, y se aplicará en aquellos casos en los que el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble, o, del derecho real que recaiga sobre este, sea el cónyuge o un pariente del contribuyente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive. Y la determinación del rendimiento mínimo en caso de parentesco se realizará atendiendo a lo establecido en la Ley del IRPF, donde se determina que el rendimiento mínimo del capital inmobiliario en caso de parentesco no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el 2% al valor catastral²⁵.

A través del establecimiento del rendimiento mínimo en caso de parentesco se pretende evitar que cuando se lleve a cabo un arrendamiento a un familiar, el mismo se realice atendiendo al precio de mercado y no por un precio inferior al mismo, evitando así una tributación menor a la que realmente corresponde. Aunque, también nos podemos encontrar situaciones en las que, debido a esta limitación de los rendimientos, en caso de existir, por ejemplo, una derrama por parte de la comunidad de propietarios por una cuantía importante, el propietario del inmueble tenga que imputarse un rendimiento mayor al que le correspondería en caso de tener arrendado el inmueble a un tercero.

En el caso de los rendimientos de actividades económicas no encontramos ningún beneficio o tratamiento fiscal diferenciado para las unidades familiares. Únicamente la Ley del IRPF establece una serie de requisitos para la afecta-

25 O el 1,1% del valor catastral si se trata de inmuebles urbanos cuyos valores catastrales han sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez periodos anteriores.

ción²⁶ y desafectación de los elementos patrimoniales entre el patrimonio empresarial o profesional y el personal, todo ello con el objetivo de que el contribuyente no minore de manera voluntaria los rendimientos de su actividad económica con el objetivo final de reducir su carga tributaria, así como establece una serie de requisitos²⁷ para la prestación de trabajo entre miembros de la unidad familiar, con el fin de evitar, por un lado, deducciones ficticias, estableciendo como gastos deducibles salarios que realmente no son retribuidos a los miembros de la unidad familiar, y, por otro, establecer retribuciones a los miembros de la unidad familiar más elevadas que los que corresponde al normal de mercado, dando lugar al primer objetivo. Además, en el caso de que se realice un autoconsumo de la actividad por parte de la unidad familiar este debe valorarse atendiendo al valor normal de mercado.

El tratamiento fiscal que reciben las familias para las ganancias y pérdidas patrimoniales tiene especial importancia cuando se produce una disolución del matrimonio o una transmisión lucrativa de una empresa familiar. En principio, atendiendo al artículo 33 de la Ley de IRPF no tiene lugar una ganancia patrimonial cuando se produce una disolución de la sociedad de gananciales o la extinción del régimen económico matrimonial de participación, es decir, cuando se disuelve un matrimonio, independientemente de que el mismo se constituyera en régimen de gananciales o en separación de bienes. No constituye una ganancia patrimonial, ya que la alteración patrimonial que se produzca se encuentra exenta en base a que la normativa considera que existe una masa patrimonial cuya titularidad pertenece a dos personas, y que, si se produce la división del patrimonio de las mismas, la división de este se va a realizar a cada cotitular por partes o valores similares²⁸. Asimismo, cuando nos encontramos ante una transmisión lucrativa de empresas familiares, la tributación de dicha transmisión en el IRPF no se encuentra sujeta, ya que la misma tributa por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁹.

Entre las distintas ganancias patrimoniales que pueden afectar a las familias es importante destacar que algunas de ellas se encuentran exentas del IRPF: donaciones de bienes con derecho a deducción en la cuota, entrega de bienes del Patrimonio Histórico en pago del IRPF, dación de pago de la vivienda habitual, exención para acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación adquiridas antes del 29 de septiembre de 2013 o las rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales. Si bien, hay que prestar especial

26 La afectación empresarial habrá de cumplir los siguientes requisitos: 1º) la incorporación de un bien a la actividad económica desde el patrimonio personal del contribuyente titular de la misma no da lugar a alteración patrimonial alguna. 2º) El elemento patrimonial se incorpora a la contabilidad por el valor de adquisición en el momento de la afectación y 3º) No se considerará que existe afectación si el elemento patrimonial se enajena antes de que transcurran 3 años desde la afectación.

27 1º) Acreditación del contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social; 2º) Convivencia del cónyuge, o hijo menos, con el titular de la actividad y 3º) Las retribuciones no pueden ser superiores a las del normal de mercado.

28 La exención no incluye que si se ha producido un aumento del valor de los elementos patrimoniales que hasta el momento tenían un carácter común no vayan a tributar como una ganancia patrimonial, pero la tributación quedará diferida hasta que se produzca una transmisión de estos.

29 Además, la Ley del ISyD permite aplicar una reducción del 95% en la base imponible del impuesto, en aquellas situaciones de transmisión de participaciones «*inter vivos*», en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

atención a la exención existente en la transmisión de vivienda habitual para mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia³⁰. Ya que, con esta medida, volvemos a poner de manifiesto la vulnerabilidad de determinadas unidades familiares, que ante la reducción de ingresos cuando llega el momento de la jubilación, o la existencia de una dependencia, obligan a la transmisión de la vivienda habitual para obtener liquidez.

En último lugar, atendiendo a las imputaciones de renta y su incidencia en la tributación de la unidad familiar, éstas solo afectan a aquellas que tengan un inmueble a parte de la vivienda habitual, ya que el artículo 85 de la Ley del IRPF establece que deben incluirse en la base imponible del mismo el derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles urbanos, no afectos a actividades económicas, o rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos a actividades económicas.

El IRPF, también recoge, en su artículo 7, exenciones para determinadas rentas obtenidas por el contribuyente, ya que normalmente estas están vinculadas a las características personales o familiares del IRPF, entre las rentas de carácter familiar exentas podemos encontrar: las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan, como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad –mayores de 65 años o menores–, becas públicas y becas concedidas por determinadas entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias, las anualidades por alimentos, las prestaciones por entierro o sepelio, los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a los sistemas de previsión social, prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las administraciones públicas ya sean vinculadas al nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores entre otras.

