

OpenCourseWare

Sistema Tributario Español

Violeta RUIZ ALMENDRAL (Coord.)

Aitor NAVARRO IBARROLA

MÓDULO I. Introducción al Sistema Tributario Español

GUIA DE ESTUDIO

Violeta Ruiz Almendral

Tiempo de lectura: 3 horas

Parte I. El sistema de ingresos y gastos públicos en España	3 -
1. El sistema de ingresos y gastos públicos en la Constitución española	3 -
1.1. La conexión entre ingresos y gastos públicos: art. 31.2 CE.....	4 -
1.2. Los principios de justicia tributaria: el art. 31.1 CE	5 -
1.3. La legalidad financiera y tributaria	9 -
1.4. El principio de seguridad jurídica y la limitación de la retroactividad	11 -
2. El sistema tributario español en el contexto internacional	12 -
2.1. El contexto internacional y el nacimiento del proyecto BEPS	14 -
2.2. Las acciones BEPS en resumen	16 -
2.3. El Instrumento Multilateral	18 -
2.4. Referencia a la digitalización de la economía y los dos pilares.....	20 -
2.5. La recepción del proyecto BEPS y del MLI en la Unión Europea	21 -
3. El marco constitucional de la integración europea	25 -
4. La poliédrica incidencia del Derecho de la Unión Europea sobre los sistemas tributarios nacionales	26 -

5. Las libertades fundamentales y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: el estatuto del no residente europeo	- 30 -
6. Recapitulación: los sistemas tributarios en el contexto internacional	- 34 -
Parte II. El Sistema tributario español y sus principales impuestos	- 36 -
1. El sistema tributario español en cifras	- 36 -
2. Estructura del sistema tributario español	- 41 -
3. Los impuestos centrales del sistema tributario español (remisión)	- 42 -
4. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	- 43 -
5. El Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas	- 52 -
6. El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas	- 59 -
7. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados - 61 -	
8. Los Impuestos Especiales	- 69 -
9. Los impuestos locales	- 79 -

Parte I. El sistema de ingresos y gastos públicos en España

1. El sistema de ingresos y gastos públicos en la Constitución española

La Constitución española (CE) de 1978 no dedica un título o capítulo único al sistema tributario, sino que distribuye el régimen constitucional de los ingresos y gastos públicos entre varios preceptos que, leídos en conjunto, integran la llamada *Constitución financiera*.

Sus piezas centrales son el art. 31, los arts. 133, 134 y 135, los arts. 137, 140 y 142; y los arts. 149.1.14, 156, 157 y 158 CE, que delimitan la distribución del poder financiero entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales. Leer estos preceptos en su conjunto es imprescindible para hacerse una primera idea general de cómo se articula el sistema de ingresos y gastos públicos en la Constitución.

Ahora bien, en esa lectura debe tenerse en cuenta que la Constitución española no cierra ni predetermina un determinado sistema de ingresos y gastos públicos. No responde a la pregunta de qué financiar y cómo debe hacerse. La respuesta la debe dar el legislador, democráticamente elegido, de acuerdo con un sistema de alternancia en el que caben distintas opciones políticas.

La Constitución simplemente da por sentado que habrá un sistema de gastos públicos, que éstos deberán financiarse, y establece principios para su ordenación; fundamentalmente, en los ingresos, en el art. 31.1, y en los gastos, en el art. 31.2 y también en los arts. 134 y 135 CE.

El gasto público se orientará a la financiación de las competencias que tengan que desarrollar las distintas administraciones. Pero sin que haya en la Constitución tampoco un blindaje de cuáles son esos gastos públicos y cuál es su preferencia. Tampoco hay un mandato cerrado de cómo deban financiarse las diferentes materias o competencias, existiendo distintos tipos de ingresos a los que se hace referencia en distintos lugares de la norma.

La financiación del Estado, del sector público en su conjunto, se lleva a cabo en la práctica mediante un conjunto de ingresos distintos, tanto tributarios, como de cotizaciones a la seguridad social, así como la deuda pública, con los límites del art. 135 CE y el marco del Derecho de la Unión Europea, que quedan fuera de este curso.

Pero hay un principio central y es que la actividad de las administraciones públicas en su conjunto, y el Estado mismo, debe poder ser financiado con los mecanismos que decida el legislador en cada momento, que podrán consistir en una financiación por parte de todos los contribuyentes (mediante impuestos), o bien con cargo a los

usuarios de los distintos servicios, mediante pagos específicos (tasas, precios públicos u otros sistemas).

Además del sistema puramente impositivo, al que se dedica sobre todo este curso, existen otras formas de financiar el gasto público que no están predeterminadas por la Constitución, salvo en los escasos supuestos en los que se declara que un determinado bien debe ser gratuito para el usuario (por ejemplo, la educación es sus niveles básicos y obligatorios, art. 27 CE). Ello es así porque ningún servicio es gratuito, por importante o central que sea, y para existir y ser viable debe poder ser financiado de distintas formas. Por ejemplo, mediante tasas, como es el caso de las judiciales, “La justicia puede ser declarada gratuita, (...). Pero resulta obvio que la justicia no es gratis” (STC 20/2012, de 16 de febrero, FJ 8).

Esta idea, de sistema abierto y flexible en cuanto a cómo deban ser financiados los distintos gastos públicos se explica de forma simplificada en la STC 63/2019, de 9 de mayo, FJ 3 a): “cuando el legislador opta por un modelo de financiación tributaria, existen a su vez distintas maneras de configurarla y, en concreto, tanto de financiar los servicios públicos, como, en general, el gasto público (...) partiendo de la idea de que el sistema tributario, en su conjunto, tiene como finalidad el sostenimiento del gasto público (art. 31.1 CE), de acuerdo con los principios que deben informar el conjunto del sistema tributario (art. 31.1 y 3 CE), las distintas categorías tributarias representan también formas distintas de allegar dichos recursos, en la medida en que implican opciones distintas de reparto de la carga tributaria”.

El Tribunal ha rechazado la idea, a veces sostenida por la doctrina, de que un servicio público deba ser en todo caso gratuito para el usuario, o que deba ser prestado directamente por el sector público sin colaboración con el privado, o finalmente, que no pueda ser financiado mediante distintos instrumentos. No es así en nuestro sistema constitucional, en el que no se contempla un único modelo de financiación de los servicios públicos “tarea que ha de corresponder en todo al legislador, dentro del ámbito de configuración que le permite la Constitución, que ni define de antemano cuáles deban ser los servicios públicos, ni predetermina tampoco un único régimen de definición y prestación de servicios públicos ni, por lo tanto, un único régimen de financiación” [STC 63/2019, FJ 6 a)].

En fin, no solo la lógica económica, sino también la propia necesidad de garantizar la alternancia política, el principio democrático mismo, impide que una Constitución cierre o predetermine totalmente el sistema de ingresos y gastos públicos. El legislador de cada momento podrá seleccionar tanto la forma de prestación de un servicio público (con o sin colaboración con el sector privado) como lógicamente su financiación (con o sin participación en el precio por parte del usuario).

1.1. La conexión entre ingresos y gastos públicos: art. 31.2 CE

Todo sistema tributario se explica y legitima por el gasto público que se pretende financiar. Este gasto público, de acuerdo con el art. 31.2 CE, “realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

Este precepto tiene una gran relevancia. Durante la tramitación de la Constitución española el economista Enrique Fuentes Quintana defendió la introducción del vigente apartado 2 del art. 31 de la Constitución, una innovación constitucional sin parangón en otros países, afirmando, de forma resumida, que: “La Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Es una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto”¹.

Con ello se incorporó a nuestra Constitución un elemento clave de la construcción del sistema de ingresos y gastos públicos: la conexión entre ambos. El sistema tributario, dicho de otro modo, se legitima porque existe gasto público, pero también porque éste se sujeta a condiciones de equidad y de eficiencia.

Puede afirmarse la existencia de conexión del art. 31.2 CE con la estabilidad presupuestaria (art. 135 CE), pues el mandato de limitar el déficit y el endeudamiento no es un elemento externo, impuesto por las instituciones europeas a España, sino que deben ocupar un lugar central en la articulación del gasto público, además de en las discusiones sobre su financiación, esto es, en la articulación del sistema de ingresos.

A continuación, se hará una breve referencia a los principios específicos que se refieren a la vertiente de los ingresos.

1.2. Los principios de justicia tributaria: el art. 31.1 CE

El art. 31.1 CE ocupa una posición central para el sistema tributario, estableciendo que: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Para entender el contenido y finalidad de estos preceptos constitucionales, debe examinarse la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, máximo intérprete de la Constitución.

¹ Es recomendable la lectura íntegra de la defensa de este inciso. Véase: Enrique Fuentes Quintana (defensa de la enmienda al art. 29.1, actual 31.1 CE. Diario de Sesiones del Senado, n. 45, de 29 de agosto de 1978, p. 1987).

La capacidad económica es el principio central de justicia tributaria. Es también el principio lógico, económico, de todo sistema tributario. No es imaginable establecer un tributo allí donde no haya capacidad económica.

Tempranamente la STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, ya afirmó que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. La misma sentencia advierte, además, que la Constitución alude expresamente al principio, pero sin agotar en él la justicia tributaria.

Esto tiene una consecuencia central: cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, de manera que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza y que la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no sean expresivas de capacidad económica. La doctrina se ha consolidado en una larga serie de pronunciamientos (por todas STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2).

Basta, eso sí, con que la capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial. El límite infranqueable se sitúa, por tanto, en el gravamen de capacidades económicas inexistentes o ficticias, supuesto en el que el principio quedaría vulnerado.

La capacidad tiene dos vertientes: es fundamento de la imposición, y por tanto exige que todo tributo grave un hecho revelador de riqueza. Y es además medida de la imposición, exige que la cuantificación del tributo guarde correspondencia con la riqueza efectivamente gravada.

○ **El principio de generalidad en la imposición.**

El término “todos” con que se inicia el art. 31.1 CE expresa el principio de generalidad. Su sentido histórico fue proscribir los privilegios e inmunidades fiscales propios del Antiguo Régimen. Comprende a españoles, extranjeros y personas jurídicas españolas y extranjeras, de acuerdo con los criterios de residencia y fuente que se verá en otros apartados.

El principio tiene un doble contenido normativo. En primer lugar, dirige al legislador un mandato preciso: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica. En segundo lugar, veda la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que carezcan de justificación objetiva y razonable y resulten desproporcionadas. Así lo apunta la STC 10/2005, de 20 de enero, FJ 5, que recuerda que la exención, como quiebra del principio de generalidad, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen.

La generalidad no excluye la finalidad extrafiscal. El legislador puede establecer tributos o beneficios fiscales orientados a fines u objetivos que la Constitución

preconiza o garantiza, especialmente los del art. 40 CE en política económica y social y los del art. 45 CE en materia ambiental. (por todas, véase la STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6).

○ **El principio de igualdad tributaria**

El principio de igualdad es un valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE) que además encuentra diferentes manifestaciones en la norma constitucional, con cita expresa en varios lugares (arts. 9.2, 23.2, 31.1, 32.1, 49.1 y 149.1.1ª CE), y con vinculación específica con diferentes derechos y libertades reconocidos constitucionalmente (como los derechos de propiedad y libertad de empresa, arts. 33 y 38 CE).

Tiene relevancia práctica en todo el Derecho Financiero en sentido amplio, y la Constitución así lo reconoce, cuando lo menciona tanto en relación con el sistema tributario (31.1 CE) como con la distribución misma del gasto público.

El test de igualdad construido por el Tribunal Constitucional no varía sustancialmente en las distintas materias; exige verificar que situaciones a comparar sean iguales; que efectivamente hay una finalidad “objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales”; y que las consecuencias jurídicas de la diferencia de trato sean razonables, esto es, que exista una “relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos” [STC 62/2023, de 24 de mayo, FJ 5 b), con cita, entre otras, de la doctrina contenida en la STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4].

La construcción de este test puede verse también en la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5, de gran relevancia para el IRPF:

“[s]obre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho existe una muy amplia doctrina de este Tribunal que puede sintetizarse ahora recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido. En este sentido, este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables, además del fin lícito, la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la

finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”.

○ **El principio de progresividad**

La progresividad supone que, a medida que aumenta la riqueza del contribuyente, la contribución crece en proporción superior al incremento de aquella. No es un principio recaudatorio, sino una característica de redistribución de la renta del sistema tributario, conectada con los objetivos del art. 40 CE.

Su articulación técnica se realiza mediante tarifas progresivas, mínimos exentos, deducciones y beneficios fiscales orientados a fines redistributivos. La STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, vinculó el principio a la aspiración a la redistribución de la renta y lo conectó con la capacidad económica y la igualdad.

Ahora bien, la progresividad como principio se predica del sistema tributario en su conjunto, no de cada figura individualmente considerada. En este sentido, la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4, reiteró que “en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema”, y que el hecho de que en la determinación de un tributo un aspecto tenga efecto regresivo no convierte per se al tributo en inconstitucional, siempre que la medida tenga una incidencia menor en el conjunto del sistema tributario.

La progresividad recae en la práctica sobre los grandes impuestos directos: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio y el reciente Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

○ **El principio de no confiscatoriedad**

La prohibición de no confiscatoriedad es un límite extremo del sistema tributario. Su fundamento se conecta con el reconocimiento del derecho de propiedad en el art. 33 CE: el tributo no puede agotar la riqueza del contribuyente. El principio funciona, en primer lugar, como límite a la progresividad y, en segundo lugar, como límite cualitativo a cualquier tributo que pretenda gravar una riqueza inexistente.

La STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9, fijó la idea con la imagen, muchas veces reiterada, de que sería confiscatorio un IRPF que agotase la renta del contribuyente.

Ahora bien, ninguna sentencia ha definido cuál sería el límite del sistema, cuándo produce un efecto confiscatorio. Una inflexión relevante en la doctrina la introdujo la STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, al precisar que, aunque el art. 31.1 CE refiere la confiscatoriedad al “sistema tributario”, también exige que ese efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar confiscatorio todo tributo que agote la riqueza imponible o someta a gravamen una riqueza inexistente.

La STC 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 4, ha precisado algo más el canon de control de la no confiscatoriedad. Rechaza acudir a los tipos nominales como parámetro de medida y exige atender a los tipos de gravamen efectivos y a la proporción que guarda la cuota respecto del valor del patrimonio neto. La sentencia confirma, además, que el legislador conserva un amplio margen de libertad para configurar tributos sobre el patrimonio y descarta que la mera coexistencia del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas con el Impuesto sobre el Patrimonio o el IRPF produzca, sin más, efectos confiscatorios.

Los principios del art. 31.1 CE no operan de forma aislada, sino que deben interpretarse de forma integrada y conjunta (por todas, STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7).

1.3. La legalidad financiera y tributaria

La Constitución española de 1978 no contiene una formulación unitaria del principio de legalidad financiera, sino que se limita a recoger las concretas manifestaciones de tal principio, (en el ámbito tributario, presupuestario, del crédito público y del derecho financiero patrimonial, y con referencia a los distintos órdenes de gobierno).

Por otro lado, es evidente que el epicentro de la legalidad financiera es la institución presupuestaria, como señaló en su momento la STC 3/2003, de 16 de enero (FJ 3), en la que se afirma que el Presupuesto “constituye la institución en que históricamente se han plasmado las luchas políticas de las representaciones del pueblo (Cortes, Parlamentos o Asambleas) para conquistar el derecho a fiscalizar y controlar el ejercicio del poder financiero: primero, respecto de la potestad de aprobar los tributos e impuestos; después, para controlar la administración de los ingresos y la distribución de los gastos públicos”, y se contienen además algunas referencias históricas.

Esta idea, que encuentra su reflejo directo en el principio de legalidad en los ingresos y en el gasto público, se ha reiterado por el Tribunal en numerosas ocasiones. Esta conexión del Presupuesto con los albores de la democracia puede sin embargo inducir a confusión si no se aplican las debidas matizaciones, pues el contexto de la garantía de autoimposición que se incorpora a la *Bill of Rights* de 1215 guarda escasa relación con el Estado moderno, en el que el Ejecutivo tiene plena legitimidad democrática.

El Presupuesto, en su vigente concepción constitucional, nace con el Estado liberal y la división de poderes. Por ello, examinar el reparto de competencias entre Legislativo y Ejecutivo sobre el Presupuesto supone analizar, en realidad, el reparto de poderes en sentido estricto. Desde esta perspectiva, lo relevante, en todo caso, es que el conjunto de mecanismos de control parlamentario de la actividad financiera están conectados con la legalidad financiera en sentido amplio, idea ésta reiterada también desde las primeras Sentencias constitucionales, de manera que la misma legalidad tributaria (arts. 31.3 y 133, 1 y 2, CE), y la “garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano” [SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 233/1999, de 13 de diciembre, FFJJ 7, 9 y 10 a); y 3/2003, FJ 4], se construye también la propia legalidad en el gasto público, que implica la atribución a las Cortes Generales de la función de examinar, aprobar y enmendar los presupuestos generales del Estado, que han de contener “la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal” (art. 134.2 CE).

En coherencia con el mayor desarrollo del Derecho tributario, en la doctrina ha sido también mayor la atención dedicada al principio de reserva de ley en materia tributaria.

Como se explica en la misma STC 63/2019, el alcance de la reserva de ley difiere en función de diversos factores como el tipo de tributo o sus distintos elementos de manera que este principio constitucional ha adquirido un notable grado de relatividad, en coherencia con la mayor complejidad de la acción pública, apuntalando así la existencia de distintas relatividades del principio de legalidad.

Específicamente en materia tributaria, es tradicional hacer referencia a la triple matización o flexibilización de la legalidad tributaria, consecuencia de la construcción jurisprudencial, y que se proyecta sobre al menos los siguientes aspectos:

a) En función de los *elementos del tributo*, de manera que están reservados a la ley el establecimiento del tributo, esto es, su creación ex novo o regulación del hecho imponible y de sus elementos esenciales o configuradores.

A partir de ahí, la reserva es relativa según el elemento del tributo de que se trate. Así, por ejemplo, se ha autorizado un alto grado de flexibilidad en la base imponible. De acuerdo con el Tribunal “En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al

legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata” (STC 221/1992, FJ 7).

b) En función de la *clase de tributo*. El Tribunal Constitucional ha resaltado también la diferente flexibilidad de la reserva de ley en función de la figura tributaria regulada, lo que se basa en el fundamento de la reserva de ley y tiene como consecuencia que su alcance sobre la regulación de las tasas y contribuciones especiales sea mínimo, por oposición a la que afecta al impuesto. Concluye así que resulta admisible una mayor intervención de la potestad de ordenanza en aquellos ingresos, como las tasas, en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas (STC 63/2019, con cita de otras).

c) En función de la *autonomía tributaria*. De acuerdo con la interpretación del Tribunal Constitucional, el principio de reserva de ley puede ser modulado en el caso del poder tributario de los Entes locales. Puesto que éstos carecen de potestad legislativa, no podrían nunca cumplir los postulados de la reserva de ley, por lo que, afirma el Tribunal, ésta se flexibiliza para dar cabida a la posibilidad de que dichos entes regulen y otorguen vigencia a los tributos que previamente ha autorizado una ley estatal (la Ley de Haciendas Locales), tal y como señaló la STC 233/1999, FJ 10, doctrina reiterada después.