Si bien, centrándonos en el ámbito del tratamiento fiscal favorable para las familias, y el problema de envejecimiento de la población española, entre las rentas exentas podemos destacar: las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas. Desde octubre de 2015 las prestaciones por nacimiento, cuidado de menores –adopción y acogimiento– y corresponsabilidad del lactante, se encontrarán exentas de tributación en el IRPF, así como las prestaciones familiares establecidas por la Seguridad Social, en su modalidad no contributiva, siendo éstas:

- a) Una asignación económica por cada hijo menor de 18 años o mayor de dicha edad y que esté afectado por una discapacidad en un grado igual o superior al 65%, a cargo del beneficiario, cualquiera que sea la naturaleza

30 No deberán integrar en la base imponible de su liquidación del IRPF la ganancia patrimonial que obtengan por la transmisión de su vivienda habitual si la renta obtenida por la misma se transforma en un capital, ya sea una renta temporal o vitalicia.

legal de la filiación, así como por los menores a su cargo en régimen de acogimiento familiar o guarda con fines de adopción.

- b) Una prestación económica de pago único a tanto alzado por nacimiento o adopción de hijo, en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en los casos de madres con discapacidad.
- c) Una prestación económica de pago único por parto o adopción múltiples.

Esta medida de reciente introducción en la normativa del IRPF tiene como objetivo principal el favorecer la natalidad, ya que declara exentas de tributación las rentas que se perciben, aumentando la capacidad económica de las familias para hacer frente a los gastos que origina la llegada de un nuevo miembro a la unidad familiar. Por lo tanto, aunque en el cálculo de los rendimientos no encontramos reducciones específicas para las familias, sí que en el apartado de rentas exentas encontramos exenciones que benefician a las familias, y favorecen la natalidad.

4.2. Reducciones de la base imponible

Una vez calculados los distintos rendimientos que conforman la base imponible³¹ del IRPF, se tiene que proceder a la determinación de la base liquidable del IRPF. Para ello, se ha de aplicar el artículo 51 de la Ley de IRPF donde se establecen una serie de reducciones a la base imponible general³², con el objetivo de adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares de cada contribuyente, por lo que las mismas hacen referencia al futuro de los contribuyentes, incentivando la constitución de ahorros para la futura jubilación, así como la protección económica de las personas con discapacidad, ya se trate del propio contribuyente o de un familiar, las reducciones son las siguientes:

- Reducción por tributación conjunta, distinguiendo entre declaraciones conjuntas de unidades familiares integradas por ambos cónyuges, donde la reducción de la base imponible será de 3.400€ anuales, y declaraciones conjuntas de unidades familiares monoparentales, donde la base imponible se reducirá en 2.150€ anuales.
- Reducciones por aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social, en este caso encontramos distintos tipos de reducciones:
 - Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones, tanto del contribuyente como si se trata de una retribución del trabajo en especie.
 - Aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social.
 - Primas satisfechas a los planes de previsión asegurados.
 - Aportaciones a los planes de previsión social empresarial.

31 Siguiendo las normas de integración y compensación que establece la Ley del IRPF, y teniendo en cuenta que hay que distinguir entre base imponible general y base imponible del ahorro.

32 A la base imponible del ahorro únicamente serán aplicables las reducciones de la base imponible general cuando exista un remanente por no poder ser aplicadas todas a la misma. No pudiendo generar en ningún caso una base liquidable del ahorro negativa.

- Primas satisfechas a seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia.

Las distintas reducciones a los sistemas de previsión social tienen unas normas de carácter común, que limitan la reducción de la base imponible del contribuyente³³, ya que el conjunto de las aportaciones anuales máximas realizadas a los sistemas de previsión social anteriormente mencionados, incluyendo los que realicen los promotores de los mismos, no podrá exceder de la menor de las siguientes cantidades: a) el 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente por el contribuyente en el ejercicio fiscal que corresponda; b) 8.000€ anuales³⁴.

Asimismo, la normativa del IRPF permite también reducir la base imponible del contribuyente que realice aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente, con un límite máximo anual de 2.500€ anuales, siempre y cuando el cónyuge no obtenga rendimientos por una cuantía superior a 8.000€ anuales.

- Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, pudiendo ser el aportante tanto la persona con discapacidad como quienes tengan con la misma una relación de parentesco en línea recta o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que le tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. Los límites máximos de las aportaciones serán de 24.250€ si la aportación la lleva a cabo la persona con discapacidad, o de 10.000€ anuales cuando se trata de una tercera persona, no pudiendo reducir, en cualquier caso, el total de aportaciones a la persona con discapacidad 24.250€.
- Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad, en este caso, las aportaciones podrán ser tanto dinerarias como en especie, siendo el límite máximo de estas de 10.000€ por aportante y de 24.250€ anuales para el conjunto de reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido.
- Reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, la pensión complementaria se establece cuando se produce un desequilibrio económico entre ambos cónyuges, de manera que el cónyuge que sufre un empeoramiento económico tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial de separación o divorcio. El perceptor de esta tendrá que declarar las rentas obtenidas como rendimientos del tra-

33 Los límites se aplican a cada uno de los miembros que integran la unidad familiar. Y aquellas aportaciones que no hubieran podido reducir la base imponible por superar los límites máximos establecidos por la Ley, se podrán reducir en los cinco años siguientes, siempre que se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones poder reducir el exceso.

34 Aunque si se trata de un seguro colectivo de dependencia contratado por una empresa para cubrir el compromiso de pensiones se establece un límite adicional, propio e independiente de 5.000€ anuales.

bajo, mientras que el pagador verá reducida su base imponible general, sin que la minoración pueda dar lugar a una base imponible negativa.

En cuanto a las anualidades por alimentos a favor de los hijos, para éstos suponen unas rentas exentas, mientras que para el pagador suponen una reducción de la base imponible general, aunque si el importe de dichas anualidades es inferior a la base liquidable general y no se tiene derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, se someterán a graven de manera separada.

- Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel, el límite máximo en este caso es de 24.250€ anuales, pudiendo realizar aportaciones únicamente los contribuyentes que tienen la condición de deportistas profesionales o de alto nivel.

La aplicación de las mencionadas reducciones a la base imponible general se tiene que realizar en el orden establecido en la Ley –el seguido en el presente documento–, tras la aplicación de estas se obtiene la base liquidable general, sin que esta pueda resultar negativa como consecuencia de las citadas reducciones. De forma que la base liquidable general únicamente será negativa cuando también lo sea la base imponible general³⁵, no pudiendo aplicarse en ese caso ninguna reducción.

5. Deducciones de carácter familiar en el IRPF

La liquidación del IRPF termina con una nueva adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, y lo hace mediante las deducciones a la cuota íntegra. Y aunque no todas las deducciones tienen un carácter estrictamente familiar, ya que podemos dividir las deducciones recogidas en el IRPF en dos tipos: generales³⁶ y familiares, ambos tipos suponen una adecuación del impuesto a las características propias de la unidad familiar del contribuyente. Si bien, las deducciones de carácter familiar podemos decir que tienen un claro objetivo de fomentar el apoyo a las familias con hijos, y, por ende, la natalidad, así como aquellas unidades familiares que tienen algún miembro con una discapacidad reconocida.

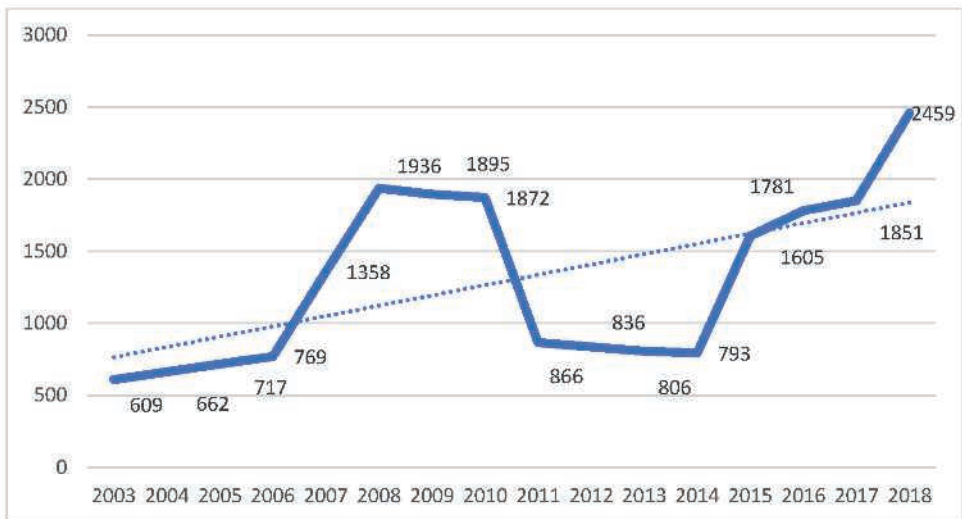
35 Si nos encontramos ante una base imponible general negativa, su importe deberá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes, realizándose la compensación en la cuantía máxima que perita cada uno de los ejercicios. En caso de tributación conjunta serán compensables, de manera exclusiva, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas.

36 Las deducciones generales que recoge el IRPF son: deducción por inversión en vivienda habitual (suprimida el 1 de enero de 2013, pero aún muchas familias siguen disfrutando de la misma), deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades en estimación directa, deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación objetiva, deducciones por donativos y otras aportaciones, deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, deducción por aportaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial y deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Por tanto, las deducciones de carácter familiar adquieren gran importancia para las familias, ya que en muchos casos suponen una inyección económica que les ayuda en la gestión de los gastos diarios de la misma, ya que, a pesar de ser una medida de carácter fiscal, y, vinculadas directamente con el IRPF, las deducciones se pueden percibir de manera mensual. Razón, por la que muchas familias las entienden más como una ayuda económica a las familias que como un incentivo fiscal.

La importancia de las deducciones de carácter familiar la podemos observar en el gráfico 5, donde vemos la evolución de estas desde el año 2003 hasta la actualidad. Y como se puede apreciar en el mismo éstas han adquirido una gran importancia en los últimos años, alcanzando los 2.459 millones de euros en el año 2018. Del año 2006 al año 2008 las deducciones de carácter familiar ya experimentaron un avance importante, pero la crisis económica de carácter global del año 2008, dio lugar a que las mismas se vieran afectadas y se redujeran a niveles de años anteriores. Sin embargo, en los últimos años las mismas han vuelto a adquirir una gran importancia, ya que se han establecido nuevas deducciones de carácter familiar.

Gráfico 5: Deducciones Familiares en el IRPF (Millones de Euros)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT

La deducción de carácter familiar más conocida, ya que lleva más tiempo implantada en el ámbito del IRPF, es la deducción por maternidad, regulada en el artículo 81 de la Ley del IRPF. La mencionada deducción será de aplicación para mujeres con hijos menores de 3 años, ya se trate de hijos por naturaleza o de hijos adoptados y menores vinculados a la contribuyente por razón de tutela o acogimiento. Si bien, esta deducción no tiene un carácter general, ya que la misma sólo es de aplicación cuando se cumplen unos requisitos, siendo éstos:

- a) Que se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

- b) Que se realice una actividad por cuenta propia o ajena.
- c) Que se esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.

Se trata, en definitiva, de una deducción de la que únicamente pueden ser beneficiarias mujeres que sean madres y trabajadoras, ambos requisitos de manera simultánea. Si bien, en caso de fallecimiento de la madre o cuando la guardia y custodia se atribuya de manera exclusiva al padre, o a un tutor legal, la deducción por maternidad se podrá aplicar al mencionado contribuyente, siempre y cuando, cumpla los requisitos señalados anteriormente. No debemos, olvidar que se trata de una deducción de carácter familiar que pretende fomentar la natalidad en nuestro país, en este caso mediante un pequeño incentivo fiscal.