1.4. El principio de seguridad jurídica y la limitación de la retroactividad

Como el resto de los principios citados en el art. 9 CE, el de seguridad jurídica es central en la actuación del legislador de los ingresos y gastos públicos. En la práctica, ha recibido mayor atención en relación con la materia tributaria, dando lugar a una discusión, ya superada, sobre si las normas tributarias pueden ser retroactivas.

La respuesta es afirmativa, pueden ser retroactivas porque no son normas sancionadoras, y por eso mismo no se mencionan entre los supuestos prohibidos del art. 9.3 CE.

No obstante, el principio de seguridad jurídica podría impedir, en determinados casos, dicha retroactividad, pues cualquier norma retroactiva restringe ese principio constitucional, razón por la que habrá que enjuiciar, caso por caso, su constitucionalidad sobre la base de los siguientes parámetros, a saber: en primer lugar, el grado de retroactividad y, en segundo término, las exigencias del bien común que en el caso concreto la pueden justificar.

No es lo mismo una retroactividad plena o absoluta (respecto de hechos ya consumados con anterioridad a la entrada en vigor de la norma) que una retroactividad relativa, como la que tiene lugar aquí, puesto que la norma afecta a situaciones en

curso de formación en el momento de entrada en vigor, pero todavía no finalizadas o perfeccionadas.

Para valorar la afectación a este principio, deben analizarse, entre otras circunstancias, la previsibilidad de la medida, así como las razones de orden público que aconsejan su carácter retroactivo. En este caso, se debería atender a las razones expuestas por el propio legislador para justificarla. El TC considera que una norma fiscal retroactiva de grado pleno sólo es compatible con el principio de seguridad jurídica (9.3 CE) cuando viene amparada por “exigencias cualificadas” de interés general. En relación con los límites debe examinarse la STC 121/2016, de 23 de junio, FFJJ 4 y siguientes, con cita de doctrina anterior.

2. El sistema tributario español en el contexto internacional

España es hoy una economía abierta, plenamente integrada en el mercado interior europeo y en el contexto internacional, siendo uno de los países más ricos del mundo (14^a posición por PIB en la actualidad). Es además, uno de los pocos países que se consideran “democracias plenas” según los mejores indicadores (The Economist, EIU, Democracy Index).

Este dato económico y político tiene consecuencias jurídicas de primer orden, pues el legislador español opera dentro de un marco normativo que excede con mucho las fronteras del Estado y que condiciona tanto el diseño como la interpretación de las normas tributarias internas.

El llamado *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022)², expresa esta idea con nitidez al advertir, en su Capítulo I, que cualquier reforma del sistema tributario debe partir de tres condicionantes de carácter estructural: la red de convenios para evitar la doble imposición (CDIs), el Derecho de la Unión Europea, que es derecho interno español, y el sistema de descentralización financiera consagrado en los títulos VII y VIII de la Constitución.

² Comité de Personas Expertas para la Reforma Tributaria (Dir.: J. RUIZ-HUERTA): Libro Blanco para la Reforma Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, 2022. Disponible en https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf. Citado como “Libro Blanco” en el texto.

Véase también el otro gran informe sobre el sistema tributario español, conocido como Informe Lagares. Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Gobierno español de 5 julio de 2013. Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014). Disponible aquí: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx

Los CDI³ firmados por España están mayoritariamente basados en el llamado Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MC OCDE)⁴, auspiciado por la OCDE (un club de países mayoritariamente de renta alta). Los Convenios son el núcleo clásico del Derecho tributario internacional y, aunque su estudio detallado corresponde a otro lugar, su comprensión básica es imprescindible para situar el sistema tributario español en su contexto real y entenderlo.

Los convenios resuelven o contribuyen a resolver la doble imposición en la imposición sobre la renta y, si procede, del patrimonio, facilitando así la movilidad de bienes y servicios en el ámbito internacional. Como se verá, los diferentes CDI, que son tratados internacionales bilaterales, recogen normalmente en su art. 2 los impuestos a los que se aplica. Por ejemplo, el CDI España-Australia se aplica únicamente a los impuestos estatales sobre la renta, mientras que el España-Alemania abarca, además, la imposición local (como el IAE) o el impuesto sobre el patrimonio⁵.

De forma muy simplificada, esa doble imposición surge porque los Estados gravan la renta y el patrimonio con arreglo a dos criterios de sujeción que con frecuencia se solapan. Conforme al criterio personal o de residencia, el Estado en que una persona o entidad tiene su residencia somete a gravamen su renta y su patrimonio *mundiales*, con independencia del lugar en que se obtengan o se sitúen. Conforme al criterio real o de la fuente, el Estado en cuyo territorio se genera la renta, o se sitúa el bien, somete a gravamen esa renta o ese patrimonio, con independencia de la residencia de su titular. Cuando una misma renta queda sujeta simultáneamente al Estado de residencia y al Estado de la fuente, se produce la doble imposición.

Resulta esencial distinguir dos modalidades: la doble imposición *jurídica* internacional se produce cuando un mismo contribuyente es gravado por un mismo hecho

³ El listado se actualiza periódicamente, habiendo en la actualidad 99 en vigor, como puede verse en la página web del Ministerio de Hacienda:

https://www.hacienda.gob.es/gl-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

⁴ Se puede descargar la versión en castellano, traducida por el Instituto de Estudios Fiscales, en:

OECD (2019), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017*, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.

El modelo se ha actualizado en 2025 (OECD (2025), *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5798080f-en>), añadiendo un párrafo al art. 25 del modelo y actualizando los comentarios.

⁵ Véase el listado de CDIs firmados por España (el listado se actualiza con frecuencia): https://www.hacienda.gob.es/gl-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

imponible, respecto de un mismo objeto y en un mismo período, por dos impuestos comparables exigidos por dos Estados distintos; este es el tipo de doble imposición que los convenios combaten de modo principal.

La doble imposición *económica*, en cambio, recae sobre una misma renta gravada en cabeza de dos contribuyentes diferentes; su manifestación característica es el beneficio societario, gravado primero en la sociedad por el Impuesto sobre Sociedades y después en el Impuesto sobre la renta del socio (persona física) cuando se distribuye como dividendo.

Por ejemplo, una arquitecta residente en España viaja y presta un servicio de consultoría a una empresa establecida en Francia y percibe por ello los correspondientes honorarios. El Estado de la fuente (Francia), donde se han generado esos honorarios, puede pretender gravar esa renta porque hay conexión con su territorio. A su vez, España, como Estado de residencia, puede pretender gravarla porque la profesional tributa en España por su renta mundial. En ausencia de un mecanismo de coordinación entre ambos estados, esa misma renta soportaría dos impuestos, con el consiguiente efecto disuasorio sobre la actividad transfronteriza, el encarecimiento de las operaciones internacionales y la distorsión de las decisiones económicas. El convenio es, precisamente, el instrumento llamado a resolver ese conflicto, en los términos que se detallan en otro lugar.

En los últimos años el sistema de coordinación de la fiscalidad internacional, formado tradicionalmente por los CDIs, ha sufrido cambios y ha estado sujeto a discusión, fundamentalmente desde el lanzamiento del llamado proyecto BEPS, en el año 2013.

Aunque el estudio detallado de lo que este proyecto ha supuesto, y sus ramificaciones, corresponde a un curso más avanzado, en lo que sigue se hará una referencia resumida al mismo para ofrecer así una imagen global de la evolución de los esfuerzos internacionales por coordinar las reglas tributarias que se aplican a las transacciones internacionales.

2.1. El contexto internacional y el nacimiento del proyecto BEPS

Para entender por qué surge el proyecto BEPS conviene partir de un problema sencillo de enunciar y muy difícil de resolver. Las grandes empresas operan en muchos países a la vez (son por ello “multinacionales”), pero los impuestos que gravan sus beneficios, su renta (típicamente, el impuesto sobre sociedades) se diseñan y se recaudan país por país. Cada Estado fija sus propias reglas sobre qué rentas grava, a qué tipo y con qué deducciones. Cuando una empresa actúa en un solo territorio, esa fragmentación no plantea grandes dificultades. El problema, sobre todo para los estados que dependen de su sistema tributario, que a su vez son los más avanzados, surge cuando un mismo grupo empresarial reparte sus actividades, sus activos y sus beneficios entre

numerosas jurisdicciones, porque entonces puede aprovechar las diferencias, los vacíos y los desajustes entre los distintos sistemas para reducir de forma artificial la cantidad total de impuesto que paga.

Este es el fenómeno que da acrónimo al proyecto BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*, que se traduce como erosión de la base imponible y traslado de beneficios. La erosión de la base imponible consiste en vaciar de contenido la magnitud sobre la que se calcula el impuesto, por ejemplo, mediante el pago de intereses o cánones a sociedades del mismo grupo situadas en territorios de baja tributación. La consecuencia en muchos casos es que una parte sustancial del beneficio de un grupo multinacional puede terminar sujetándose a gravamen en lugares donde existe muy poca actividad económica real y un tipo impositivo muy reducido.

Estas estrategias no son necesariamente ilegales. Precisamente por ello resultaban tan difíciles de combatir con los instrumentos tradicionales. Un Estado aislado tiene escaso margen para reaccionar, porque el problema nace de la interacción entre varios sistemas tributarios y no del comportamiento de uno solo. La solución exigía, por tanto, una respuesta coordinada a escala internacional, de ahí la iniciativa BEPS.

El detonante político fue la situación posterior a la crisis financiera iniciada en 2007-2008. Los Gobiernos necesitaban ingresos para hacer frente a déficits crecientes y la opinión pública percibía como injusto que algunas de las mayores empresas del mundo tributaran a tipos efectivos muy bajos mientras los ciudadanos soportaban ajustes severos en forma de recortes presupuestarios.

El proyecto se puso en marcha en el seno del G20, el foro que reúne a las principales economías desarrolladas y emergentes, con el apoyo técnico de la OCDE. En 2012 los líderes del G20 solicitaron un plan de acción. En julio de 2013 la OCDE publicó el Plan de acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que identificó quince áreas de trabajo.

La dimensión pública del problema que el proyecto BEPS pretendía atajar se puso de manifiesto en abril de 2016, fecha en que se publicaron de forma coordinada las primeras informaciones de los denominados Papeles de Panamá. La filtración, procedente de una fuente anónima, alcanzó al despacho panameño Mossack Fonseca y consistió en más de once millones de documentos que revelaban cómo numerosas personalidades empleaban sociedades pantalla y estructuras extraterritoriales para ocultar la titularidad de su patrimonio. La investigación conectó con sociedades opacas a doce jefes de Estado, a sesenta y un familiares suyos y a otros ciento veintiocho cargos públicos de todo el mundo. Los documentos llegaron inicialmente al diario

alemán *Süddeutsche Zeitung*⁶, que ante la magnitud del material recurrió al Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, que coordinó el trabajo de más de un centenar de medios de comunicación de decenas de países. La publicación simultánea de aquellas informaciones marcó un hito en el periodismo de datos y situó la opacidad fiscal en el centro del debate público.

Más allá de estas consecuencias individuales, los llamados *Papeles de Panamá* pusieron de manifiesto que la utilización de jurisdicciones de baja tributación y de sociedades interpuestas no era un fenómeno marginal protagonizado por unos pocos operadores, sino una práctica extendida que se nutría precisamente de los vacíos y desajustes entre los distintos sistemas fiscales. Esa constatación contribuyó a reforzar la legitimidad política del proyecto BEPS, que ya se encontraba en marcha, y alimentó la voluntad de los Estados de avanzar hacia una mayor transparencia y una cooperación internacional más estrecha.

En todo caso, el proyecto BEPS no pretendía crear un sistema tributario mundial ni tampoco adoptar medidas como armonizar los tipos del impuesto sobre sociedades. Su objetivo era más modesto en la forma y muy ambicioso en el fondo, consistente en cerrar los espacios de planificación fiscal agresiva, lograr que los beneficios se graven allí donde se desarrollan las actividades económicas que los generan y dotar al sistema de mayor coherencia, sustancia y transparencia.

2.2. Las acciones BEPS en resumen

El plan de acción BEPS se articuló en quince medidas o acciones, cada una destinada a abordar un problema concreto. A continuación, se exponen de forma deliberadamente simplificada, pues debe reiterarse que su análisis detallado es propio de un curso más avanzado:

La acción 1 aborda los llamados retos fiscales de la economía digital. Es en realidad el punto de partida de todo el proyecto. Parte de la pregunta de fondo de cómo sujetar a gravamen el beneficio de empresas que pueden vender a clientes de cualquier país sin necesidad de tener allí una presencia física, lo que desafía el concepto tradicional de

⁶ En este enlace puede verse toda la información <https://panamapapers.sueddeutsche.de/>, incluyendo un repositorio con los casi 12 millones de documentos filtrados:

<https://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56ff9a28a1bb8d3c3495ae13/>

Véase también: The Economist, What are the Panama papers and why do they matter?, 4 de abril de 2016 (<https://www.economist.com/the-economist-explains/2016/04/04/what-are-the-panama-papers-and-why-do-they-matter>).

establecimiento permanente y las reglas clásicas de reparto de la potestad tributaria entre Estados.

Las acciones 2, 3 y 4 buscan reforzar la coherencia del sistema. La acción 2 neutraliza los efectos de los llamados “mecanismos híbridos”, esto es, las estructuras que aprovechan que un mismo instrumento o entidad reciba un tratamiento fiscal distinto en dos países para lograr una doble deducción de un gasto o una deducción sin la correlativa inclusión del ingreso. La acción 3 refuerza las normas sobre transparencia fiscal internacional, conocidas como reglas de las sociedades extranjeras controladas (controlled foreign corporation o reglas CFC), que permiten gravar en el país de la matriz determinadas rentas obtenidas por filiales situadas en territorios de baja tributación. La acción 4 limita la erosión de la base imponible derivada de la deducción de intereses y otros pagos financieros, una de las vías más utilizadas para trasladar beneficios mediante el endeudamiento intragrupo.

Las acciones 5, 6, 7 y 8 a 10 persiguen alinear la tributación con la sustancia económica real. La acción 5 combate las prácticas fiscales perniciosas atendiendo a la transparencia y a la sustancia, y exige que los regímenes preferenciales solo se apliquen cuando exista actividad económica efectiva. La acción 6 previene el abuso de los convenios, en particular la práctica conocida como búsqueda del convenio más favorable, mediante la cual se interpone artificialmente una sociedad en un tercer Estado para acceder a beneficios que de otro modo no corresponderían. La acción 7 impide la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente, es decir, las estructuras diseñadas para que una empresa opere de hecho en un país sin que se considere que tiene allí una presencia gravable. Las acciones 8 a 10 garantizan que los resultados de los precios de transferencia se correspondan con la creación de valor, asegurando que las operaciones entre empresas del mismo grupo se valoren como si se realizaran entre partes independientes.

Las acciones 11, 12 y 13 refuerzan la transparencia y la disponibilidad de información. La acción 11 establece metodologías para recopilar y analizar datos sobre el fenómeno BEPS y sobre la eficacia de las medidas adoptadas. La acción 12 obliga a los contribuyentes a revelar sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. La acción 13 reexamina la documentación de precios de transferencia e introduce el informe país por país, que proporciona a las administraciones una imagen global del reparto de ingresos, beneficios e impuestos de cada grupo multinacional.

La acción 14 pretende mejorar la eficacia de los mecanismos de resolución de controversias, una cuestión que adquiere creciente importancia a medida que se multiplican los litigios derivados de la doble imposición. Por último, la acción 15 desarrolla un instrumento multilateral para modificar los convenios bilaterales, que es el objeto de un apartado posterior de este documento por su relevancia práctica.

Un aspecto decisivo del proyecto es que no todas las acciones tienen la intención de tener el mismo efecto vinculante. Cuatro de ellas se configuran como estándares mínimos, lo que significa que todos los países que se adhieren al proyecto se comprometen a aplicarlas. Esos cuatro estándares mínimos corresponden a la acción 5 sobre prácticas perniciosas, la acción 6 sobre abuso de convenios, la acción 13 sobre el informe país por país y la acción 14 sobre resolución de controversias. El resto de las acciones son recomendaciones o buenas prácticas que cada Estado aplica con mayor flexibilidad. Esta distinción entre estándares mínimos y simples recomendaciones resulta esencial para comprender el funcionamiento posterior del instrumento multilateral, al que en este curso se hará solo una breve mención.

El proyecto BEPS había sido impulsado por la OCDE y el G20, es decir, por un grupo de economías desarrolladas y emergentes. Sin embargo, las medidas tenían vocación de afectar a todos los países del mundo, incluidos numerosos Estados en desarrollo que no habían participado en su elaboración. Resultaba evidente que un proyecto destinado a combatir un fenómeno global no podía aplicarse de forma eficaz si solo se comprometía con él un número reducido de jurisdicciones, porque las estructuras de planificación fiscal se desplazarían sencillamente hacia los países que quedasen al margen.

Para resolver esa limitación en 2016 se creó el llamado *Marco Inclusivo* sobre BEPS. Se trata de un foro abierto a cualquier país o jurisdicción que acepte comprometerse con el paquete de medidas y, en particular, con la aplicación de los cuatro estándares mínimos y con su supervisión a través de un mecanismo de revisión entre pares.

El Marco Inclusivo cumple varias funciones. En primer lugar, amplía enormemente el número de jurisdicciones comprometidas, lo que reduce los espacios donde puede refugiarse la planificación fiscal agresiva. En segundo lugar, dota de legitimidad al proceso, al integrar a países que de otro modo se verían afectados por reglas en cuya elaboración no habrían intervenido. Finalmente, sirve de plataforma para continuar el trabajo más allá del paquete inicial de 2015, lo que ha resultado fundamental para abordar la fiscalidad de la economía digitalizada. En la actualidad el Marco Inclusivo reúne a más de ciento cuarenta países y jurisdicciones, lo que lo convierte en el espacio de referencia para la cooperación fiscal internacional. Sin embargo, la falta de participación de Estados Unidos, país en el que tienen su sede las multinacionales de mayor tamaño del mundo, resta sustancial fuerza al proyecto y sus iniciativas.

2.3. El Instrumento Multilateral

Buena parte de las medidas del proyecto BEPS requerían modificar los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, que debe recordarse que son tratados internacionales que dos Estados firman para limitar respectivamente su potestad de

gravar las rentas que se obtienen en operaciones transfronterizas y para eliminar la doble imposición que se produciría si ambos gravaran la misma renta.

La dificultad práctica era evidente: los convenios resultan muy difíciles de modificar, porque cada cambio exige una renegociación bilateral y una posterior ratificación por ambos Estados. Actualizar uno por uno los miles de convenios existentes para incorporar las medidas BEPS habría requerido décadas de negociaciones.

La solución a este problema es la acción 15, que dio lugar al Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales destinadas a prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, conocido habitualmente como Instrumento Multilateral o, por sus siglas en inglés, MLI. El instrumento entró en vigor el 1 de julio de 2018, una vez que lo ratificaron los primeros cinco Estados.

La gran novedad del Instrumento Multilateral consiste en que permite modificar muchos convenios bilaterales de una sola vez, sin necesidad de renegociarlos individualmente. Por ello suele describirse como un tratado de tratados. En lugar de reescribir el texto de cada convenio, el instrumento se aplica junto a ellos y modifica su aplicación. Cada Estado que se adhiere identifica qué convenios desea someter al instrumento, que pasan a denominarse convenios fiscales comprendidos, y solo cuando los dos Estados parte de un convenio lo han incluido en sus respectivas listas se produce la modificación correspondiente.

El alcance de este mecanismo es considerable. El Instrumento incorpora las medidas relativas a los convenios que se desarrollaron en las acciones 2 sobre híbridos, 6 sobre abuso de convenios, 7 sobre establecimiento permanente y 14 sobre resolución de controversias. Permite además que las jurisdicciones cumplan dos de los cuatro estándares mínimos del proyecto, concretamente el relativo a la prevención del abuso de los convenios y el referido a la mejora de los mecanismos de resolución de controversias.

El Instrumento no reescribe físicamente el texto de cada convenio, sino que se superpone a él y altera su aplicación. Para un mismo par de Estados, la lectura del convenio bilateral debe completarse necesariamente con la del Instrumento Multilateral y con las posiciones que cada uno haya adoptado. Para facilitar esa tarea, muchas administraciones publican textos consolidados o sintetizados que reflejan cómo queda el convenio una vez aplicado el instrumento, aunque estos textos no tienen valor jurídico propio y prevalecen siempre los textos auténticos del convenio y del instrumento.

El instrumento contempla distintos tipos de cláusulas según el modo en que inciden sobre el convenio afectado. Algunas disposiciones se aplican en lugar de una disposición existente, de manera que la sustituyen. Otras se aplican a una disposición existente, modificando su aplicación sin reemplazar su texto. Y otras se aplican en ausencia de una disposición, añadiendo una regla que el convenio no contenía.

La flexibilidad se logra mediante un sistema de opciones y reservas. Cada Estado puede formular reservas para excluir determinadas cláusulas que no constituyan estándares mínimos, y debe notificar qué disposiciones de sus convenios resultan afectadas. El conjunto de reservas y notificaciones de cada jurisdicción conforma lo que se denomina su posición ante el instrumento.

Esta arquitectura tiene una contrapartida evidente. Como el consenso pleno resultaba imposible, el instrumento permite tantas reservas y opciones que su aplicación se asemeja a un queso de gruyer, lleno de agujeros, según la imagen habitualmente empleada para describir su carácter fragmentario. El precio de alcanzar un elevado número de firmantes ha sido aceptar una considerable heterogeneidad en su contenido efectivo.

La adhesión al instrumento ha crecido de forma sostenida desde su firma, habiendo en la actualidad 107 países miembros⁷. El instrumento afecta a cerca de dos mil convenios bilaterales en todo el mundo, lo que da idea de su alcance transformador. Entre las grandes economías figuran como signatarios el Reino Unido, Francia, India y Canadá, mientras que Estados Unidos han optado por no firmarlo y mantienen su política tradicional de negociación bilateral. España firmó el instrumento en 2017 y ha completado el proceso de ratificación, por lo que sus convenios comprendidos se ven afectados por las modificaciones correspondientes.

Dada la complejidad del Instrumento, la OCDE ha creado una base de datos en la que se puede comprobar a qué convenios exactamente afecta y cómo⁸.

La valoración del instrumento admite matices. Por un lado, representa un avance notable, al permitir actualizar simultáneamente un número muy elevado de convenios y demostrar que la reforma multilateral es posible en un ámbito tradicionalmente bilateral del derecho internacional público. Por otro lado, su efecto real resulta todavía difícil de evaluar en la práctica precisamente por la abundancia de reservas y opciones, que obliga a un análisis caso por caso.

2.4. Referencia a la digitalización de la economía y los dos pilares

La Acción 1 del proyecto BEPS, relativa a los retos de la economía digital, ha resultado ser la de mayor proyección, al menos desde la perspectiva de las propuestas. La razón es que la digitalización pone en cuestión los fundamentos mismos del sistema. Las

⁷ El listado se actualiza en tiempo real, véase:

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

⁸ <https://www.oecd.org/en/data/tools/beps-mli-matching-database.html>

reglas tradicionales atribuyen la potestad de gravar los beneficios empresariales al Estado donde la empresa tiene una presencia física, expresada en el concepto de establecimiento permanente. Sin embargo, una empresa digital puede obtener ingresos muy elevados de los usuarios de un país sin disponer allí de oficinas, fábricas ni empleados. En ese escenario, los Estados donde se encuentran los mercados y los usuarios reclaman una mayor capacidad de gravar esos beneficios, mientras que las reglas clásicas se lo impiden.

La tensión entre esa reivindicación de los Estados de mercado y la rigidez de las reglas tradicionales condujo a una segunda fase del proyecto, a menudo denominada BEPS 2.0, que culminó en el citado acuerdo del 8 de octubre de 2021 alcanzado en el Marco Inclusivo. Ese acuerdo se estructura en dos pilares que responden a problemas distintos pero complementarios.

El primer pilar revisa las reglas de nexo y de atribución de beneficios. Su finalidad es reasignar una parte de los beneficios de las mayores empresas multinacionales hacia las jurisdicciones donde se encuentran sus mercados y usuarios, con independencia de que exista allí presencia física. Pretende así adaptar el reparto de la potestad tributaria a una economía en la que el valor puede generarse sin necesidad de presencia material en el territorio.

El segundo pilar establece un nivel mínimo global de imposición. Su objetivo es asegurar que las grandes multinacionales tributen a un tipo efectivo de al menos el quince por ciento en cada jurisdicción donde operan. Si en algún territorio el tipo efectivo se sitúa por debajo de ese umbral, se aplica un impuesto complementario que eleva la tributación hasta el mínimo. Este conjunto de reglas se conoce como reglas contra la erosión global de la base imponible, o reglas GloBE por sus siglas en inglés. El segundo pilar persigue, en definitiva, poner un suelo a la competencia fiscal a la baja entre Estados y reducir el incentivo para trasladar beneficios a territorios de muy baja tributación.

Las reglas del segundo pilar se articulan mediante dos normas interconectadas. La regla de inclusión de rentas obliga a la entidad matriz de un grupo a satisfacer el impuesto complementario correspondiente a las filiales que tributen por debajo del mínimo. La regla sobre beneficios insuficientemente gravados actúa como mecanismo de cierre, reasignando el impuesto complementario residual que no haya podido recaudarse mediante la regla de inclusión de rentas. A ellas se añade, en la mayoría de los sistemas, un impuesto complementario nacional que permite a cada Estado recaudar por sí mismo el complemento correspondiente a las entidades situadas en su territorio.

2.5. La recepción del proyecto BEPS y del MLI en la Unión Europea

La Unión Europea ha desempeñado un papel muy activo en la incorporación de las medidas del proyecto BEPS. A diferencia del Instrumento Multilateral, que opera mediante un tratado internacional, la Unión dispone de un instrumento propio, la directiva, que obliga a los Estados miembros a alcanzar un determinado resultado y exige su transposición al derecho interno dentro de un plazo. Esta vía alcanza un grado de armonización mayor y más homogéneo que el del Instrumento, cuya flexibilidad genera numerosas divergencias entre Estados.

Antes incluso de la segunda fase del proyecto, la Unión adoptó la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, conocida por sus siglas inglesas ATAD, que incorporó al derecho de la Unión varias medidas del proyecto BEPS: reglas de limitación de la deducibilidad de intereses, transparencia fiscal internacional, mecanismos híbridos y una norma general antiabuso. La Unión tradujo así en derecho vinculante y uniforme recomendaciones que en el plano de la OCDE tenían un carácter más flexible.

El ejemplo más significativo de esta recepción es la incorporación del segundo pilar. El Consejo alcanzó un acuerdo el 12 de diciembre de 2022 sobre un nivel mínimo de imposición para los grandes grupos, que se plasmó en la Directiva 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. La directiva sigue de cerca el contenido y la estructura de las reglas modelo de la OCDE y crea un sistema de dos reglas interconectadas, la regla de inclusión de rentas y la regla sobre beneficios insuficientemente gravados, que permiten recaudar un impuesto complementario cada vez que el tipo efectivo de un grupo en una jurisdicción se sitúa por debajo del quince por ciento.

La directiva no se limita a las situaciones transfronterizas. Para garantizar su compatibilidad con el derecho originario de la Unión, y en especial con la libertad de establecimiento, se aplica también a los grupos puramente internos de gran magnitud. Así se evita cualquier riesgo de discriminación entre situaciones nacionales y transfronterizas, una preocupación constante en el derecho de la Unión que condiciona el diseño de toda la normativa tributaria europea. El plazo de transposición finalizaba a finales de 2023, aunque algunos Estados incurrieron en retraso.

España transpuso el segundo pilar mediante la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud. Se aplica a los grupos con un volumen de negocios consolidado de al menos setecientos cincuenta millones de euros en al menos dos de los cuatro ejercicios anteriores, y configura tres modalidades de impuesto complementario, la nacional, la primaria y la secundaria, en correspondencia con las reglas de la directiva.

El segundo pilar se apoya además en la cooperación administrativa entre los Estados miembros, articulada a través de la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que ha experimentado sucesivas modificaciones para incorporar el intercambio de la información necesaria para aplicar las nuevas reglas. La eficacia del nivel mínimo de imposición depende en gran medida de que las administraciones dispongan de información fiable y comparable sobre la tributación efectiva de cada grupo en cada jurisdicción.

El recorrido expuesto permite obtener una visión de conjunto de lo sucedido en la fiscalidad internacional durante la última década. El proyecto BEPS nació como respuesta coordinada a un problema que ningún Estado podía resolver por sí solo: la reducción artificial de la tributación de los grupos multinacionales mediante el aprovechamiento de las diferencias entre sistemas. Se concretó en quince acciones, cuatro de las cuales se configuraron como estándares mínimos de cumplimiento obligatorio para los países adheridos.

Para extender el compromiso más allá del círculo inicial de la OCDE y del G20 se creó el citado Marco Inclusivo, que reúne hoy a más de 145 jurisdicciones y es el espacio de referencia para la cooperación fiscal internacional. Desde ese foro se impulsó la segunda fase del proyecto, centrada como se ha adelantado en los retos de la digitalización, que culminó en el acuerdo de 2021 sobre los dos pilares: el primero dedicado a reasignar beneficios hacia los Estados de mercado y el segundo a garantizar un nivel mínimo global de imposición del quince por ciento.

La aplicación de las medidas que exigían modificar los convenios se canalizó a través del Instrumento Multilateral, un tratado de tratados que permite actualizar de forma simultánea cerca de dos mil convenios bilaterales mediante un sistema flexible de opciones y reservas. La Unión Europea, por su parte, ha incorporado estas reformas con un grado de armonización superior gracias a sus directivas, de las que la transposición del segundo pilar es el ejemplo más reciente y significativo, con su reflejo en el ordenamiento español a través de la Ley 7/2024.

No obstante, la construcción del segundo pilar tropezó desde el principio con el obstáculo derivado de la posición de Estados Unidos. Aunque este país había participado en el acuerdo de octubre de 2021 y había impulsado políticamente la idea de un tipo mínimo global, nunca aprobó la legislación necesaria para implantar las reglas modelo de la OCDE en su ordenamiento interno. Estados Unidos dispone de un régimen propio de tributación mínima de las rentas extranjeras de sus multinacionales, conocido originalmente por las siglas GILTI y rebautizado más tarde como NCTI, que persigue una finalidad semejante a la del segundo pilar, pero se articula con principios y mecanismos distintos. La diferencia esencial reside en que el régimen estadounidense calcula la tributación mínima de forma agregada para el conjunto de

las rentas extranjeras, mientras que las reglas de la OCDE operan jurisdicción por jurisdicción.

De esa falta de adopción surgió una tensión estructural. La objeción estadounidense se centró sobre todo en la regla sobre beneficios insuficientemente gravados, que Estados Unidos consideraba una norma de alcance extraterritorial, en la medida en que permite a otros Estados recaudar un impuesto complementario sobre rentas vinculadas a grupos cuya matriz reside en territorio estadounidense.

La salida a ese conflicto llegó mediante un compromiso. El 28 de junio de 2025 los países del G7 hicieron pública una declaración conjunta en la que expresaban un entendimiento compartido sobre la articulación entre el sistema estadounidense y el segundo pilar, conforme al cual los grupos cuya matriz última reside en Estados Unidos quedarían excluidos de la aplicación de la regla de inclusión de rentas y de la regla sobre beneficios insuficientemente gravados, tanto respecto de sus rentas internas como de las extranjeras. A cambio de ese reconocimiento, los Estados acordaron retirar la medida de represalia proyectada. Esta solución recibió el nombre de sistema "side-by-side", expresión que alude a la coexistencia en paralelo de dos regímenes distintos, el estadounidense y el de la OCDE, sobre la base de que el primero produce resultados equiparables a los del segundo.

El Marco Inclusivo formalizó el sistema el 5 de enero de 2026. Su elemento central es un régimen de protección que considera el sistema tributario estadounidense conforme con el segundo pilar y exime a los grupos con matriz en Estados Unidos de los impuestos complementarios derivados de las dos reglas mencionadas, si bien preserva la aplicación de los impuestos complementarios nacionales que cada Estado recauda sobre las entidades situadas en su territorio. El paquete incorpora otras medidas de simplificación, como la prórroga del régimen transitorio de protección basado en el informe país por país y la introducción de un régimen simplificado de cálculo del tipo efectivo.

Este desenlace admite lecturas opuestas. Para algunos, el sistema "side-by-side" es una concesión que permitió salvar el segundo pilar en su conjunto, al evitar una confrontación que habría podido hacerlo fracasar, y se apoya además en que la reforma fiscal estadounidense de 2025 endureció su propio régimen de tributación mínima hasta acercarlo a los parámetros de la OCDE. Para otros, la exclusión de los grupos estadounidenses introduce una asimetría difícil de justificar, plantea dudas sobre la igualdad de condiciones entre las multinacionales sometidas a uno u otro régimen y debilita la lógica de aplicación uniforme que constituía el fundamento mismo del proyecto.

Con todo, la fiscalidad internacional ha experimentado así en pocos años una transformación de gran calado, marcada por el paso de un modelo esencialmente bilateral a otro crecientemente multilateral y coordinado. La digitalización ha actuado

como motor de esa evolución, al revelar la insuficiencia de las reglas tradicionales y forzar una reflexión sobre dónde y cómo deben gravarse los beneficios en una economía global e interconectada.

Este episodio reciente, y todavía en evolución, ilustra en todo caso una enseñanza más amplia: la eficacia de la cooperación fiscal internacional depende en último término de la voluntad de las grandes potencias y de su disposición a aceptar reglas comunes, lo que confiere a todo el proceso un carácter inevitablemente político además de técnico.

3. El marco constitucional de la integración europea

Desde el 1 de enero de 1986 España es un estado miembro de la Unión Europea. Este hecho permea todo el sistema jurídico, y no puede perderse de vista a la hora de estudiar el sistema tributario español.

La adhesión de España a las entonces Comunidades Europeas se instrumentó a través del art. 93 CE, mediante la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, que autorizó la ratificación del Tratado de Adhesión de 12 de junio de 1985. Como miembro de pleno derecho de la Unión el Reino de España ha cedido el ejercicio, que no la titularidad, de competencias derivadas de la Constitución a las instituciones europeas. La distinción entre titularidad y ejercicio no es retórica: la soberanía permanece en el Estado, pero su ejercicio se comparte con la Unión en los ámbitos atribuidos por los Tratados.

En este punto, conviene recordar algo obvio: el Derecho de la Unión Europea no es un ordenamiento extranjero ni un mero compromiso internacional, sino derecho interno español, dotado de unos efectos propios que lo distinguen de cualquier otro tratado: la primacía y el efecto directo. De forma simplificada, el Tribunal de Justicia afirmó el efecto directo tempranamente en su Sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos (asunto 26/62). En ella el Tribunal declaró que el Derecho comunitario, con independencia de la legislación de los Estados miembros, no solo impone obligaciones a los particulares, sino que también genera derechos que estos pueden invocar directamente ante los jueces nacionales. El Tribunal afirmó la primacía del Derecho comunitario (ahora Derecho de la Unión Europea) en la sentencia de 15 de julio de 1964, Costa contra ENEL (asunto 6/64), que sostiene, de forma breve, que el derecho nacido del Tratado no puede, por su naturaleza específica y original, ser contradicho judicialmente por un texto interno, cualquiera que sea su rango, sin perder su carácter comunitario y sin poner en cuestión la base jurídica de la propia Comunidad. La Sentencia de 9 de marzo de 1978, Simmenthal (asunto 106/77), precisó el corolario procesal de la primacía: todo juez nacional queda obligado a aplicar íntegramente el Derecho de la Unión y a inaplicar, por su propia autoridad, cualquier disposición interna contraria, sin necesidad de solicitar o esperar su previa derogación por el legislador o su anulación por vía constitucional.

Para entender de forma resumida la interrelación entre el derecho nacional y el derecho de la Unión Europea debe leerse la Declaración del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de diciembre. En todo caso, es clave tener presente que los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión, de acuerdo con Simmenthal, y como recuerdan las SSTC 145/2012, de 2 de julio, FJ 5; y 232/2015, de 5 de noviembre, FJ 5.

Sin que proceda aquí profundizar en el alcance de esta doctrina, debe recordarse que la proyección de estos principios sobre los sistemas tributarios es evidente, y así se ha ido constatando en los distintos conflictos abordados por la jurisprudencia.