La cuantía de la deducción es de 100€ mensuales, por cada mes del período impositivo en el que concurren de forma simultánea los requisitos establecidos para su aplicación³⁷. Si bien, el importe total de la deducción no podrá superar el importe de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo por el contribuyente que tiene derecho a la deducción, siendo el límite máximo anual de 1.200€. Aunque la característica más reseñable de la deducción de maternidad es la posibilidad de solicitar su pago por anticipado³⁸, percibiendo cada mes la cuantía que corresponda. Esta opción es voluntaria, y se puede optar por la misma, o esperar a la liquidación del IRPF y solicitarla en la misma.

Además, para complementar la deducción por maternidad y favorecer la conciliación familiar, desde el 1 de enero de 2018, la cita deducción se puede incrementar de manera adicional por gastos de custodia en guardería o centros de educación infantil autorizados hasta en 1.000€ anuales adicionales. Para ello, es necesario que el contribuyente cumpla los requisitos necesarios para la aplicación de la deducción por maternidad y, que, además, satisfaga gastos de cus-

37 La determinación de los hijos se realiza atendiendo a las circunstancias que concurren el último día de cada mes. En caso de tratarse de hijos naturales se computa por entero el mes de nacimiento, sin que se compute el mes en el que el hijo cumple los tres años. Mientras que el requisito de alta en la Seguridad Social o Mutualidad, se entiende cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

38 Para solicitar el cobro por anticipado es necesario que se cumplan unos requisitos en cuanto a meses en que se esté dado de alta en la Seguridad Social o Mutualidades y coticen los plazos mínimos que se indican a continuación: a) Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta al menos quince días de cada mes, en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar; b) Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50% de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el apartado a); c) Trabajadores por cuenta ajena en alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el mes y que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período; d) Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes especiales de la Seguridad Social no citados en los apartados anteriores o mutualidades respectivas alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días al mes.

todia³⁹ del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados. La ampliación de la deducción por maternidad no se puede solicitar de manera anticipada, sino que tendrá que realizarse su solicitud directamente en la liquidación del IRPF. La cuantía máxima de deducción podrá ser de hasta 83,33€ por cada mes en que concurren de forma simultánea los requisitos necesarios para su aplicación, con un máximo de 1.000€ anuales o la menor de las siguientes cantidades: a) las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social o Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción, delegación de guarda para la convivencia preadoptiva o acogimiento o b) el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo autorizado.

Además, dentro de las deducciones familiares del IRPF, también podemos encontrar las deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo, buscando, como anteriormente se ha mencionado el fomento de la natalidad y la protección de las familias. Por ello, la deducción tiene unas características similares a la deducción por maternidad, ya que minoran la cuota diferencial de la liquidación del IRPF con independencia de que la misma sea positiva o negativa y se pueden solicitar de manera anticipada. Esta deducción se divide en cinco deducciones diferentes, éstas son:

- a) Deducción por cada descendiente con discapacidad.
- b) Deducción por cada ascendiente con discapacidad.
- c) Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad.
- d) Deducción por familia numerosa.
- e) Deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos (familias monoparentales).

Para poder aplicar cualquiera de las deducciones anteriores los contribuyentes tendrán que percibir alguno de los siguientes rendimientos: a) salarios o rendimientos de actividades económicas como consecuencia de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad, ya sea por cuenta ajena o propios; b) percibir prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, c) pensiones abonadas por el Régimen General y los regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado y d) prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de previsión social que actúen como alternativa a la Seguridad Social.

39 Tienen la consideración de gastos de custodia las cantidades que cumplan las siguientes condiciones: a) que sean satisfechas a guarderías o centros de educación infantil autorizados; b) que se abonen los siguientes conceptos: preinscripción y matrícula, asistencia en horario general o ampliado y alimentación; c) que su abono se corresponda a gastos que se hayan producido por meses completos y d) que no tengan para el contribuyente la consideración de rendimientos del trabajo en especie.

Adicionalmente, y en función de la deducción que se quiera aplicar el contribuyente, tendrán que concurrir las siguientes circunstancias:

- Por cada descendiente con discapacidad: tener derecho al mínimo por descendientes.
- Por cada ascendiente con discapacidad: tener derecho al mínimo por ascendientes.
- Por cónyuge no separado legalmente con discapacidad: el cónyuge con discapacidad no ha de obtener rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000€ ni generar derecho a deducción por ascendientes o descendientes.
- Por familia numerosa: los contribuyentes que sean un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que formen parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.
- Por ser un ascendiente con dos hijos y cumplir todas y cada una de las siguientes condiciones:
 - Estar separado legalmente o sin vínculo matrimonial.
 - No tener derecho a percibir anualidades por alimentos por los hijos.
 - Tener derechos por los hijos a la totalidad del mínimo por descendientes.

En este caso, la cuantía máxima de deducción es de 1.200€ por descendiente, ascendiente o cónyuge con discapacidad a cargo, así como para el caso de familias monoparentales. Aunque si se trata de una familia numerosa de categoría especial, el importe de la deducción se puede incrementar hasta 2.400€ anuales, incrementándose hasta en 600€ anuales adicionales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda el número mínimo de hijos exigidos para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda⁴⁰.