En lo que sigue, se hará una exposición resumida de esta incidencia al objeto de comprender mejor los impuestos que se analizan en este manual.

4. La poliédrica incidencia del Derecho de la Unión Europea sobre los sistemas tributarios nacionales

El Derecho de la Unión Europea, que es derecho interno, incide sobre todo el ordenamiento y, muy en particular, sobre los sistemas tributarios nacionales⁹.

Esa incidencia se produce, de forma muy simplificada, de dos grandes formas. La primera, la armonización de algunos impuestos, que implica tanto la obligación de establecerlos como de hacerlo según exige la norma de producción europea. Ese es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre el Valor Añadido, como se verá con detenimiento en otro lugar.

La segunda, es la que a veces se denomina armonización negativa, esto es, la depuración de las normas nacionales que son incompatibles con las libertades fundamentales y con las prohibiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), de acuerdo con la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), operada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. La primera construye un Derecho común.

Desde su fundación, los Estados miembros no reconocen a la Unión Europea una competencia tributaria general en el sentido de poder crear impuestos *ex novo*, aunque sí habilitaciones específicas, de manera que el poder tributario sigue recayendo, en lo sustancial, en los Estados. La mayor parte de las normas tributarias europeas requieren

⁹ Recomiendo este breve trabajo: Schön, W.: "EU Tax Law: An Introduction". Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2019-12, disponible en: <https://ssrn.com/abstract=3432273> o <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3432273>.

la unanimidad del Consejo, conforme a un procedimiento legislativo especial (art. 113 TFUE). Esta exigencia de unanimidad, que en la práctica confiere a cada Estado un derecho de veto, explica la complejidad de la armonización fiscal y, en buena medida, el protagonismo que la jurisprudencia ha asumido como motor de integración de las políticas fiscales.

De manera muy simplificada, las habilitaciones específicas que el Tratado contempla pueden sistematizarse del modo siguiente. El art. 30 TFUE prohíbe los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros, pilar de la unión aduanera. El art. 110 TFUE proscribte los tributos internos que discriminen a los productos de los demás Estados miembros o que protejan indirectamente otras producciones, y el art. 111 TFUE prohíbe que la devolución de tributos a la exportación exceda del importe efectivamente soportado.

El art. 113 TFUE habilita al Consejo, por unanimidad, para armonizar las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos especiales y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. Los arts. 107 a 109 TFUE prohíben las ayudas de Estado, categoría que comprende las de naturaleza fiscal y que opera, como se verá, como un eficaz límite a la competencia fiscal lesiva entre Estados.

La imposición directa, en la práctica, carece de una base jurídica específica equivalente al art. 113 TFUE, de manera que no está armonizada más que de forma parcial y limitada, al amparo de la cláusula general del art. 115 del TFUE, relativo a la aproximación de las legislaciones que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

La asimetría entre la imposición indirecta y la directa se explica precisamente por esta distribución de habilitaciones, además de por el momento mismo de creación de las Comunidades Europeas. Entonces se pensaba que sería la imposición indirecta la que tendría mayor capacidad de incidir en la circulación de bienes y servicios, y de distorsionarla, y, por tanto, en el funcionamiento del mercado único, de ahí que las iniciativas de armonización se centraran en este tipo de imposición. En un escenario de menor movilidad de personas, empresas y actividades económicas como el que existía a mediados del siglo pasado, la imposición directa se estimó menos susceptible de generar distorsiones y ha permanecido en gran medida en manos nacionales, salvo armonizaciones muy puntuales vinculadas a la construcción del mercado interior, como se verá enseguida.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es el ejemplo paradigmático de armonización avanzada. Como se verá en el módulo correspondiente, sus principios estructurales, entre ellos la neutralidad del impuesto, el mecanismo de deducción de las cuotas soportadas y el principio de tributación en destino para las operaciones

intracomunitarias, vinculan al legislador español y han sido objeto de una abundantísima jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como intérprete autorizado de la Directiva. El otro gran bloque de impuestos armonizados son los llamados Impuestos Especiales de fabricación, que se verán más adelante.

Mención aparte merecen los derechos aduaneros, que no son propiamente un impuesto armonizado sino un recurso propio de la Unión regulado directamente por el Derecho aduanero europeo, en particular por el Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión. Al tratarse de un Reglamento, es de aplicación directa y no requiere transposición, lo que representa el grado máximo de integración normativa en el ámbito tributario.

Aunque, como se ha mencionado, en la imposición directa no hay estrictamente impuestos armonizados, sí hay un conjunto de directivas, dictadas para favorecer la integración del mercado interior y la neutralidad fiscal de las operaciones transfronterizas, que han producido una armonización parcial pero relevante. De forma necesariamente simplificada, se trata de las siguientes:

(1) En primer lugar, tres directivas persiguen facilitar la neutralidad fiscal de las operaciones (Matriz-Filial, Intereses y Cánones, Fusiones):

La Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, conocida como Directiva Matriz-Filial, evita la doble imposición de los dividendos distribuidos por una filial a su matriz residente en otro Estado miembro, mediante la exención de la retención en la fuente y la eliminación del gravamen en sede de la matriz.

La Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, hace lo propio con los intereses y cánones satisfechos entre sociedades asociadas.

La Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de un Estado miembro a otro, regula el régimen fiscal de estas operaciones transfronterizas, permitiendo su diferimiento siempre que respondan a motivos económicos válidos.

(2) En segundo lugar, las directivas que sirven para mejorar la lucha contra la elusión y la resolución de litigios:

La Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, conocida como ATAD por sus siglas en inglés, modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. La ATAD introduce un conjunto de normas comunes mínimas contra la elusión fiscal: la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros, la imposición de salida sobre las plusvalías latentes que abandonan la jurisdicción, una cláusula general antiabuso, el régimen de transparencia fiscal internacional aplicable a las sociedades extranjeras controladas y el tratamiento de las asimetrías híbridas. Su transposición ha modificado de modo significativo la Ley del Impuesto sobre Sociedades y representa un cambio cualitativo, pues por primera vez la Unión armoniza no ya para facilitar operaciones, sino para combatir de forma coordinada la planificación fiscal agresiva.

La Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, establece un procedimiento común para resolver las controversias entre Estados miembros derivadas de la interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, con plazos tasados y la posibilidad de recurrir a una comisión consultiva, reforzando así la seguridad jurídica del contribuyente frente a situaciones de doble imposición no resueltas.

(3) Por último, las directivas más recientes, sobre imposición mínima y retenciones (Pilar 2 y FASTER):

La Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, ha introducido el llamado Pilar 2 o imposición mínima global del 15 por ciento sobre los grandes grupos multinacionales y nacionales con ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros. España la ha transpuesto mediante la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, dando cumplimiento al acuerdo alcanzado en el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20. La aplicación práctica de esta normativa marcará en los próximos años la evolución del Impuesto sobre Sociedades y se examina con mayor detalle al tratar el acuerdo de los dos pilares.

La Directiva (UE) 2025/50 del Consejo, de 10 de diciembre de 2024, relativa a un ajuste de las retenciones en origen practicadas en exceso más rápido y seguro, conocida como Directiva FASTER por sus siglas en inglés, establece procedimientos comunes para que los inversores no residentes obtengan con mayor celeridad y seguridad la devolución o la exención del exceso de retención practicado sobre dividendos e intereses transfronterizos, mediante un certificado digital común de residencia fiscal y sistemas

armonizados de devolución rápida y de exención en la fuente. Su plazo de transposición finaliza el 31 de diciembre de 2028, si bien las normas nacionales resultarán aplicables a partir del 1 de enero de 2030.

Este marco normativo está siendo en estos momentos objeto de reflexión, con la finalidad de simplificarlo. La Comisión Europea presentó, el 24 de junio de 2026, una propuesta de Directiva del Consejo que modifica de forma simultánea seis instrumentos del acervo de fiscalidad directa: la Directiva 2003/49/CE sobre intereses y cánones, la Directiva 2009/133/CE sobre fusiones, la Directiva 2011/96/UE matriz-filial, la Directiva (UE) 2016/1164 contra la elusión fiscal, la Directiva (UE) 2017/1852 sobre resolución de litigios y la Directiva (UE) 2025/50 (FASTER). Es el denominado Ómnibus en materia tributaria, anunciado en el Programa de Trabajo de la Comisión para 2026 dentro de la agenda de simplificación normativa e integrado, junto con la refundición de la Directiva sobre cooperación administrativa (DAC), en un paquete más amplio. El detalle de esta propuesta queda fuera de este módulo.

5. Las libertades fundamentales y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: el estatuto del no residente europeo

El Tribunal de Justicia, en coherencia con los objetivos de los tratados, ha reiterado tempranamente que las libertades fundamentales son auténticos derechos de acceso al mercado interior y que las medidas tributarias (entre otras) pueden suponer un obstáculo a la libertad de movimiento y establecimiento en el mercado interior. Puede hablarse por ello de un *estatuto* del no residente en la Unión Europea¹⁰.

El acceso al mercado protege todos los movimientos intracomunitarios entre Estados miembros, de manera que las discriminaciones o restricciones que puedan sufrir los sujetos se toman en cuenta tanto en el acceso al mercado interno de un Estado miembro [véanse las SSTJUE Comisión/Francia, conocida como Avoir fiscal, de 28 de enero de 1986, asunto 270/83, relativa a personas jurídicas, y Schumacker, de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93, relativa a personas físicas] como en el acceso de un residente a otros Estados, donde la restricción la impone el Estado de la residencia (véanse las SSTJUE ICI, de 16 de julio de 1998, asunto C-264/96; Manninen, de 7 de septiembre de 2004, asunto C-319/02; o Marks & Spencer, de 13 de diciembre de 2005, asunto C-446/03).

¹⁰ Me permito remitir a RUIZ ALMENDRAL, V.: “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho Comunitario”. Revista *Estudios Financieros*, (ISSN 1138-9540) n. 307/octubre 2008 (accesible aquí: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7947> y aquí: <https://hdl.handle.net/10016/9760>), y a la doctrina allí citada.

Las libertades fundamentales son normas de Derecho originario establecidas en los Tratados desde la fundación de las Comunidades, cuya finalidad es la realización del mercado interior.

De forma necesariamente abreviada, en su formulación vigente, las libertades fundamentales son las siguientes: la libre circulación de mercancías (arts. 28 a 37 TFUE), cuya vertiente fiscal se manifiesta en la prohibición de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente (art. 30 TFUE) y en la interdicción de tributos internos discriminatorios (art. 110 TFUE); la libre circulación de personas, que comprende tanto la libre circulación de trabajadores del art. 45 TFUE como la libertad de establecimiento del art. 49 TFUE, esta última destinada a amparar el ejercicio de actividades económicas con carácter estable, incluida la creación de filiales y sucursales; la libre prestación de servicios del art. 56 TFUE; y la libre circulación de capitales de los arts. 63 a 66 TFUE.

La libre circulación de capitales presenta una particularidad de gran relevancia práctica: a diferencia de las demás libertades, despliega sus efectos no solo en el interior de la Unión, sino también frente a terceros Estados. Ello amplía considerablemente su alcance, pues permite a residentes y entidades de países ajenos a la Unión invocar la libertad para impugnar tratos fiscales discriminatorios.

El reconocimiento de que la fiscalidad directa, pese a ser competencia nacional, debe ejercerse respetando las libertades se remonta a la citada STJUE de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (Avoir fiscal). En ella el Tribunal declaró que la ausencia de armonización de los impuestos sobre sociedades no autoriza a un Estado a dispensar a las sucursales de sociedades de otros Estados miembros un trato menos favorable que a las sociedades residentes. Esta sentencia inaugura la jurisprudencia que, hasta hoy, somete la imposición directa al control de las libertades fundamentales: la falta de armonización de las disposiciones legislativas de los Estados miembros en materia de impuesto sobre sociedades no puede justificar la diferencia de trato en cuestión; si bien es verdad que, a falta de semejante armonización, la situación fiscal de una sociedad depende del Derecho nacional que le es aplicado, el art. 52 del Tratado CEE prohíbe a cada Estado miembro prever en su legislación, para las personas que hacen uso de la libertad de establecerse en él, condiciones de ejercicio de sus actividades que sean diferentes de las fijadas para sus propios nacionales (apartado 24).

El principio que vertebra toda esta jurisprudencia es el de no discriminación. Una norma fiscal nacional resulta contraria al Derecho de la Unión cuando dispensa un trato menos favorable a una situación transfronteriza respecto de una situación interna objetivamente comparable, sin que concorra una justificación legítima y proporcionada. La discriminación puede ser ostensible, cuando se funda directamente en la nacionalidad, o encubierta, cuando se apoya en un criterio aparentemente

neutro, como la residencia, pero que conduzca en la práctica al mismo resultado discriminatorio.

El razonamiento del Tribunal de Justicia sigue de forma simplificada este iter: primero, se identifica la libertad concernida y se comprueba si la medida nacional supone una restricción, esto es, si disuade o penaliza el ejercicio de la libertad o si trata de modo desfavorable la situación transfronteriza frente a la situación interna comparable. Segundo, constatada la restricción, se examina si concurre una justificación admisible; junto a las expresamente previstas en el Tratado, el Tribunal ha admitido distintas razones imperiosas de interés general entre las que destacan la coherencia del sistema tributario, la lucha contra la elusión y el fraude, la eficacia de los controles fiscales, el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados y la preservación de la base imponible nacional. Finalmente, tercero, se aplica el test de proporcionalidad, que exige que la medida sea adecuada para alcanzar el objetivo invocado y necesaria, en el sentido de que no exista una alternativa menos restrictiva igualmente eficaz.

El esquema descrito se observa, entre otras, en dos sentencias capitales en materia de imposición societaria. La STJUE de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, admitió que el Reino Unido restringiera, con carácter general, la deducción transfronteriza de pérdidas de filiales no residentes, invocando conjuntamente el reparto equilibrado de la potestad tributaria, el riesgo de doble uso de las pérdidas y el peligro de evasión, si bien introdujo la excepción, tan citada después, de las pérdidas definitivas que ya no pueden aprovecharse en el Estado de la filial. Por su parte, la STJUE de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, perfiló los límites de la transparencia fiscal internacional, al declarar que solo cabe gravar las rentas de una filial controlada en otro Estado miembro cuando se trate de montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, dirigidos a eludir el impuesto normalmente debido; esta noción de montaje puramente artificial se ha convertido en un canon recurrente del control de las medidas antiabuso.

Una de las construcciones relevantes en la práctica del Tribunal afecta al tratamiento del contribuyente persona física no residente. El punto de partida es que residentes y no residentes no se encuentran, por regla general, en una situación comparable, lo que permitiría un trato diferenciado. Sin embargo, la STJUE de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, introdujo una excepción de gran relevancia: cuando el no residente obtiene la práctica totalidad de su renta en el Estado de la fuente y carece de renta significativa en su Estado de residencia, ambas situaciones devienen comparables, de modo que el Estado de la fuente queda obligado a tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente que de otro modo solo consideraría el Estado de residencia. La doctrina trata de evitar que el contribuyente transfronterizo quede privado, en ambos Estados, de los beneficios ligados a su situación personal.

Esta línea se ha desplegado y matizado en pronunciamientos sucesivos. La STJUE de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, exigió reconocer al no residente la deducción de los gastos directamente vinculados a la actividad gravada en la fuente, en pie de igualdad con el residente. La Sentencia de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, extendió la lógica a la deducción de rendimientos negativos derivados de la vivienda situada en otro Estado. Más recientemente, la Sentencia de 9 de febrero de 2017, X (Schumacker fraccionado), C-283/15, precisó que, cuando el contribuyente obtiene su renta en varios Estados sin que ninguno concentre la parte principal, cada Estado de la fuente debe atender las circunstancias personales en proporción a la renta obtenida en su territorio. Y la STJUE de 22 de marzo de 2018, Bevola, C-650/16, trasladó la doctrina de las pérdidas definitivas de Marks & Spencer a los establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro.

En fin, como se ha adelantado, la libre circulación de capitales ha sido el instrumento de un control especialmente incisivo sobre la imposición patrimonial y sobre las sucesiones y donaciones. La STJUE de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, declaró contraria a esa libertad la normativa alemana que reservaba a los residentes el disfrute pleno de los mínimos exentos en el impuesto sucesorio; la doctrina se reiteró en las SSTJUE de 8 de junio de 2016, Hünnebeck, C-479/14; y de 30 de junio de 2016, Feilen, C-123/15. De singular importancia para España es la STJUE de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, que extendió la protección de la libre circulación de capitales a las situaciones que involucran a residentes en terceros Estados.

En materia de rentas inmobiliarias y ganancias de capital, la STJUE de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, condenó el régimen portugués que gravaba más severamente las plusvalías inmobiliarias de los no residentes, y la STJUE de 5 de julio de 2005, D., C-376/03, perfiló los límites de la extensión de las ventajas convencionales. Más recientemente, la STJUE de 19 de diciembre de 2024, Credit Suisse Securities (Europe), C-601/23, dictada a instancia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el litigio que enfrentaba a dicha entidad con la Diputación Foral de Bizkaia, ha declarado contrario al art. 63 TFUE que la normativa foral vizcaína deniegue a una sociedad no residente que cierra el ejercicio con resultado negativo la devolución de la retención soportada sobre los dividendos, cuando esa devolución sí se reconoce a las sociedades residentes en idéntica situación de pérdidas.

La incidencia de esta jurisprudencia sobre el Derecho español ha sido considerable y ha forzado modificaciones legislativas de gran relevancia, además de reflejarse en la jurisprudencia nacional. Véase, por ejemplo, sobre la incompatibilidad con el art. 63 TFUE del trato fiscal dispensado a las instituciones de inversión colectiva no residentes, gravadas sobre sus dividendos de fuente española a un tipo muy superior al 1 % aplicable a las residentes y sin mecanismo de devolución, la doctrina del Tribunal Supremo [entre otras, Sentencias de 18 de marzo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:1260) y de 24 de marzo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:1258)].

6. Recapitulación: los sistemas tributarios en el contexto internacional

A modo de recapitulación, las secciones anteriores han mostrado que la integración en la Unión Europea y la internacionalización del sistema tributario configuran el marco jurídico real en el que opera hoy el Derecho tributario español.

No debe perderse de vista que el Derecho de la Unión Europea es derecho interno español: sus tratados, sus directivas y reglamentos y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia vinculan al legislador estatal, y lógicamente al autonómico, y son aplicados de oficio por jueces y administraciones, con primacía sobre las normas nacionales incompatibles, que deben ser inaplicadas, entre otras consecuencias, sin necesidad de declaración previa de inconstitucionalidad.

En paralelo, la red de convenios para evitar la doble imposición limita el ejercicio del poder tributario de España en su aplicación a los no residentes, prevaleciendo el convenio sobre la legislación interna en virtud del art. 96.1 CE, sin que aquel cree por sí mismo obligación tributaria alguna, pues se limita a repartir y a limitar la potestad tributaria de los Estados contratantes.

Para España, economía abierta de tamaño medio integrada en el mercado interior europeo, la conclusión inmediata es que ningún diseño del sistema tributario puede ya concebirse desde una perspectiva estrictamente nacional. La soberanía fiscal efectiva exige, paradójicamente, por participar de manera activa en la coordinación europea e internacional, pues en un mundo globalizado, y digitalizado, con bases imponibles móviles, la adopción de medidas unilaterales no solo no preserva la soberanía tributaria, sino que la debilita.

Estas restricciones no son únicamente jurídicas; son también económicas y políticas. Dado su grado de integración en la economía internacional, España no puede ignorar las reformas tributarias adoptadas por los países con los que mantiene relaciones comerciales intensas, so pena de comprometer la competitividad de su tejido productivo o de provocar deslocalizaciones de bases imponibles.

Los datos económicos refuerzan esta perspectiva. España mantiene un peso relevante del comercio exterior sobre su producto interior bruto y una presencia significativa de empresas multinacionales españolas en los mercados internacionales, además de la integración financiera en la zona euro. La movilidad internacional de trabajadores, profesionales, empresas y capitales no es, por tanto, un fenómeno marginal, sino una característica estructural del modelo económico español, y europeo. Cualquier diseño del sistema tributario que aspire a ser eficaz, equitativo y sostenible debe tomar en consideración esta realidad.

Parte II. El Sistema tributario español y sus principales impuestos

El sistema tributario español es relativamente joven si se compara con los países de nuestro entorno político y económico (miembros de la Unión Europea, miembros de la OCDE). Mientras que en muchos países de nuestro entorno la construcción del Estado fiscal contemporáneo se inició en las primeras décadas del siglo XX, en España el proceso es marcadamente posterior y se vincula, sobre todo, a la transición democrática y a la Constitución española de 1978.

Un examen de los datos agregados, contenidos en la base de datos de la OCDE *Global Revenue Statistics*, (accesible en su página web) permite verificar la transformación tributaria de España: Si en 1965 la recaudación total representaba apenas el 14,7 por ciento del PIB, en 1980 había ascendido al 22,5 por ciento, mientras que en 1992, alcanzaba ya el 33,7 por ciento. En menos de tres décadas, por tanto, el sistema tributario español duplicó su capacidad recaudatoria en términos relativos al PIB. Un cambio de tal magnitud difícilmente habría podido aceptarse sin una sólida legitimación social y jurídica, a la que contribuyó decisivamente la doctrina del Tribunal Constitucional que, en sus primeros años, sobre todo, contribuyó a articular un marco de principios de justicia tributaria capaz de sostener esa transformación.

La integración en las Comunidades Europeas, hoy Unión Europea, el 1 de enero de 1986, se produjo justamente en ese momento de consolidación del sistema. El acceso al Mercado Común, la asunción del IVA armonizado en sustitución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (ITE), la armonización de los Impuestos Especiales y la sujeción al régimen de la unión aduanera supusieron, simultáneamente, una transformación estructural y un acelerador del proceso de modernización tributaria.

1. El sistema tributario español en cifras

Para tener una visión general del sistema tributario español es útil partir de la distinción clásica entre impuestos directos e indirectos. Se trata de una división presupuestaria, que carece de toda trascendencia jurídica, pero que sirve para ordenar la exposición.

La imposición directa se articula tradicionalmente en cinco figuras (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) e Impuesto sobre el Patrimonio (IP), a las que se añade hoy el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

La imposición indirecta descansa sobre tres grandes grupos de impuestos: los que gravan el tráfico patrimonial no empresarial (Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ITPAJD), los que gravan el consumo (Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, e Impuestos Especiales, IIEE) y los que gravan el tráfico económico exterior (impuestos aduaneros).

Aunque todas estas figuras son de titularidad estatal, en algunos supuestos, las Comunidades Autónomas tienen cedida la gestión, la recaudación (total o parcial, según los casos) y, en el caso del ITPAJD, capacidad normativa parcial dentro del margen establecido por el Estado.

Para tener una imagen real del sistema tributario español es además imprescindible familiarizarse con los mejores datos de recaudación, para lo que debe examinarse la información oficial más actualizada, por ejemplo, la publicada en los informes anuales de recaudación que publica la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Impuesto	Recaudación (miles de euros)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	142.466
Impuesto sobre Sociedades	42.266
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	5.397
Fiscalidad Medioambiental	2.108
Impuesto sobre el Margen de Intereses y Comisiones de Entidades Financieras	1.423
Otros Ingresos	272
Capítulo I. Impuestos Directos	193.931
Impuesto sobre el Valor Añadido	99.532
Impuestos Especiales (1)	23.083
Alcohol y Bebidas Derivadas	793
Cerveza	336
Productos Intermedios	23

Impuesto	Recaudación (miles de euros)
Hidrocarburos	12.366
Labores del Tabaco	7.340
Líquido cigarrillos electrónicos	30
Carbón	9
Envases de Plástico No Reutilizables	599
Electricidad	1.587
Impuesto sobre Gases Fluorados	104
Impuesto sobre Tráfico Exterior	2.977
Impuesto sobre las Primas de Seguros	2.769
Impuesto sobre Transacciones Financieras	339
Impuesto sobre Servicios Digitales	410
Impuesto sobre Actividades del Juego	44
Otros Ingresos	10
Capítulo II. Impuestos Indirectos	129.268
Tasas	942
Otros Ingresos	1.214
Capítulo III. Tasas y otros Ingresos	2.156
Total Ingresos Tributarios	325.356

Fuente: AEAT, Informe de recaudación 2025 (Cuadro 0, Ingresos tributarios totales, 1995-2025)¹¹

Como puede comprobarse, el IRPF y el IVA aportan, conjuntamente, casi tres de cada cuatro euros recaudados por la AEAT (más del 75%). Son las dos columnas vertebrales del sistema. Adicionalmente, el Impuesto sobre Sociedades, es la tercera figura recaudatoria por delante de los Impuestos Especiales.

Como indicador agregado, los datos de Eurostat sitúan la presión fiscal española en el entorno del 36-37% del PIB en los años recientes, frente a una media aritmética de la UE-27 del 36,7% y una media ponderada por PIB del 40,1% (datos del informe anual publicado por la Comisión europea *EU Taxation Trends*, actualizados a marzo de 2026)¹².

	2024	Ranking 2024	Ingresos (mill. EUR)	2024
EU-27	39,4		7 099 902	
EA-20	39,8		6 065 240	
Belgium	42,8	4	265 290	
Bulgaria	30,5	24	31 907	
Czechia	35,0	21	112 226	
Denmark	45,2	1	177 475	
Germany	39,6	10	1 712 430	
Estonia	35,2	19	14 026	

¹¹ Fuente: AEAT, Informe de recaudación 2025 (Cuadro 0, Ingresos tributarios totales, 1995-2025)

https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

¹² Fuente: Table 1: Total taxes (including compulsory actual social contributions) as % of GDP

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/data-taxation-trends_en

Ireland	21,7	27	122 265
Greece	40,0	9	94 805
Spain	36,8	14	586 341
France	43,5	2	1 269 234
Croatia	38,4	13	33 010
Italy	42,4	5	931 776
Cyprus	36,3	16	12 624
Latvia	34,9	22	14 082
Lithuania	33,0	23	26 031
Luxembourg	41,4	7	35 650
Hungary	35,3	18	72 656
Malta	28,8	25	6 663
Netherlands	38,8	11	436 044
Austria	43,4	3	214 427
Poland	36,6	15	310 574
Portugal	35,2	20	101 841
Romania	27,9	26	98 818
Slovenia	38,5	12	25 931
Slovakia	35,5	17	46 248
Finland	42,2	6	116 521
Sweden	41,3	8	231 006
Iceland	36,9		11 324
Norway	40,4		180 564

La brecha histórica con la media ponderada europea (concentrada principalmente en la imposición indirecta) ha tendido a estrecharse en los últimos ejercicios. La ratio de ingresos tributarios sobre PIB (que incluye tanto los impuestos como las cotizaciones sociales obligatorias) sitúa a España, entre 2,5 y 2,8 puntos porcentuales por debajo de la media de la UE-27. La diferencia se explica, sobre todo, por el menor peso de la imposición indirecta en España.

2. Estructura del sistema tributario español

El sistema tributario español debe aspirar a ser un conjunto coherente de impuestos que se reparten entre los distintos niveles de gobierno (Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales). La idea de *sistema* procede directamente del art. 31.1 de la Constitución. El Tribunal Constitucional ha insistido en que la exigencia de que exista “un sistema” en los términos del art. 31.1 CE es la regla que permite que coexistan, sin solaparse de forma incoherente, los tributos estatales, autonómicos y locales.

Precisamente para garantizar esta coherencia el art. 149.1.14 CE “confiere al Estado la competencia exclusiva para dictar un conjunto de normas en materia de ‘hacienda general’ que proporcionen el marco jurídico para la estructura y funcionamiento del sistema tributario, ordenando mediante ley los principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria”, en conexión con los arts. 133, 142 y 157.3 CE [STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 b)].

En la práctica, el sistema tributario español, y otros de nuestro entorno, también se puede explicar desde la perspectiva de los grandes índices de capacidad económica: renta (IRPF, IS e IRNR), Patrimonio (IP, ITSGF, IBI), Consumo y tráfico patrimonial (IVA, los IIEE y el ITPAJD). A estos tres ejes se han ido añadiendo en el siglo XXI figuras de carácter regulatorio (impuestos llamados “medioambientales”, sobre el sector energético, sobre envases de plástico, sobre actividades digitales o financieras, etc.) cuya finalidad no es únicamente recaudatoria.

Además, para entender la estructura del sistema tributario debe tenerse en cuenta que, en un Estado fuertemente descentralizado como el español, el poder tributario se reparte entre tres niveles: el Estado tiene la competencia para establecer el marco general del sistema tributario y las relaciones entre sus figuras (STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4). Esta competencia tiene además particular relevancia en el actual contexto de internacionalización de la economía, además de ser central para poder cumplir adecuadamente las obligaciones y responsabilidades que derivan de formar parte de la Unión Europea.

Las Comunidades Autónomas tienen poder tributario en el marco de lo que disponga una ley del Estado (en la actualidad, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de

Financiación de las Comunidades Autónomas, LOFCA). Junto a las de régimen común coexisten los regímenes especiales del País Vasco, Navarra y Canarias (disposiciones adicionales 1.ª, 3.ª y 4.ª CE), regímenes que tienen su origen en la Constitución española, que permite actualizar algunos rasgos históricos siempre dentro del marco constitucional, y lógicamente, del marco del Derecho de la Unión Europea (es clave examinar, entre otras, la STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4 para entender cabalmente el encaje constitucional de estos regímenes).

Finalmente, el tercer nivel lo integran las Entidades Locales: carecen de poder legislativo, pero sus tributos propios los regula el Estado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, pudiendo los entes locales modificar algunos elementos de los tributos propios en términos que veremos (art. 142 CE; véase STC 233/1999, de 16 de diciembre).

Para entender las distintas figuras es imprescindible examinar su normativa reguladora, que puede encontrarse en cualquier Código tributario. Por ejemplo, puede examinarse el Código de Legislación Tributaria que de forma gratuita publica el BOE.

3. Los impuestos centrales del sistema tributario español (remisión)

El IRPF y el IVA son los dos pilares recaudatorios del sistema tributario estatal, como ya se ha expuesto. El IRPF grava la renta de las personas físicas residentes y es la principal figura del sistema, tanto por su capacidad recaudatoria como por su función redistributiva, en tanto que materializa de forma más directa los principios de capacidad económica y progresividad del art. 31.1 CE. El IVA, por su parte, es el principal impuesto indirecto y grava el consumo de manera general, lo que explica la estabilidad y el volumen de su recaudación.

Aunque con mucha menor recaudación, el IS es un impuesto también de gran relevancia, que complementa el IRPF y actúa como una suerte de ingreso a cuenta. Mientras el IRPF somete a gravamen la renta obtenida por las personas físicas, el IS grava la renta de las personas jurídicas, de modo que ambos cierran conjuntamente la imposición sobre la renta según la naturaleza del perceptor. Esta complementariedad explica que numerosas instituciones se proyecten sobre las dos figuras y que su estudio conjunto resulte imprescindible para comprender el tratamiento de la renta empresarial y societaria.

El IRNR completa este cuadro al gravar la renta obtenida en territorio español por personas físicas y entidades no residentes. Funciona, por ello, como figura complementaria del IRPF y del IS, pues delimita por el criterio de la residencia el ámbito de aplicación de uno y otro y permite someter a tributación la renta de fuente española de quienes no quedan sujetos por su renta mundial. El estudio conjunto de estas cuatro

figuras permite, además, comprender las relaciones entre ellas y los problemas de articulación que plantean.

Por estas razones, en este curso, de naturaleza introductoria, se abordarán en mayor detalle los principales impuestos del sistema tributario del Estado, esto es, IRPF, IVA, IS e IRNR.

En las líneas que siguen se hará una exposición deliberadamente resumida de los restantes impuestos relevantes del sistema tributario, que por las razones expuestas reciben menor atención en este curso, con la finalidad de ofrecer una imagen de conjunto y permitir también el estudio de las relaciones entre ellos.

4. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) se regula en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), desarrollada por el Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD). Conforme al art. 1 LISD, el impuesto grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Es un impuesto directo, personal, subjetivo y progresivo, que cierra el sistema de imposición sobre la renta: las adquisiciones gratuitas de las personas físicas tributan en el ISD y no en el IRPF (art. 6.4 de la Ley 35/2006, del IRPF), mientras que las obtenidas por personas jurídicas se sujetan a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades (art. 3.2 LISD).

Desde la perspectiva constitucional, el ISD se justifica habitualmente en el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), pues la adquisición gratuita de bienes manifiesta de manera directa una capacidad de pago, y en su potencial redistributivo, vinculado a la igualdad de oportunidades.

1. Ejemplo

Una persona recibe por herencia de su madre una vivienda y una cartera de valores. Ese incremento patrimonial gratuito queda sujeto al ISD y, por ello, excluido del IRPF de la heredera. Si la misma vivienda la hubiera adquirido por compraventa, la operación quedaría fuera del ISD y tributaría, en su caso, por otros impuestos (ITPAJD o IVA).

4.1. La cesión a las Comunidades Autónomas

El ISD es un impuesto de titularidad estatal cuyo rendimiento está cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas de régimen común, con cesión (delegación) también de competencias normativas y de gestión. El marco vigente lo integran la

LOFCA y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. En los territorios forales, el impuesto es un tributo concertado o convenido de normativa autónoma, regulado por las instituciones del País Vasco (Concierto Económico) y de Navarra (Convenio Económico).

La Ley 22/2009 (art. 32) determina qué Comunidad Autónoma es competente mediante los llamados puntos de conexión. En las adquisiciones mortis causa y en las cantidades percibidas por seguros de vida, el rendimiento corresponde a la Comunidad donde el causante tuviera su residencia habitual a la fecha del devengo. En las donaciones de bienes inmuebles, a la Comunidad donde radiquen los inmuebles; en las donaciones de los demás bienes y derechos, a la Comunidad de residencia habitual del donatario. La residencia habitual se determina atendiendo al período de los cinco años inmediatos anteriores (art. 28.1.1º.b de la Ley 22/2009).

Las Comunidades Autónomas pueden asumir (por delegación del Estado) competencias normativas sobre las reducciones de la base imponible (creando reducciones propias o mejorando las estatales), la tarifa, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, y las deducciones y bonificaciones de la cuota, además de aspectos de gestión y liquidación. No pueden, en cambio, modificar los elementos estructurales del impuesto: hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible o devengo, que permanecen regulados por la LISD.

Como sucede en todos los impuestos cedidos, y es propio de un Estado altamente descentralizado, el ejercicio de las competencias autonómicas genera diferencias entre territorios, algo que es coherente con el sistema constitucional, como ha reiterado el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias. No obstante, en el ejercicio de las competencias no se podrá establecer diferencias desproporcionadas entre residentes y no residentes, como afirmó la STC 60/2015, de 18 de junio, que declaró inconstitucional una reducción autonómica valenciana que se reservaba a los causahabientes residentes en la propia Comunidad, por vulnerar el principio de igualdad (art. 14 en relación con el art. 31.1 CE), al introducir una diferencia de trato basada exclusivamente en la residencia sin justificación razonable.

4.2. El hecho imponible

El art. 3.1 LISD define tres modalidades de hecho imponible: (a) la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; (b) la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos; y (c) la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el IRPF.

La sujeción al impuesto se completa con presunciones de hechos imponible (art. 4 LISD): se presume la existencia de una transmisión lucrativa, salvo prueba en contrario, cuando de los datos disponibles resulte una disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, dentro del plazo de prescripción, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.

La LISD contiene además reglas de adición de bienes a la masa hereditaria (art. 11), pensadas para evitar el vaciamiento del caudal relicto en los años previos al fallecimiento.

Quedan no sujetas, por su carácter empresarial o por gravarse en otra figura, determinadas operaciones (art. 3 RISD), como los premios o las subvenciones públicas, y, en general, los incrementos lucrativos obtenidos por personas jurídicas.

2. Ejemplo

Una persona designa beneficiaria de su seguro de vida a su pareja, siendo ella misma la tomadora del contrato. Al fallecer, la cantidad percibida por la beneficiaria queda sujeta al ISD en la modalidad de seguros, acumulándose a la porción hereditaria que, en su caso, también reciba. Si tomadora y beneficiaria fueran la misma persona (supervivencia), la renta estaría sujeta a gravamen en el IRPF.

4.3. Sujetos pasivos y responsables

Son sujetos pasivos a título de contribuyentes (art. 5 LISD): en las sucesiones, los causahabientes; en las donaciones, el donatario o favorecido; en los seguros de vida, el beneficiario. El impuesto recae, por tanto, en el adquirente, y por ello la cuota se modula en función de su parentesco con el transmitente y de su patrimonio preexistente.

○ Obligación personal y obligación real.

Los contribuyentes con residencia habitual en España tributan por obligación personal, por la totalidad de los bienes y derechos adquiridos, con independencia de dónde se encuentren (art. 6 LISD). Los no residentes tributan por obligación real, exclusivamente por la adquisición de bienes y derechos situados, ejercitables o que deban cumplirse en territorio español, así como por las cantidades de seguros celebrados con aseguradoras españolas o en España (art. 7 LISD). La doble imposición internacional se corrige mediante la deducción del art. 23 LISD y, en su caso, mediante los escasos convenios específicos en materia sucesoria suscritos por España.