El conjunto de deducciones que conforman las deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo da lugar a una serie de

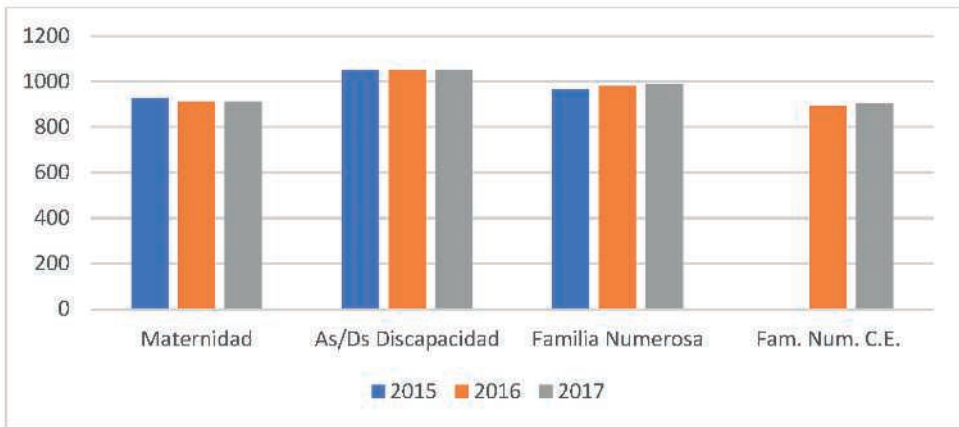
40 La deducción se prorrateará a partes iguales cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la misma. Igualmente, la deducción se aplica de forma proporcional al número de meses en que se cumplen los requisitos que dan derecho a su aplicación. Siendo el límite de la deducción el importe de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período, teniendo en cuenta las siguientes reglas especiales en la aplicación del límite: a) Si el contribuyente tuviera derecho a la deducción respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos; b) En caso de familias numerosas de categoría especial, el incremento de un 100% de la deducción no se tendrá en cuenta a efectos del citado límite y d) Tampoco se tendrá en cuenta a efectos del límite, el incremento en 600€ anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial. Si bien, aquellos contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones de la Seguridad Social o Clases Pasivas y prestaciones análogos no les será de aplicación el mencionado límite.

incompatibilidades entre las mismas, siendo estas incompatibilidades las siguientes:

- a) La deducción por cónyuge no separado legalmente y la deducción por descendientes y ascendientes con discapacidad respecto de la misma persona.
- b) La deducción por familia numerosa y la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos.

El conjunto de deducciones de carácter familiar conforman un conjunto de acciones de carácter fiscal de gran relevancia para las familias, ya que pueden ser el detonante para aumentar la unidad familiar. Aunque, para el incremento de la natalidad, y dar solución, al problema del envejecimiento de la población, son también necesarias otras medidas de carácter económico y social. Pero, tal y como se puede observar en el gráfico 6 suponen un importante desembolso fiscal a la administración tributaria, que se traduce en una mayor capacidad económica de las familias, repercutiendo de manera indirecta pero positivamente en el consumo, y, por tanto, aumento de los ingresos tributarios por esta vía.

Gráfico 6: Deducciones Familiares, maternidad, discapacidad y familia numerosa, en el IRPF (Millones de Euros)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT

Aunque las principales deducciones de carácter familiar han sido establecidas en el IRPF por parte de la autoridad tributaria de carácter estatal, al ser un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas, teniendo estas posibilidades de llevar a cabo ciertas modificaciones en la configuración del impuesto, las mismas han desarrollado una serie de medidas fiscales de carácter autonómico, similares a las deducciones familiares de carácter estatal. Si bien, debido al carácter autonómico de las mismas, cada comunidad tiene unas

deducciones diferentes, tanto en criterios de deducción como importe, de las cuales sólo pueden ser beneficiarios los contribuyentes residentes en su territorio.

6. Conclusiones

El envejecimiento de la población es un problema económico y social de gran importancia para muchas jurisdicciones, donde como hemos visto España no es una excepción. Por ello, las autoridades competentes, incluidas las tributarias, no pueden permanecer impasibles ante una situación con importantes efectos negativos a medio y largo plazo para el conjunto de la sociedad. Ya que una población altamente envejecida requiere de numerosos bienes y servicios, mientras que su aportación a los ingresos públicos es mínima, ya que la renta disponible disminuye, con carácter general, en el momento de la jubilación. Y uno de los instrumentos que tienen para hacer frente a uno de los mayores problemas a los que se enfrenta la sociedad actualmente es la política fiscal.

La política fiscal tiene un papel muy importante para un correcto devenir de la economía de una jurisdicción, ya que el presupuesto público se determina en función de los ingresos públicos, conformados en su mayoría por los ingresos fiscales. Además, no podemos obviar que gran parte de la política monetaria está en manos de la UE, por lo que, para los estados miembros, incluida España, su principal instrumento de política son los tributos. Por tanto, aunque los problemas de envejecimiento de la población y la política fiscal nos parezcan dos cuestiones independientes las mismas tienen una clara interconexión, pues la política fiscal puede ser fundamental para ayudar a los contribuyentes mayores que conforman nuestra sociedad, mediante bienes y servicios públicos, como el aliciente definitivo para impulsar la natalidad.

Y el IRPF se convierte en el instrumento más adecuado para paliar, en la medida de lo posible, los efectos de la baja natalidad de la población española. Ya que se trata de un impuesto directo, subjetivo y progresivo. Es decir, el mismo tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares de cada contribuyente, o lo que es lo mismo, atiende a las características propias de cada familia, ya se trate de número de hijos, convivencia con una discapacidad, cantidad de rendimientos, Además, al tratarse de un impuesto de carácter general se puede aplicar a todos la población, no quedando excluidos del mismo, ningún tipo de familia. Por tanto, el IRPF puede ser una pieza clave para tratar de dar solución a los problemas demográficos de la población española.