- Responsables.

El art. 8 LISD establece supuestos de responsabilidad subsidiaria orientados a asegurar el cobro: entre otros, las entidades financieras que entreguen depósitos del causante, las aseguradoras que abonen las prestaciones y los intermediarios que medien en la transmisión de títulos, cuando no se acredite el pago previo del impuesto. A ello se añade el cierre registral: los registros públicos no inscriben las adquisiciones sin justificación del pago, exención o no sujeción (art. 33 LISD).

3. Ejemplo

Un heredero acude a la entidad bancaria para disponer del saldo de las cuentas del causante. La entidad exigirá la acreditación de la presentación y pago del ISD antes de entregar los fondos; si los entregara sin esa comprobación, podría incurrir en responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria.

4.4. La base imponible: el valor de referencia

La base imponible (art. 9 LISD) es, en las sucesiones, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente: el valor de los bienes y derechos minorado en las cargas, deudas y gastos deducibles (arts. 12 a 14 LISD).

En las donaciones, la base imponible la se integra por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, minorado en las cargas y deudas deducibles (arts. 16 y 17 LISD). En los seguros, las cantidades percibidas por el beneficiario.

Desde la Ley 11/2021, de 9 de julio (Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego), el valor de referencia opera como regla de valoración de los inmuebles, sin que el valor declarado pueda ser inferior; el valor de mercado actúa como criterio general en los demás bienes y derechos.

Esta reforma afecta también, como veremos, al ITPAJD, en los que la base imponible pasa de hacer referencia al “valor real” para recoger únicamente la de “valor”, término que se equipara al valor de mercado. En caso específico de bienes inmuebles se emplea el citado término de valor de referencia, cuya regulación se encuentra en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, cuya disposición final tercera establece que “la Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y con el límite del valor

de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas”.

El valor de referencia ha sido objeto de intensa controversia. La cuestión llegó al Tribunal Constitucional a través de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede de Málaga), por posible vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución).

El Pleno del Tribunal Constitucional resolvió esa cuestión en la STC 13/2026, de 12 de febrero, que la desestimó por unanimidad. La controversia se refería a la regulación del ITPAJD (objeto de una cuestión de inconstitucionalidad), pero las conclusiones son plenamente aplicables a la LISD. Es recomendable la lectura de los FFJJ 3 y siguientes por su explicación general del régimen jurídico examinado.

Con los razonamientos contenidos en los FFJJ 5 y 6 de la citada STC 13/2026, el Tribunal declaró conforme al art. 31.1 de la Constitución el régimen del valor de referencia de los arts. 10, apartados 2, 3 y 4, y 46.1 del TRLITPAJD, en la redacción dada por la Ley 11/2021, por entender que se trata de un método objetivo de cuantificación referido a valores medios de mercado y que no excluye la posibilidad de prueba en contrario ni de corrección del resultado. El Tribunal subrayó la diferencia con la plusvalía municipal (IIVTNU) anulada por la STC 182/2021, de 26 de octubre precisamente porque el valor de referencia admite contradicción por el contribuyente.

La clave, como se recuerda en el FJ 5 que es “En suma, aunque el legislador puede recurrir a técnicas en las que no se produzca una cuantificación exacta de la capacidad económica, puesta de manifiesto (...) a través de un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto (...) para que ello sea constitucionalmente legítimo no solo es necesario que concurra una justificación objetiva y razonable (...) sino que también es imprescindible que se graven rendimientos medios o presuntos (potenciales) o que no sean el único método de determinación de la base imponible permitiendo su estimación directa” [STC 13/2026, FJ 5 b)].

La constitucionalidad del sistema descansa sobre esa posibilidad efectiva de impugnación, “Lo relevante desde el punto de vista constitucional es que no se trata de un sistema cerrado de valoración, inaccesible a los obligados tributarios y, por tanto, impermeable a una valoración distinta, sino de un sistema abierto a su contradicción, que permite acreditar, sin límite probatorio de ninguna clase (dictámenes periciales incluidos) un valor distinto, como así lo han venido apreciando los órganos judiciales ordinarios” [STC 13/2026, FJ 6 d)].

De hecho, los Tribunales Superiores de Justicia venían admitiendo la impugnación del valor de referencia con base en prueba pericial. Puede citarse, a título de ejemplo, la

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León 29/2025, de 10 de febrero de 2025 (recurso 55/2024, ECLI:ES:TSJCL:2025:568), que reconoció la incidencia del estado ruinoso de la vivienda en su valoración y ordenó aplicar el coeficiente corrector de conservación correspondiente a ese estado, con la consiguiente reducción de la base imponible.

En las adquisiciones mortis causa, la base imponible se determina partiendo de la masa hereditaria neta, a la que se adiciona el ajuar doméstico, valorado, salvo prueba en contrario, en un porcentaje del caudal relicto (art. 15 LISD). El Tribunal Supremo ha precisado el contenido de este concepto en una importante serie de sentencias: el ajuar comprende únicamente los bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme al art. 1321 del Código Civil, de modo que la presunción legal no se proyecta sobre el dinero, los valores mobiliarios o las acciones y participaciones sociales, que quedan excluidos por su propia naturaleza sin necesidad de prueba. Así, las SSTs 342/2020, de 10 de marzo (ECLI:ES:TS:2020:1619); y 499/2020, de 19 de mayo (ECLI:ES:TS:2020:956), entre otras de la misma serie.

4. Ejemplo

El caudal relicto de un causante está integrado casi exclusivamente por participaciones en fondos de inversión y una vivienda. Tras la jurisprudencia citada, la presunción del ajuar doméstico solo puede proyectarse sobre los bienes susceptibles de uso personal (en esencia, la vivienda y su contenido), y no sobre el patrimonio financiero, lo que reduce sensiblemente la base imponible respecto de la práctica administrativa anterior.

4.5. Base liquidable y reducciones

La base liquidable resulta de aplicar a la base imponible las reducciones previstas en el art. 20 LISD y las establecidas por las Comunidades Autónomas. En las sucesiones, las reducciones estatales se articulan por grupos de parentesco (Grupo I: descendientes menores de veintiún años; Grupo II: descendientes de veintiuno o más años, cónyuge y ascendientes; Grupo III: colaterales de segundo y tercer grado y afines; Grupo IV: grados más distantes y extraños, sin reducción), a las que se añaden reducciones por minusvalía, por seguros de vida, por vivienda habitual del causante, por bienes del Patrimonio Histórico y por transmisiones sucesivas, además de la reducción de empresa familiar que se estudia en el apartado 9.

Las Comunidades Autónomas pueden mejorar las reducciones estatales o crear reducciones propias (art. 48 de la Ley 22/2009), lo que explica buena parte de la heterogeneidad territorial del impuesto. En las donaciones, la LISD solo prevé

reducciones específicas (empresa familiar, Patrimonio Histórico), si bien las Comunidades han creado numerosas reducciones propias inter vivos.

5. Ejemplo

Un sobrino y una hija heredan sendos bienes de valor idéntico del mismo causante. La hija, integrada en el Grupo II, accede a la reducción por parentesco y, en su caso, a las mejoras autonómicas; el sobrino, en el Grupo III, dispone de una reducción menor y de un coeficiente multiplicador superior. La posición subjetiva del adquirente, y no el valor de lo adquirido, marca aquí la diferencia de tributación.

4.6. Tipo de gravamen, cuota y deuda tributaria

Sobre la base liquidable se aplica la tarifa progresiva del art. 21 LISD (o la aprobada por la Comunidad Autónoma competente), obteniéndose la cuota íntegra. La cuota tributaria resulta de multiplicar la cuota íntegra por los coeficientes multiplicadores del art. 22 LISD, que crecen en función del grupo de parentesco y del patrimonio preexistente del adquirente. Este mecanismo, peculiar del ISD español, acentúa la progresividad y la personalización del gravamen: a igual adquisición, paga más quien es pariente lejano o extraño y quien ya es titular de un patrimonio elevado.

Sobre la cuota así obtenida operan la deducción por doble imposición internacional (art. 23 LISD), la bonificación de Ceuta y Melilla (art. 23 bis LISD) y las deducciones y bonificaciones autonómicas. Para evitar la elusión de la progresividad mediante el fraccionamiento de las transmisiones, las donaciones que se otorguen entre un mismo donante y donatario dentro del plazo legal se acumulan (art. 30 LISD), como también se acumulan las donaciones a la sucesión del donante cuando concurren las circunstancias previstas en dicho precepto.

6. Ejemplo

Una persona pretende donar su patrimonio a su hija mediante varias donaciones sucesivas de pequeño importe para que cada una tribute al tipo mínimo de la escala. La regla de acumulación neutraliza la estrategia: las donaciones otorgadas dentro del plazo legal se tratan como una sola a efectos de determinar el tipo aplicable.

4.7. Devengo, prescripción y gestión

En las adquisiciones mortis causa y en los seguros de vida, el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante o del asegurado (art. 24.1 LISD); en las donaciones, el día en que se cause o celebre el acto o contrato (art. 24.2 LISD). Cuando la efectividad

de la adquisición se halle suspendida por una condición, término, fideicomiso u otra limitación, la adquisición se entiende realizada cuando dichas limitaciones desaparezcan (art. 24.3 LISD). El devengo determina la normativa aplicable, también la autonómica, y el momento al que se refiere la valoración.

La prescripción se rige por la LGT (cuatro años), con la regla especial del art. 25 LISD para documentos otorgados en el extranjero. La gestión se articula en la actualidad, con carácter general, mediante autoliquidación ante la Administración autonómica competente, en los plazos reglamentarios (seis meses en sucesiones, prorrogables; treinta días hábiles en donaciones), con posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento especial cuando no exista liquidez suficiente en la herencia (arts. 37 y siguientes LISD).

4.8. El tratamiento de la llamada “empresa familiar” en el ISD

La transmisión gratuita de la empresa familiar es uno de los problemas centrales del ISD. Tradicionalmente se ha considerado que un gravamen pleno de la sucesión empresarial puede forzar la liquidación de activos productivos para pagar el impuesto, comprometiendo la continuidad de la empresa y el empleo. Por ello, y en línea con la Recomendación de la Comisión Europea de 7 de diciembre de 1994 sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas (94/1069/CE), el legislador introdujo una reducción muy cualificada de la base imponible.

El art. 20.2.c) LISD establece, para las adquisiciones mortis causa por cónyuge, descendientes o adoptados (y, en su defecto, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado), una reducción del noventa y cinco por ciento del valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a los que resulte de aplicación la exención del art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, condicionada al mantenimiento de la adquisición durante diez años. El art. 20.6 LISD prevé una reducción paralela para las donaciones, con requisitos adicionales referidos al donante (edad o incapacidad permanente y cese en funciones de dirección) y al donatario (mantenimiento y derecho a la exención en el IP). Numerosas Comunidades Autónomas han mejorado el porcentaje o suavizado los requisitos.

La remisión al art. 4.Ocho LIP convierte la exención en el IP en la llave de la reducción: se exige, en síntesis, que la entidad realice una actividad económica (sin tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario), un porcentaje mínimo de participación individual o del grupo familiar, y que algún miembro del grupo ejerza funciones efectivas de dirección percibiendo por ello la mayor parte de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. Los criterios interpretativos básicos de la Administración se recogieron en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

El régimen ha generado abundante litigiosidad: la determinación de los activos afectos a la actividad (y la consiguiente aplicación proporcional de la reducción), el momento al que deben verificarse los requisitos, el alcance del deber de mantenimiento (que se entiende referido al valor, no a los bienes concretos), o el cumplimiento de las funciones de dirección por algún miembro del grupo de parentesco. Para profundizar en estas cuestiones puede verse, entre otras, la STS 5510/2024, de 13 de noviembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:5510).

7. Ejemplo

Los hijos de la fundadora de una sociedad dedicada a una actividad industrial heredan sus participaciones. Si la participación familiar alcanza el porcentaje exigido y uno de los hijos ejerce la dirección efectiva percibiendo por ello la mayor parte de sus rendimientos, las participaciones estarán exentas en el IP y la adquisición hereditaria podrá beneficiarse de la reducción del art. 20.2.c) LISD, en la parte proporcional correspondiente a los activos afectos. Si la sociedad se limitara a gestionar un patrimonio inmobiliario arrendado sin organización empresarial suficiente, la reducción no procedería.

4.9. La dimensión europea e internacional: no residentes

El régimen de los no residentes ha sido objeto de una transformación profunda por exigencias del Derecho de la Unión Europea, lo que ha afectado también al ISD. La STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, (C-127/12), estableció que España había incumplido los arts. 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al permitir diferencias de trato fiscal entre residentes y no residentes en las donaciones y sucesiones, así como entre los bienes inmuebles situados dentro y fuera de España. De forma muy simplificada, el Tribunal consideró que la restricción derivaba de la propia configuración de los puntos de conexión de la legislación estatal (art. 32 de la Ley 22/2009), que cerraba a los no residentes el acceso a los beneficios fiscales autonómicos.

Para ejecutar la sentencia, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, introdujo la disposición adicional segunda de la LISD, que permite a los contribuyentes no residentes, y en supuestos de causantes o bienes situados fuera de España, aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma con la que exista la conexión definida por la propia disposición. Esta regulación quedó inicialmente limitada a los residentes en la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo.

El Tribunal Supremo extendió después esta lógica a los residentes en terceros Estados. La STS 242/2018, de 19 de febrero (ECLI:ES:TS:2018:550), apreció la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la aplicación de una normativa estatal contraria

al Derecho de la Unión y declaró que España debió haber adaptado su normativa al criterio del TJUE ya antes del devengo del impuesto. El fundamento de la extensión reside en que el art. 63 TFUE consagra la libre circulación de capitales con eficacia también frente a terceros países, de modo que la restricción no podía limitarse a las situaciones intracomunitarias. La Dirección General de Tributos asumió este criterio, entre otras, en la consulta vinculante V3151-18, de 11 de diciembre de 2018, reconociendo el derecho de los residentes en terceros Estados a aplicar la normativa autonómica. Finalmente, la Ley 11/2021, de 9 de julio, modificó la disposición adicional segunda de la LISD para extender expresamente su aplicación a los residentes en países ajenos a la Unión Europea y al Espacio Económico Europeo, incorporando a la ley la solución que la jurisprudencia y la doctrina administrativa ya habían consolidado.

8. Ejemplo

Una emigrante española residente en un país asiático hereda de su padre, residente en una Comunidad Autónoma con amplias bonificaciones para descendientes. Estará sujeta en España por obligación real ante la Administración del Estado, pero tendrá derecho a aplicar la normativa autonómica correspondiente conforme a la disposición adicional segunda LISD, en igualdad de condiciones con los herederos residentes.

5. El Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

El Impuesto sobre el Patrimonio (IP) es un impuesto directo y de naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas, entendido como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular el sujeto pasivo, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor y de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder (art. 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; LIP). Junto al IBI, es el único impuesto del sistema español que grava la titularidad estática de la riqueza, frente a los impuestos que gravan su obtención (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, ISD) o su tráfico o consumo (ITPAJD, IVA, IIEE). Cumple, además de una función recaudatoria modesta, funciones de control censal del patrimonio (cierre del sistema, en conexión con el IRPF y el ISD) y de redistribución, en desarrollo del principio de progresividad del sistema tributario (art. 31.1 CE).

La trayectoria normativa del impuesto es relevante para comprender la situación actual. La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, introdujo una bonificación estatal del 100 por 100 de la cuota, que en la práctica suprimió el gravamen sin derogar la ley. El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, restableció el impuesto con carácter temporal, restablecimiento que fue prorrogado año tras año hasta que la Ley 22/2021,

de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2022, lo mantuvo con carácter indefinido.

Junto al IP, desde 2022 coexiste el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF), creado por el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Se trata de un impuesto estatal, no cedido, configurado expresamente como complementario del IP, cuyo objeto declarado es doble: reforzar la recaudación en un contexto de crisis y armonizar la tributación patrimonial entre Comunidades Autónomas. Esta segunda finalidad explica el intenso conflicto constitucional que generó y que se examina más adelante.

5.1. El IP como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas

El IP es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común. La cesión se enmarca en el bloque normativo formado por la LOFCA, y por 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.

La cesión tiene un triple alcance. Primero, se cede el rendimiento: corresponde a cada Comunidad Autónoma el 100 por 100 de la recaudación del IP producida en su territorio, atribuida en función de la residencia habitual del sujeto pasivo (arts. 25 y siguientes de la Ley 22/2009). Segundo, se ceden (delegan) competencias normativas: conforme al art. 47 de la Ley 22/2009, las Comunidades Autónomas pueden regular el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota, que serán compatibles con las estatales y se aplicarán con posterioridad a ellas. Tercero, se delega la gestión, si bien en el IP la aplicación del tributo se realiza de forma coordinada con la del IRPF.

El ejercicio de estas competencias normativas ha producido una notable diversidad territorial. Algunas Comunidades Autónomas han aprobado bonificaciones generales de la cuota (señaladamente la Comunidad de Madrid, con una bonificación del 100 por 100, a la que siguieron otras Comunidades), lo que en la práctica desactivó el impuesto en sus territorios. Esta asimetría es el origen inmediato del ITSGF, concebido para someter a gravamen los grandes patrimonios también en las Comunidades que bonifican el IP. Tras la creación del ITSGF, varias Comunidades han reconfigurado sus bonificaciones para que la recaudación permanezca en la hacienda autonómica en lugar de desplazarse al Estado.

9. Ejemplo.

Una persona con un patrimonio elevado reside en una Comunidad Autónoma que bonifica íntegramente la cuota del IP. Su vecina, con un patrimonio idéntico, reside en

una Comunidad que aplica la tarifa estatal sin bonificación. Antes de 2022, la primera no soportaba gravamen patrimonial alguno y la segunda sí. Con el ITSGF, si ambos patrimonios superan el umbral del nuevo impuesto, la primera pasa a tributar al Estado por el ITSGF, mientras que la segunda sigue tributando por el IP a su Comunidad y deduce esa cuota de la del ITSGF, de modo que el gravamen conjunto tiende a igualarse.

Debe recordarse, por último, que en los territorios forales el IP es un tributo concertado o convenido: los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra mantienen y regulan sus propios impuestos sobre el patrimonio en el marco del Concierto Económico (Ley 12/2002, de 23 de mayo) y del Convenio Económico (Ley 28/1990, de 26 de diciembre), respectivamente.