A lo largo de la estructura de liquidación del IRPF encontramos distintos elementos que pueden favorecer un incremento de la natalidad, aunque los principales incentivos fiscales, introducidos mediante deducciones de carácter familiar, llevan en la normativa del IRPF muy poco tiempo. Destacando la deducción por maternidad, que puede suponer un ingreso a las familias de hasta 1.200€ anuales, pero la misma se encuentra limitada a madres trabajadoras. Por tanto, nos podemos encontrar con población desfavorecida, con rentas bajas o muy bajas, que debido a sus circunstancias personas y familiares de ese momento, tenga a su cargo un menor de 3 años, pero se encuentre en situación

de desempleo, y, por ello, no tenga derecho a percibir la deducción de maternidad, así como la ampliación realizada por hacer uso de guarderías o centros educativos infantiles. Ante una circunstancia como la descrita podemos pensar que precisamente aquellas unidades familiares con menores ingresos son las más necesitadas de recursos y las que no cumplen los requisitos establecidos para beneficiarse de un incentivo fiscal a la familia.

Si atendemos al resto de deducciones de carácter familiar observamos que las mismas se centran en familias numerosas, lo que supone una ayuda económica importante para las mismas, que, además, se incrementa cuando se trata de una familia numerosas de categoría especial. Así como en las unidades familiares que tienen algún miembro con discapacidad, ya se trate del propio contribuyente, cónyuge, descendientes o ascendientes, estableciendo también deducciones que suponen una ayuda económica importante para paliar los gastos que lleva asociado el presentar una discapacidad.

Además, de las deducciones, que consideramos que, si han sido creadas de manera específica para frenar el problema del envejecimiento de la población española, no podemos obviar que el IRPF dispone de otros mecanismos indirectos que pueden ayudar a las familias a disponer de una mayor renta disponible y aumentar la natalidad. El principal es el mínimo personas y familias, ya que se trata de unas cantidades que no se encuentran a tributación, pero es cierto que las cantidades son muy pequeñas y no son actualizadas todos los años, pudiendo estar las mismas vigentes prácticamente una década. Quizá, por ello, sería adecuado plantearse la posibilidad de que estos importes tuvieran una actualización anual o bianual, como lo hacen otros ingresos que perciben las familias, adaptándose a las circunstancias económicas de cada momento.

En definitiva, el IRPF es un instrumento muy importante para paliar los efectos del envejecimiento de la población, sin embargo, el mismo no está siendo utilizado atendiendo a su máximo potencial, ya que las deducciones, principal instrumento actualmente, podían configurarse de forma que beneficiaran a un mayor número de familias, el mínimo personal y familiar podría actualizarse, así como establecer un mayor número de incentivos para las familias en el cálculo del rendimiento. Todo ello, con el fin último de aumentar la renta disponible de las familias que tuviera su repercusión indirecta en un aumento de la natalidad y del consumo, lo que repercutiría a su vez en unos mayores ingresos fiscales.

Bibliografía

Agencia Tributaria: <http://www.agenciatributaria.es/>

BANCO DE ESPAÑA (2019): «Informe anual 2018», disponible en: https://www.bde.es/bde/es/secciones/informes/Publicaciones_an/Informe_anual/, consultado el 28/05/2020.

Constitución Española, 1978.

FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A., GRANELL PÉREZ, R. y HIGÓN TAMARIT, F. (2006): «La deducción para madres trabajadoras: un análisis mediante microsimulación» en *Boletín Económico (ICE)*, págs. 9-22.

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. y LÓPEZ LÓPEZ, M.^a. T. (2013):» El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar», en *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, XLVI (2013) 363-398.

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. y LÓPEZ LÓPEZ, M.^a. T. (2013): «Análisis territorial del IRPF: Tratamiento fiscal de la familia en las comunidades Autónomas de Régimen Común y Foral», en *Revista de Estudios Regionales*, nº97, págs. 51-76.

HERCE, J.A. (2016): «El impacto del envejecimiento de la población es España, *Cuadernos de información Económica*.

INE (2020): Instituto Nacional de Estadística: <http://ine.es/>

INE (2019): «España en cifras 2019», disponible en: https://www.ine.es/prodyser/esp_cifras/2019/3/#zoom=z, consultado el 22/05/2020.

Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de enjuiciamiento Civil y de la norma tributaria.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

MARTÍN CÁCERES, A.F. (2015): *La Familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, España*: Editorial Aranzadi.

RANCAÑO MARTÍN, M.^a. A. (2014): *La tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, España*: Tirant Lo Blanch.

Sentencia 45/1989, de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad 1.837/1988. En relación con determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, de normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta la reforma generada por la Ley 48/1983.

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF

Comentario a la STS de 18 de junio de 2020 sobre la extensión de efectos de una sentencia firme en el ámbito tributario

RIA 27, 6 DE JULIO

Comentario a la STS de 18 de junio de 2020, rec. 7369/2018, en la que se fija como doctrina que para acudir al incidente de extensión de efectos de una sentencia firme en materia tributaria no es necesario la previa solicitud de rectificación de autoliquidación ante la AEAT. Adicionalmente, se analiza en la nota los efectos interruptivos de la prescripción del derecho a solicitar la devolución derivados de la solicitud judicial de extensión de efectos. En la elaboración de la nota han participado tanto Juan José Sanchez Nieto, y Abel García Rodríguez, letrados y compañeros de la AEDAF que han llevado el asunto, como Félix Vega Borrego, también compañero de la AEDAF, quien impulsó que la prestación por maternidad se declarase exenta de IRPF y precursor de la utilización de la vía de la extensión de efectos como alternativa para la recuperación del impuesto indebidamente ingresado. A estos efectos, se puede consultar la nota publicada en su día en la RIA n.º 44-2016 «La exención de la prestación de maternidad en el IRPF tras la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 julio de 2016: Cuestiones pendientes y alternativas para su reclamación».

Nota sobre la STC de 1 de julio de 2020. Inconstitucionalidad del pago fraccionado mínimo regulado por el RD-ley 2/2016

RIA 29, 20 DE JULIO

El pasado 7 de julio os hacíamos llegar la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, rec. 1.021/2019, que declara la inconstitucionalidad de la regulación de los pagos fraccionados establecida por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre. Dada la importancia de esta sentencia, los Grupos de Expertos en Impuesto sobre Sociedades y Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, han elaborado este documento en el que se recogen algunos consejos e interpretaciones para su aplicación práctica.