5.2. Hecho imponible y devengo

El hecho imponible es la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, del patrimonio neto legalmente definido (art. 3 LIP). El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año y afecta al patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha (art. 29 LIP). No existe, por tanto, período impositivo en sentido propio: se grava una foto fija del patrimonio en una fecha determinada. La LIP establece presunciones de titularidad (art. 7): los bienes y derechos se atribuyen a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso, incluidas las del régimen económico matrimonial, y la Administración puede presumir que forman parte del patrimonio los bienes que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.

10. Ejemplo

Un matrimonio casado en régimen de gananciales es titular de una cartera de valores adquirida constante el matrimonio. A efectos del IP, cada cónyuge declara la mitad del valor de la cartera, pues la titularidad ganancial se atribuye por mitades, con independencia de cuál de los dos figure como titular formal en la entidad financiera.

5.3. Exenciones

El art. 4 LIP recoge un catálogo amplio de exenciones, entre las que destacan: los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y de las Comunidades Autónomas; determinados objetos de arte y antigüedades; el ajuar doméstico; los derechos consolidados en planes de pensiones y otros instrumentos de previsión social; los derechos de propiedad intelectual e industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor; los valores de no residentes cuyos rendimientos estén exentos en el IRNR; el

patrimonio empresarial y profesional y las participaciones en entidades que cumplan determinados requisitos (la llamada exención de la empresa familiar, art. 4.Ocho LIP, que se estudia en el apartado 4); y la vivienda habitual del contribuyente, hasta un importe máximo de 300.000 euros (art. 4.Nueve LIP).

11. Ejemplo

Una contribuyente es propietaria de la vivienda en la que reside y de un apartamento en la playa. La exención del art. 4.Nueve LIP alcanza únicamente a la vivienda habitual, y solo hasta el límite legal: el exceso de valor sobre dicho límite, y la totalidad del valor del apartamento, se integran en la base imponible.

5.4. Sujetos pasivos: obligación personal y obligación real

Son sujetos pasivos por obligación personal las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, que tributan por la totalidad de su patrimonio neto mundial, con independencia del lugar donde se encuentren los bienes o puedan ejercitarse los derechos (art. 5.Uno.a LIP).

Son sujetos pasivos por obligación real las personas físicas no residentes, que tributan exclusivamente por los bienes y derechos de que sean titulares cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español (art. 5.Uno.b LIP).

La residencia se determina conforme a los criterios del IRPF. Los trabajadores desplazados a España acogidos al régimen especial del art. 93 de la Ley del IRPF pueden optar por tributar por obligación real. En todo caso, la aplicación del impuesto a no residentes debe cohonestarse con los convenios para evitar la doble imposición que incluyan el patrimonio en su ámbito objetivo, y la LIP prevé una deducción por impuestos satisfechos en el extranjero para los sujetos por obligación personal (art. 32 LIP).

12. Ejemplo

Una persona residente en otro Estado miembro de la Unión Europea es propietaria de un inmueble situado en España. Queda sujeta al IP español por obligación real, exclusivamente por dicho inmueble y por las demás titularidades localizadas en España, sin que su patrimonio situado fuera de España quede sometido al impuesto español.

5.5. Base imponible, base liquidable y mínimo exento

La base imponible es el valor del patrimonio neto: la diferencia entre el valor de los bienes y derechos, determinado conforme a las reglas de valoración de los arts. 10 a 24 LIP, y las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones personales deducibles (art. 9 LIP). En el régimen de obligación personal, la base imponible se reduce, en concepto de mínimo exento, en el importe aprobado por la Comunidad Autónoma o, en su defecto, en 700.000 euros (art. 28 LIP), dando lugar a la base liquidable.

5.6. Cuota: tarifa, límite conjunto y deducciones

La base liquidable se grava conforme a la escala aprobada por la Comunidad Autónoma o, en su defecto, conforme a la escala progresiva estatal del art. 30 LIP. Especial importancia práctica tiene el límite conjunto del art. 31 LIP: la cuota íntegra del IP, conjuntamente con las cuotas del IRPF, no puede exceder, para los sujetos por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del IRPF; en caso de exceso, se reduce la cuota del IP hasta dicho límite, sin que la reducción pueda superar el 80 por 100 de la cuota del IP. Sobre la cuota así determinada se aplican la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero (art. 32 LIP), la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla (art. 33 LIP) y las deducciones y bonificaciones autonómicas.

13. Ejemplo

Un contribuyente es titular de un patrimonio muy elevado, pero obtiene rentas anuales reducidas, porque su patrimonio está invertido en activos que no generan rendimientos corrientes. El límite conjunto del art. 31 LIP reduce sustancialmente su cuota del IP, aunque nunca por debajo del porcentaje mínimo legal de la cuota íntegra. Este mecanismo pretende evitar que el impuesto obligue a liquidar patrimonio para pagar el propio impuesto, atenuando el riesgo de confiscatoriedad.

5.7. La exención de la empresa familiar

La exención del art. 4.Ocho LIP es la más relevante del impuesto en términos cuantitativos y la que mayor litigiosidad genera. Comprende dos modalidades: la exención del patrimonio empresarial y profesional (bienes y derechos necesarios para el desarrollo de una actividad económica ejercida de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, siempre que constituya su principal fuente de renta) y la exención de las participaciones en entidades. Su importancia trasciende el propio IP, pues el disfrute de la exención es presupuesto de la reducción del 95 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por transmisión de la empresa familiar (art. 20.2.c de la LISD).

Para la exención de participaciones en entidades, el art. 4.Ocho.Dos LIP exige el cumplimiento acumulativo de tres requisitos: que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, lo que se verifica mediante la composición de su activo durante el plazo legal. En segundo lugar, que la participación del sujeto pasivo sea al menos del 5 por 100 computada de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado. Y finalmente, que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal; cuando la participación es conjunta con el grupo de parentesco, basta con que las funciones de dirección y la remuneración concurren en una de las personas del grupo, sin perjuicio de que todas tengan derecho a la exención.

El Tribunal Supremo ha interpretado estos requisitos con un criterio finalista. Entre otras, en su Sentencia de 14 de julio de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:3776) sintetizó la doctrina aplicable: lo decisivo es el ejercicio efectivo de funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la empresa, cualquiera que sea la denominación del cargo o el vínculo que una al directivo con la entidad, de modo que el beneficio fiscal debe aplicarse cuando el requisito legal pueda entenderse materialmente cumplido.

Más recientemente, véase entre otras, la STS 640/2026, de 19 de febrero de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:640), sobre la consideración como actividad económica del arrendamiento de inmuebles, confirmando que basta con que el requisito de un empleado a tiempo completo se cumpla por una sociedad del grupo, siempre y cuando “se cumpla el criterio decisivo de que la realidad económico-funcional del grupo de empresas permita constatar que existe una unidad de medios y de actividad a nivel de grupo y que la sociedad arrendadora esté integrada funcionalmente en esa actividad, es decir, que sirve a la actividad económica del grupo o de las empresas cuyos medios personales le dan soporte, y no que simplemente use sus medios”.

14. Ejemplo

Tres hermanos participan conjuntamente, junto con su madre, en la sociedad cabecera de un grupo empresarial familiar, superando entre todos el umbral de participación conjunta. Solo uno de los hermanos ejerce funciones de dirección, percibiendo por ello la mayor parte de sus rendimientos del trabajo. Cumplidos los restantes requisitos, los cuatro miembros del grupo de parentesco tienen derecho a la exención, aunque tres de ellos no trabajen en la empresa. Si, en cambio, la sociedad mantiene en su balance un volumen significativo de inversiones financieras sin afectación a la actividad, la exención de todos ellos será solo parcial, en proporción al valor de los activos afectos.

5.8. Normas de valoración (arts. 10 a 24 LIP)

La LIP no remite a un valor único (como el valor de mercado), sino que establece reglas específicas de valoración para cada categoría de bienes y derechos. Esta opción legislativa, justificada por razones de seguridad jurídica y practicabilidad administrativa, produce sin embargo valoraciones heterogéneas: bienes de igual valor económico pueden recibir valores fiscales muy distintos según su naturaleza, lo que constituye una de las críticas estructurales al impuesto desde la perspectiva de los principios de capacidad económica e igualdad (art. 31.1 CE).

Bienes inmuebles (art. 10 LIP). Se computan por el mayor de los tres valores siguientes: el valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, o el precio, contraprestación o valor de adquisición. La referencia al valor “determinado” por la Administración fue introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, y da entrada al valor de referencia catastral cuando este haya operado como base imponible en la adquisición del inmueble (ITPAJD o ISD). Los inmuebles en construcción se valoran por las cantidades invertidas más el valor patrimonial del solar.

15. Ejemplo

Dos contribuyentes son propietarios de sendos inmuebles de idéntico valor de mercado en la misma calle. El primero adquirió el suyo hace varias décadas y nunca ha sido objeto de comprobación, por lo que lo declara por el valor catastral, muy inferior al de mercado. La segunda lo adquirió recientemente, tributando en el ITPAJD sobre el valor de referencia, y debe declararlo por dicho valor. La misma capacidad económica recibe así una carga fiscal patrimonial muy distinta, lo que ilustra el problema estructural de las reglas de valoración.

Depósitos bancarios (art. 12 LIP). Se computan por el saldo a 31 de diciembre, salvo que el saldo medio del último trimestre del año sea superior, en cuyo caso se toma este último. La regla pretende evitar vaciamientos artificiosos de las cuentas en los días previos al devengo.

Valores negociados en mercados organizados (arts. 13 y 15 LIP). Tanto los representativos de la cesión a terceros de capitales propios como los representativos de la participación en fondos propios de entidades se computan por su valor de negociación media del cuarto trimestre del año.

Valores no negociados (arts. 14 y 16 LIP). Las acciones y participaciones no cotizadas se valoran por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que este haya sido auditado con informe favorable; en otro caso, se toma el mayor de tres valores: el nominal, el teórico resultante del último balance aprobado y el que resulte

de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad al devengo.

16. Ejemplo

Un contribuyente es socio de una sociedad no cotizada cuyas cuentas no se auditan. Aunque la sociedad atraviesa un ejercicio de pérdidas, el promedio de beneficios de los tres ejercicios anteriores es elevado, de modo que el valor de capitalización supera al teórico contable y al nominal: deberá declarar por aquel, aun cuando posiblemente no refleje el valor real actual de su participación.

Seguros de vida y rentas (art. 17 LIP). Los seguros de vida se computan por su valor de rescate en el momento del devengo. Tras la modificación operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, cuando el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total, el seguro se computa por el valor de la provisión matemática, regla dirigida a cerrar una conocida vía de elusión. Las rentas temporales o vitalicias se valoran por su valor de capitalización.

Otras reglas. Las joyas, pieles, vehículos, embarcaciones y aeronaves se computan por su valor de mercado (art. 18 LIP), pudiendo utilizarse las tablas de valoración oficiales; los objetos de arte y antigüedades no exentos, por su valor de mercado (art. 19 LIP); los derechos reales, conforme a las normas del ITPAJD (art. 20 LIP); las concesiones administrativas, opciones contractuales y demás bienes y derechos de contenido económico, por las reglas de los arts. 21 a 24 LIP, con cierre en el valor de mercado. Las deudas se valoran por su nominal a la fecha de devengo y solo son deducibles si están debidamente justificadas, sin que puedan deducirse las contraídas para adquirir bienes exentos (art. 25 LIP).

6. El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

6.1. Origen y naturaleza

El ITSGF fue creado por el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, mediante una enmienda incorporada durante la tramitación parlamentaria de una proposición de ley cuyo objeto inicial eran los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito. Es un impuesto directo, de naturaleza personal y complementario del IP, que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.

Es un tributo estatal no cedido: su recaudación corresponde íntegramente al Estado y las Comunidades Autónomas carecen de competencias normativas sobre él. Se concibió con vigencia para los dos primeros ejercicios de devengo, pero el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, prorrogó su aplicación en tanto no se

produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica, de modo que su pretendida temporalidad ha quedado, de hecho, indefinida.

6.2. Estructura

La estructura del ITSGF es deliberadamente mimética de la del IP, a cuya normativa se remite de forma general: coinciden el hecho imponible (titularidad de patrimonio neto en el momento del devengo, el 31 de diciembre), las exenciones (incluidas la de la empresa familiar y la de la vivienda habitual), los sujetos pasivos por obligación personal y real, las reglas de determinación de la base imponible (con las mismas normas de valoración de la LIP) y el límite conjunto con las cuotas del IRPF y del propio IP, paralelo al del art. 31 LIP. La base liquidable resulta de aplicar el mínimo exento de 700.000 euros, y sobre ella se aplica una tarifa progresiva de tres tramos con tipos del 1,7, el 2,1 y el 3,5 por 100, quedando libre de gravamen efectivo el patrimonio hasta 3.000.000 de euros.

La pieza clave del impuesto es la deducción de la cuota del IP: de la cuota del ITSGF se deduce la cuota que el sujeto pasivo haya satisfecho efectivamente por el IP del ejercicio. Ambos tributos operan así como vasos comunicantes: cuanto mayor sea la cuota satisfecha por el IP autonómico, menor será la cuota del ITSGF, y viceversa. El ITSGF solo produce gravamen efectivo allí donde el IP ha sido bonificado o donde la tarifa autonómica es inferior a la del nuevo impuesto.

El ITSGF fue impugnado mediante recursos de inconstitucionalidad promovidos por las instituciones de las Comunidades Autónomas más afectadas por su finalidad armonizadora. Todos los recursos fueron desestimados por el Pleno del Tribunal Constitucional en cinco sentencias que confirman la constitucionalidad del impuesto: la STC 149/2023, de 7 de noviembre, que resolvió el recurso del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid y fija la doctrina de referencia; la STC 170/2023, de 22 de noviembre, recurso de la Junta de Andalucía; la STC 171/2023, de 22 de noviembre recurso de la Xunta de Galicia; la STC 189/2023, de 12 de diciembre recurso de la Asamblea de Madrid; y la STC 190/2023, de 12 de diciembre, recurso del Consejo de Gobierno de la Región de Murcia. Las cuatro últimas aplican sustancialmente la doctrina de la primera. Todas cuentan con votos particulares discrepantes de cuatro magistrados, que entendieron que el recurso debió estimarse, lo que da idea de lo controvertido de las cuestiones planteadas.

El IP y el ITSGF conforman hoy un sistema dual de imposición patrimonial: un impuesto cedido, con amplia diversidad autonómica, y un impuesto estatal complementario que actúa como suelo de gravamen para los patrimonios superiores a su umbral.

7. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

7.1. Naturaleza, estructura y normativa básica

El ITPAJD se regula en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD). Es un impuesto indirecto que grava el tráfico patrimonial, es decir, la circulación de bienes y derechos que se produce fundamentalmente entre particulares, así como los actos que se formalizan en documento público.

El ITPAJD reúne en realidad tres modalidades o gravámenes distintos, en buena medida incompatibles entre sí. La primera es la de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), que grava las transmisiones onerosas de bienes y derechos realizadas por particulares (el llamado tráfico civil), así como la constitución de ciertos derechos reales, arrendamientos, préstamos, fianzas, concesiones y otros actos (arts. 7 y siguientes del TRLITPAJD). La segunda es la de Operaciones Societarias (OS), que grava operaciones de financiación propia de las sociedades, como la constitución, el aumento y la disminución de capital, la disolución o las aportaciones de los socios (arts. 19 y siguientes). La tercera es la de Actos Jurídicos Documentados (AJD), que grava la formalización de determinados documentos notariales, mercantiles y administrativos (arts. 27 y siguientes).

El sistema establece un complejo sistema de incompatibilidades, de manera que un mismo acto no puede tributar a la vez por TPO y por OS, ni por TPO y por la cuota gradual de AJD (art. 1.2 del TRLITPAJD). Todavía más importante es la articulación con el IVA: en su modalidad de TPO, el ITPAJD y el IVA son, como regla general, alternativos y mutuamente excluyentes en lo que respecta a las entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts. 7.5 del TRLITPAJD y 4, apartado cuatro, de la Ley del IVA). Esta relación, que se detalla más adelante, es la clave que ordena buena parte de la fiscalidad indirecta de las operaciones inmobiliarias.

7.2. La cesión a las Comunidades Autónomas

El ITPAJD es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común. La titularidad del tributo y la competencia para su establecimiento corresponden al Estado, pero su rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, que además asumen por delegación, dentro de los límites fijados por la ley, competencias normativas y la gestión y recaudación.

La cesión se articula a través de la LOFCA, y de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación y el alcance de las competencias normativas. En el caso del ITPAJD, las Comunidades Autónomas pueden regular, entre otros aspectos,

los tipos de gravamen de TPO y de la cuota gradual de AJD, así como las deducciones y bonificaciones de la cuota.

La condición de tributo cedido implica en la práctica, de forma simplificada, que el tipo de gravamen aplicable a la compraventa de un inmueble usado o a una escritura sujeta a AJD depende de la Comunidad Autónoma donde radique el inmueble, de modo que no existe un único tipo estatal de TPO inmobiliario. Adicionalmente, los puntos de conexión, esto es, la regla que determina qué Comunidad recauda, están fijados en la Ley 22/2009; con carácter general, en las transmisiones de bienes inmuebles corresponde a la Comunidad donde radiquen. Finalmente, conviene recordar que en los territorios forales del País Vasco y de Navarra el impuesto se rige por su propia normativa, en virtud del Concierto y del Convenio Económico, respectivamente.

En este texto se utilizan, a efectos didácticos, los tipos estatales supletorios del TRLITPAJD. Sirvan de ejemplo el 6 por ciento del art. 11.1.a) para los inmuebles o el 0,50 por ciento de la cuota gradual de AJD del art. 31.2. En la práctica conviene verificar siempre el tipo autonómico vigente, que con frecuencia es superior: se sitúa en torno al 6 y el 11 por ciento en TPO inmobiliario y entre el 0,5 y el 1,5 por ciento en AJD, según la Comunidad.

7.3. Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO)

Conforme al art. 7 del TRLITPAJD, quedan sujetas a TPO, entre otras operaciones, las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, así como la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas. El sujeto pasivo es, con carácter general, el adquirente (art. 8): esto es, el comprador, el arrendatario, o el prestatario, según el caso.

El elemento decisivo de delimitación es que la operación se realice fuera del ámbito empresarial. El art. 7.5 del TRLITPAJD dispone que no quedan sujetas a TPO las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y, en todo caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA. Aquí reside la clave de la relación entre el IVA y la modalidad de TPO,

La regla general es que, si el transmitente es un empresario o profesional y actúa como tal, la operación se sujeta al IVA y, por tanto, no a TPO. Si el transmitente es un particular, o un empresario que transmite un bien ajeno a su actividad, la operación se sujeta a TPO.