Revisión de los límites a la minoración de la base imponible del IVA español en los supuestos de concurso e impago a la luz del artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE. Comentario a la STJUE de 11 junio de 2020, C-146/19

RIA 30, 27 DE JULIO

En el presente documento, José Manuel Almudí, miembro del grupo de expertos de Impuestos Indirectos, analiza la compatibilidad de los distintos condicionantes y límites fijados por el legislador, en el artículo 80 de la Ley del IVA, para la minoración por el sujeto pasivo de la base imponible del impuesto, con el artículo 90 de la Directiva del IVA, en el sentido en que este ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en su reciente sentencia de 11 de junio de 2020.

Propuestas de medidas tributarias - AEDAF

RIA 31, 31 DE AGOSTO

En este documento, elaborado por los Grupos de Expertos en Impuesto de Sociedades y Contabilidad, en Impuestos Indirectos y de Asesores Internos, se recogen una serie de medidas tributarias cuyo objetivo es colaborar en la reactivación de la actividad económica, mediante el fortalecimiento del tejido empresarial y la competitividad, así como ayudar en la creación de empleo y la generación de riqueza. Estas medidas, de carácter técnico, destinadas a ser implementadas urgentemente y con un límite temporal para ayudar a superar la presente crisis, han sido compartidas con todos los grupos políticos presentes en el Congreso y en el Senado. Desde AEDAF queremos potenciar el diálogo y el debate acerca de todas estas medidas propuestas, para que puedan ser tenidas en cuenta tanto por el Ejecutivo como por nuestros congresistas y senadores, con motivo de la tramitación parlamentaria de los proyectos de Ley de medidas tributarias o, en su caso, a la hora de elaborar el propio Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, que se tendrá que abordar en breve.

Exención en el IRPF por reinversión en vivienda habitual en supuestos de construcción de la nueva vivienda: STS de 23 de julio de 2020 (recurso núm. 4417/2017)

RIA 35, 28 DE AGOSTO

José Pedreira Menéndez, coordinador del Grupo de Expertos de IRPF, comenta en esta nota la STS de 23 de julio de 2020, en la que el Tribunal realiza una labor interpretativa acerca de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en supuestos de construcción de nueva vivienda. Aunque el Tribunal Supremo no estima el recurso de casación, se aparta de la doctrina administrativa sentada hasta el momento en determinados aspectos como, por

ejemplo, el plazo para reinvertir, el cual se amplía a cuatro años en supuestos de construcción de vivienda (asimilados a la adquisición). Adicionalmente, se analizan también los posibles efectos de esta sentencia a la luz de la regulación vigente actualmente.

Las disposiciones de la Directiva IVA y los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad se oponen a negar la devolución del IVA indebidamente abonado, aunque el obligado hubiera sido inspeccionado y el acto administrativo hubiera adquirido firmeza

RIA 35, 28 DE AGOSTO

Jordi Bertrán, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, comenta en esta nota la STJUE de 2 de julio de 2020, asunto C-835/18 - Terracult, según la cual las disposiciones de la Directiva IVA y los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional o a una práctica administrativa nacional que no permiten que un sujeto pasivo, que realizó operaciones a las que posteriormente resultó serles de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA, rectifique las facturas relativas a esas operaciones y, para la devolución del IVA que indebidamente facturó y abonó, se sirva de ellas rectificando una declaración tributaria anterior o presentando una nueva declaración tributaria que tenga en cuenta dicha rectificación debido a que el período en el que se realizaron dichas operaciones ya había sido objeto de una inspección fiscal a cuyo término la autoridad tributaria competente había emitido una liquidación que, al no haber sido impugnada por dicho sujeto pasivo, había devenido firme.

Documentos disponibles en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es

A man in a dark, textured suit jacket stands with his arms crossed. He is positioned in front of a bookshelf filled with books, which are blurred in the background. The lighting is dramatic, highlighting the texture of the suit and the man's arms.

Novedades editoriales

VV.AA. Huergo Lora Alejandro (Director), Diaz Gonzalez Gustavo Manuel (Coordinador). La regulación de los algoritmos, Aranzadi, 2020.

Los algoritmos, como instrumento principal de la inteligencia artificial y para el manejo de big data, son una oportunidad y un riesgo. En los distintos capítulos se analizan sus principales usos jurídicamente relevantes, en qué consisten y cuáles serían las bases necesarias para encauzarlos jurídicamente, de forma que se aproveche la oportunidad y se limiten los riesgos. La obra tiene su base en los trabajos presentados a un congreso celebrado el 25 de octubre de 2019, aunque se han actualizado y elaborado intensamente con posterioridad.

Nuria Puebla Agramunt. La deriva de la responsabilidad tributaria. Aranzadi, 2020.

Esta obra realiza un profundo análisis del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, precepto que prevé que serán responsables solidarios de deudas y sanciones tributarias, aquéllos «que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria»; un supuesto que, en su configuración actual, apenas tiene límites, y que permite a la Administración una recaudación elevada, sin excesivo esfuerzo procedimental y probatorio y, al menos por el momento, con altas probabilidades de éxito en los tribunales.

Al estudio de este supuesto de responsabilidad se dedican las siguientes páginas, en un intento de desbrozar su naturaleza, elementos, perfiles y alcance, desde una perspectiva práctica más que académica, sin desdeñar, desde luego, las aportaciones teóricas de los profesionales dedicados al Derecho Tributario, de la doctrina y de los tribunales, tanto de los tribunales de justicia como de los económico-administrativos, todas ellas imprescindibles para comprender en profundidad la figura, con la pretensión de arrojar algo de luz al intérprete y aplicador de las normas, en la difícil tarea de hacer Justicia en el día a día de la aplicación del Derecho.

Asociación Española de
Asesores Fiscales.
Comisión Directiva

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.200 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal responsable de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal responsable de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal responsable de Atención al Asociado y Demarcaciones Territoriales

Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa
del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: M^a Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 28 67 62

+34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 – local
29016

29006 Málaga

Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Marina García Hidalgo

Teléfono: +34 954 64 95 00

marinagarciahidalgo@hotmail.com

Avda. San Francisco Javier, 9 – 9º – 9º
41018 Sevilla

Aragón-La Rioja

María Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 79 59 74

mppinilla@granadosypinilla.com

Pº Independencia, 32 – 4º Izda

50004 Zaragoza

Asturias y León

**Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya
Martínez**

jesustuya@simbiosisasesores.es

Teléfono: +34 984 39 01 99

C/ Conde Toreno, 5 - Entlo. Dcha.

33004 Oviedo

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 – bajo

07003 Palma de Mallorca

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

C/ Rafael Nebot, 5 – 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

**Manuel Fernández González de
Torres**

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuefegt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 – 2º

39002 Santander

Cataluña

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 – local

08037 Barcelona

Responsable Sede: Consol Carratalá

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 – 4

27001 Lugo

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11

sedemadrid@aedaf.es

C/ O'Donnell, 7 – 1º Dcha.

28009 Madrid

Responsable Sede: Lara Álvarez

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11

carmencanoc@icamur.org

C/ Los Lirios, 12

30506 Altorreal-Molina del Segura

Navarra

Belén Marín Villamayor

Teléfono: +34 948 25 30 34

belen@marinyasociados.es

Avda. Sancho El Fuerte, 71 – 1ºG

31008 Pamplona

País Vasco

Adolfo Chivite Navascués

Teléfono: +34 944 80 05 00

ach@sbal.net

C/ Las Mercedes, 31 – 3º

48930 Getxo

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.

46003 Valencia

Normas y criterios de publicación

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 en www.aedaf.es).

Temática

Los trabajos recibidos deberán ser:

- Trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
- Comentarios críticos de doctrina administrativa o jurisprudencia, tanto nacional como comunitaria.
- Análisis de cuestiones de interés relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

1. Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato word, letra *Times New Roman* tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación (Estudios, Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE, Transferencia).

2. Criterios de publicación.

Los originales enviados para ser publicados deberán adecuarse a los siguientes criterios:

- **Extensión:** Los destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000 y los que opten a ser publicados como Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia o como comentario de jurisprudencia del TJUE tendrán una extensión comprendida entre 6.000 y 8.000 palabras.

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). En caso de originales remitidos para su publicación en la sección "Estudios", será además necesario la traducción del título al inglés. Si el idioma original del trabajo fuera el inglés, el resumen, palabras clave y, en su caso, el título, deberán facilitarse también en español.
- Los trabajos enviados para ser publicados en la sección "Estudios" deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar al autor. Los datos del autor deberán constar en documento independiente con indicación de la afiliación profesional y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación, así como los datos de contacto. También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábica y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.
- **Estructura:** Los comentarios de la sección "Comentario de jurisprudencia del TJUE" deberán estructurarse de la siguiente manera:
 - Indicación de la Sentencia del TJUE comentada con referencia al número de asunto, partes y síntesis.
 - Estructura: 1. Antecedentes y cuestiones planteadas. 2. Fundamentos de derecho y comentario. 3. Fallo.

Los originales destinados a ser publicados en la sección "Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia" deberán estructurarse de la siguiente manera: 1.- Planteamiento; 2.- Antecedentes de hecho; 3.- Doctrina judicial; 4.- Análisis crítico; 5.- Bibliografía.

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 figuraran al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA.

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.

Idioma

Los trabajos deben ser presentados redactados en español, excepto los enviados para ser publicados como "Estudios", que se podrán aceptar en inglés. Tratándose de un original presentado en inglés, la editorial se reserva el derecho de publicar la versión en castellano en la edición electrónica de la revista.

Cesión de derechos

La aceptación del trabajo para su publicación supone que el autor 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.).

Normas éticas

La Revista Técnica Tributaria conoce y acepta las normas éticas establecidas por el *Committee on Publication Ethics (Code of Conduct and Best Practices Guidelines for Journals Editors, COPE)*, y velará por que todas las partes intervinientes en el proceso editorial las conozca. Pueden consultarse las mismas en los siguientes enlaces:

[Committee on Publication Ethics \(COPE\)](#)

[Code of conduct and best practice guidelines for journal editors](#)

Asimismo, la AEDAF cuenta con su propio código ético desde el año 2006

Detección de plagio

Una vez recibidos los trabajos y antes de ser aceptados para su publicación, la Revista Técnica Tributaria comprobará los distintos niveles de posibles concurrencias y similitudes que pudieran derivar en un potencial plagio. Para ello se utilizarán fuentes o recursos "*open access*". En caso de detectarse plagio o fraude científico, Revista Técnica Tributaria no será responsable de dichas infracciones, debiendo asumir el autor las responsabilidades derivadas de las mismas.

Proceso de publicación

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares "doble ciego" para aquellos trabajos destinados a ser publicados como "Estudios". Recibidos los textos originales, se acusará recibo a los autores, sin que ello suponga la aceptación para su publicación. El equipo editorial apreciará la idoneidad de su publicación y, en tal caso, lo enviará de forma anónima a dos revisores, también anónimos. Estos revisores externos calificarán el artículo, valorando, para ello, criterios como la originalidad, la aportación científica y su impacto potencial, la estructura del documento, su enfoque y la bibliografía empleada. Como resultado de dicha evaluación, el artículo será aceptado (en su caso, con propuesta de modificaciones) o rechazado. La decisión final de la Dirección, así como las posibles sugerencias de mejora o comentarios, se comunicarán al autor. El autor recibirá las pruebas del artículo en PDF para su corrección final, debiendo devolverlas en el plazo máximo de 3 días.