Existe, no obstante, una excepción esencial en materia inmobiliaria que reviste cierta complejidad práctica, en los términos que se verán al analizar el IVA. De forma resumida, cuando la entrega de un inmueble está sujeta pero exenta de IVA (por ejemplo, las segundas y ulteriores entregas de edificaciones del art. 20.Uno.22.º de la

Ley del IVA y las entregas de terrenos rústicos o no edificables del art. 20.Uno.20.º de la misma ley), la operación pasa a tributar por TPO. Ello es así salvo que proceda la renuncia a la exención del IVA prevista en el art. 20.Dos de la Ley del IVA, que el adquirente con derecho a deducción puede solicitar para mantener la operación dentro del ámbito del IVA.

17. Ejemplos

Ana compra a una promotora una vivienda recién construida por 250.000 euros. Se trata de una primera entrega realizada por un empresario, de modo que tributa por IVA al 10 por ciento (art. 91.Uno.1.7.º de la Ley del IVA), esto es, 25.000 euros. Además, al estar la operación sujeta a IVA, la escritura de compraventa queda sujeta a la cuota gradual de AJD, y no a TPO. Beatriz, en cambio, compra a un particular una vivienda de segunda mano por el mismo precio de 250.000 euros. No hay IVA y la operación tributa por TPO. Aplicando el tipo estatal supletorio del 6 por ciento (art. 11.1.a del TRLITPAJD), la cuota asciende a 15.000 euros. Con el tipo autonómico habitual, situado por ejemplo entre el 8 y el 10 por ciento, la cuota sería sensiblemente mayor.

Una sociedad vende a otra sociedad, con derecho a deducción, una nave industrial usada por 500.000 euros. Al ser una segunda entrega, está exenta de IVA (art. 20.Uno.22.º de la Ley del IVA). Si no se renuncia a la exención, la operación tributa por TPO: al 6 por ciento, la cuota es de 30.000 euros, soportada por la compradora y no deducible. Si, por el contrario, el transmitente renuncia a la exención (art. 20.Dos de la Ley del IVA) y se cumplen los requisitos, la operación tributa por IVA al 21 por ciento (105.000 euros, deducibles por la adquirente), con inversión del sujeto pasivo, y por la cuota gradual de AJD, que algunas Comunidades elevan en estos casos. Como se aprecia, la elección tiene efectos económicos muy distintos según la deducibilidad del IVA.

○ **Compras entre particulares: supuestos típicos**

La modalidad de TPO es la que con más frecuencia afecta al ciudadano que no actúa como empresario. Un primer ejemplo habitual es la compraventa de un vehículo usado. Carlos compra a Diego, ambos particulares, un coche de segunda mano por 8.000 euros. La operación no está sujeta a IVA, porque el vendedor es un particular, y tributa por TPO sobre el valor del bien. El tipo estatal supletorio de los bienes muebles es el 4 por ciento (art. 11.1.a del TRLITPAJD), si bien muchas Comunidades regulan tablas específicas para vehículos. La cuota orientativa es, por tanto, de 320 euros, y el sujeto pasivo es el comprador, Carlos.

Un segundo ejemplo es la constitución de un derecho real. Ramira constituye a título oneroso un usufructo vitalicio sobre un inmueble. La base imponible del usufructo se

calcula conforme a las reglas del art. 10 del TRLITPAJD: el usufructo temporal se valora en un 2 por ciento del valor del bien por cada año, con un máximo del 70 por ciento; el vitalicio se determina restando a 89 la edad del usufructuario, con un mínimo del 10 por ciento. Sobre la base así obtenida se aplica el tipo de TPO propio de los inmuebles.

- **Base imponible: el valor de referencia**

Tras la citada reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, el art. 10 del TRLITPAJD establece que la base imponible es el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Para los bienes inmuebles, se presume que ese valor es el valor de referencia previsto en la normativa del Catastro Inmobiliario, salvo que el valor declarado por las partes, el precio o contraprestación pactada, o ambos, sean superiores, en cuyo caso prevalece el mayor de ellos.

Este régimen supone un cambio relevante respecto del anterior, basado en el “valor real” sometido a comprobación de valores. Ahora, cuando existe valor de referencia, este opera como base imponible mínima. Si el contribuyente entiende que el valor de referencia es superior al valor de mercado, debe autoliquidar conforme a aquel y después impugnar, solicitando la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, soportando la carga de la prueba.

18. Ejemplo

Elena compra a un particular una vivienda usada por 200.000 euros, precio escriturado, pero el valor de referencia catastral es de 230.000 euros. La base imponible de TPO será de 230.000 euros, por ser el mayor de los dos importes. Al 8 por ciento autonómico, la cuota asciende a 18.400 euros, en lugar de los 16.000 euros que resultarían del precio real. Elena puede autoliquidar por 230.000 euros y, si dispone de prueba (por ejemplo, una tasación que acredite el menor valor de mercado), solicitar la rectificación.

- **Los arrendamientos sujetos a TPO**

Un aspecto que suele pasar inadvertido es que los arrendamientos están sujetos a TPO (art. 7.1.B del TRLITPAJD) cuando no quedan sujetos al IVA, o cuando quedan sujetos pero exentos de este. La regla de delimitación es la misma que rige para las transmisiones. Así, el arrendamiento de un local de negocio u oficina realizado por un arrendador empresario está sujeto a IVA al 21 por ciento y, por tanto, no a TPO. En cambio, el arrendamiento de vivienda para uso estable y permanente está exento de IVA (art. 20.Uno.23.º de la Ley del IVA) y, en consecuencia, sujeto a TPO. Por su parte,

el arrendamiento turístico sin servicios propios de la industria hotelera está exento de IVA y sujeto a TPO; si se prestan servicios hoteleros, tributa por IVA al 10 por ciento.

La base imponible del arrendamiento es la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato (art. 10.2.e del TRLITPAJD). La cuota se obtiene aplicando la tarifa que fije la Comunidad Autónoma y, en defecto de tarifa autonómica, la escala estatal del art. 12.1 del TRLITPAJD, expresada por tramos de base en euros. Como criterio práctico de cálculo, la base se obtiene multiplicando la renta mensual por el número de meses de duración del contrato.

En la práctica, muchas Comunidades Autónomas establecen exenciones o bonificaciones para el arrendamiento de vivienda habitual. En la Comunidad de Madrid, por ejemplo, los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente quedan exentos, de manera que se ha eliminado incluso la obligación de presentar la autoliquidación. En todo caso, la regla de fondo se mantiene: el arrendamiento de vivienda está sujeto a TPO. Lo que varía de una Comunidad a otra es la cuota efectiva y las obligaciones formales.

19. Ejemplos

Fernando alquila una vivienda como inquilino por 800 euros al mes durante cinco años. El arrendamiento de vivienda está exento de IVA, de manera que se sujeta a TPO. La base imponible es de 48.000 euros (800 euros por 12 meses y por 5 años) y la cuota se calcula con la tarifa autonómica, a menudo muy reducida o incluso exenta. El sujeto pasivo es el arrendatario, Fernando; en Comunidades con exención, como Madrid para la vivienda estable, no habrá cuota que ingresar, aunque la operación siga estando técnicamente sujeta.

En cambio, una sociedad que arrienda un local comercial a un autónomo por 1.500 euros al mes repercute IVA al 21 por ciento (315 euros mensuales), sin que se devengue TPO, porque el arrendamiento de local por un empresario está sujeto y no exento de IVA.

La diferencia entre ambos supuestos ilustra la alternatividad entre el IVA y la modalidad de TPO.

7.4. Actos Jurídicos Documentados (AJD)

La modalidad de AJD grava la formalización de ciertos documentos y comprende tres submodalidades: los documentos notariales, que son los más relevantes en la práctica; los documentos mercantiles, como las letras de cambio y los documentos de giro; y los documentos administrativos. El estudio se centra habitualmente en los documentos notariales.

- **Documentos notariales: cuota fija y cuota gradual**

Los documentos notariales se gravan con dos componentes (arts. 28 a 31 del TRLITPAJD). El primero es la cuota fija, que recae sobre el papel timbrado en que se extienden las matrices y copias de las escrituras y actas notariales (art. 31.1), por un importe fijo por pliego o folio. El segundo es la cuota gradual, también llamada variable, que grava las primeras copias de escrituras y actas notariales cuando concurren simultáneamente los requisitos del art. 31.2: que tengan por objeto cantidad o cosa valuable; que contengan actos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o de Bienes Muebles; y que dichos actos no estén sujetos a TPO, a OS ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El último requisito, la no sujeción a TPO, OS o ISD, es la regla de cierre del sistema de incompatibilidades. La cuota gradual de AJD recae típicamente sobre operaciones documentadas en escritura que se encuentran en el ámbito del IVA y que, por ello, no tributan por TPO. De ahí que las escrituras de compraventa de vivienda nueva, de declaración de obra nueva, de división horizontal, de agrupación de fincas o de constitución de préstamos hipotecarios formalizados por empresarios tributen por la cuota gradual de AJD. El tipo estatal supletorio es el 0,50 por ciento (art. 31.2), si bien las Comunidades suelen aplicar tipos que oscilan entre el 0,5 y el 1,5 por ciento.

En la escritura de préstamo con garantía hipotecaria, el sujeto pasivo de la cuota gradual de AJD era tradicionalmente el prestatario. Tras las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala Tercera) de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 y la posterior reacción del legislador, el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, modificó el art. 29 del TRLITPAJD para disponer que, en los préstamos con garantía hipotecaria, el sujeto pasivo de AJD es el prestamista, esto es, la entidad financiera, y no el prestatario.

20. Ejemplos

Ana compra a una promotora una vivienda nueva por 250.000 euros con IVA al 10 por ciento. La escritura de compraventa tiene por objeto una cantidad valuable, es inscribible en el Registro de la Propiedad y no está sujeta a TPO, ni a OS ni a ISD. Al concurrir los requisitos del art. 31.2, tributa por la cuota gradual de AJD: al tipo autonómico del 1 por ciento, por ejemplo, la cuota es de 2.500 euros, siendo sujeto pasivo el adquirente.

Un promotor declara en escritura pública la obra nueva de un edificio y su división horizontal. Ninguno de esos actos está sujeto a TPO, OS o ISD, pero son inscribibles y de contenido valuable, de modo que tributan por la cuota gradual de AJD sobre el valor de la obra o de los inmuebles, al tipo autonómico correspondiente.

7.5. Operaciones Societarias (OS)

La modalidad de OS grava determinadas operaciones relativas a la financiación de las sociedades (arts. 19 a 26 del TRLITPAJD): la constitución de sociedades, el aumento y la disminución de capital social, las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas, el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social, y la disolución de sociedades. El sujeto pasivo varía según la operación: es la sociedad en las constituciones y aumentos, y son los socios en la disolución y en la reducción de capital.

Es esencial recordar que, desde el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, están exentas de OS las operaciones de constitución de sociedades, aumento de capital, aportaciones de socios y traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social (art. 45.I.B.11 del TRLITPAJD). Esta exención persigue favorecer la creación y capitalización de empresas. En la práctica, por tanto, la modalidad de OS recauda hoy fundamentalmente en supuestos de reducción de capital y de disolución con adjudicación de bienes a los socios, donde no opera aquella exención. El tipo aplicable es el 1 por ciento (art. 26).

21. Ejemplo

Tres socios constituyen una sociedad de responsabilidad limitada con un capital de 60.000 euros. La operación está sujeta a OS, pero exenta (art. 45.I.B.11), por lo que la cuota es de cero euros. La escritura de constitución tampoco tributa por la cuota gradual de AJD, porque esta es incompatible con OS, al estar la operación sujeta a OS aunque exenta. Con el tiempo, la sociedad se disuelve y se adjudica a los socios el haber social, por importe de 90.000 euros.

La disolución está sujeta a OS al 1 por ciento, siendo sujetos pasivos los socios por los bienes recibidos, de modo que la cuota asciende a 900 euros. Este ejemplo ilustra que, cuando una escritura documenta una operación societaria sujeta a OS, aunque esté exenta, no puede exigirse además la cuota gradual de AJD por esa misma convención.

○ Principales exenciones (art. 45 del TRLITPAJD)

El art. 45 del TRLITPAJD contiene un amplio catálogo de exenciones, tanto subjetivas como objetivas. Entre las subjetivas figuran el Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales, las entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002, la Cruz Roja Española y la ONCE, entre otras. Entre las objetivas se cuentan las operaciones societarias de constitución, aumento de capital y aportaciones de socios ya mencionadas, en virtud de la exención del Real Decreto-ley 13/2010;

determinadas transmisiones y arrendamientos de viviendas de protección oficial, dentro de los límites legales; y la constitución de préstamos en la modalidad de TPO (art. 45.I.B.15), de manera que el préstamo entre particulares no genera cuota efectiva por TPO aunque deba declararse.

Un ejemplo ilustra esta última exención. Un particular presta 20.000 euros a un familiar mediante contrato privado. El préstamo está sujeto a TPO (arts. 7.1.B y 8.d), pero exento (art. 45.I.B.15 del TRLITPAJD). No hay cuota que ingresar, pero es recomendable presentar la autoliquidación para acreditar la realidad y la fecha del préstamo frente a una eventual comprobación, por ejemplo, para descartar que se trate de una donación encubierta sujeta al ISD.

7.6. La articulación entre el IVA y el ITPAJD en las operaciones inmobiliarias

Como ya se ha adelantado, el IVA y la modalidad de TPO son incompatibles entre sí, de modo que una misma operación no puede quedar gravada simultáneamente por ambos. La regla general es que las entregas realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad quedan sujetas a IVA, mientras que las transmisiones entre particulares se sujetan a TPO. La cuota gradual de AJD, en cambio, sí resulta compatible con el IVA y grava la formalización en documento notarial de operaciones inscribibles. En los supuestos que siguen, los tipos son orientativos y deben comprobarse siempre en la normativa autonómica vigente.

La primera entrega de vivienda nueva, realizada por el promotor en su condición de empresario, queda sujeta a IVA al tipo reducido del 10 por ciento. Al tratarse de una operación sujeta a IVA, no procede la TPO, pero sí la cuota gradual de AJD por la escritura pública de compraventa.

La transmisión de vivienda usada, es decir, la segunda o ulterior entrega, recibe un tratamiento distinto según quién sea el transmitente. Cuando la vende un particular, la operación queda sujeta a TPO, con un tipo que oscila aproximadamente entre el 6 y el 11 por ciento en función de la Comunidad Autónoma. Cuando la vende un empresario, la segunda entrega está exenta de IVA, por lo que la operación tributa igualmente por TPO. No obstante, cabe la renuncia a la exención del IVA cuando el adquirente es un empresario o profesional con derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado; en tal caso, la operación tributa por IVA y por la cuota gradual de AJD en lugar de por TPO.

En los arrendamientos el criterio es similar. El arrendamiento de local de negocio u oficina queda sujeto a IVA al tipo general del 21 por ciento y, por tanto, no tributa por TPO. El arrendamiento de vivienda, en cambio, está exento de IVA, por lo que queda sujeto a TPO, si bien con frecuencia goza de bonificaciones autonómicas.

Por último, el préstamo hipotecario concedido por una entidad financiera queda sujeto a la cuota gradual de AJD. Tras la reforma operada por el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, el sujeto pasivo del AJD en los préstamos hipotecarios es el prestamista, esto es, la entidad financiera, y no el prestatario.

8. Los Impuestos Especiales

8.1. Introducción: la armonización por el Derecho de la Unión Europea

Los impuestos especiales (IIEE) son tributos indirectos, instantáneos y monofásicos que recaen sobre el consumo de determinados bienes o productos sujetos. Cumplen dos finalidades características: una recaudatoria, pues son en la práctica una fuente de ingresos muy estable, y otra extrafiscal, consistente en desincentivar consumos que generan costes sociales o medioambientales, como el alcohol, el tabaco o los hidrocarburos. En el ordenamiento español se regulan en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE), y en su Reglamento.

Se trata, en su núcleo, de impuestos armonizados en el seno de la Unión Europea. La armonización persigue garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar que las divergencias de fiscalidad indirecta distorsionen la libre circulación de mercancías.

De forma resumida, las siguientes directivas conforman el marco europeo:

El primer régimen general armonizado se estableció en la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. La sustituyó la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, que durante más de una década constituyó la norma de referencia.

En la actualidad, el régimen general está contenido en la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida). Esta reforma incorpora, sobre todo, la plena digitalización de los procedimientos de circulación (informatización de los documentos de acompañamiento, incluida la circulación fuera del régimen suspensivo) y una mejor articulación con los procedimientos aduaneros del Código Aduanero de la Unión. La transposición al ordenamiento español se llevó a cabo mediante la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Sobre este régimen general se asienta un segundo grupo de directivas que armonizan la estructura y los tipos mínimos de cada categoría de producto. Para los productos energéticos y la electricidad rige la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre

de 2003, por la que se reestructura el régimen europeo de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Para el alcohol y las bebidas alcohólicas rigen la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, modificada por la Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo, de 29 de julio de 2020, y la Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. Para las labores del tabaco debe tenerse en cuenta la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.

De acuerdo con esta arquitectura jurídica, los elementos esenciales (productos gravados, hecho imponible, devengo, régimen de circulación, tipos mínimos) vienen predeterminados por el Derecho de la Unión, de modo que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) resulta determinante para interpretar la LIE.

8.2. Clasificación de los impuestos especiales españoles

La LIE distingue varios grupos de figuras. El núcleo armonizado son los impuestos especiales de fabricación, a los que se añaden otras figuras con lógicas parcialmente distintas.

Los impuestos especiales de fabricación comprenden los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (que agrupan el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, que se exige a tipo cero, el Impuesto sobre Productos Intermedios y el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas), el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Desde el 1 de abril de 2025 se añade a este grupo el Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco, creado por la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias, e incorporado como Capítulo IX del Título I de la LIE (arts. 64 a 64 undecies). Se trata de una figura de creación puramente interna, no exigida por las directivas, aunque el legislador la ha configurado con la técnica propia de los impuestos de fabricación.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad, que tras la reforma operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, dejó de ser un impuesto de fabricación en sentido

estricto y pasó a configurarse como un impuesto sobre el suministro de energía eléctrica.

El Impuesto Especial sobre el Carbón (arts. 75 a 88 LIE), que grava la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial de aplicación.

Finalmente, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (el conocido como impuesto de matriculación, arts. 65 a 74 LIE), que es un impuesto no armonizado y, por ello, distinto en su lógica de los anteriores.

En lo que sigue, se prestará mayor atención a los impuestos especiales de fabricación, porque en ellos se concentran las reglas comunes más características: el hecho imponible, el régimen suspensivo y las reglas de circulación. Estas reglas comunes se contienen en los arts. 1 a 19 LIE.

8.3. Las reglas comunes: hecho imponible, devengo y régimen suspensivo

El hecho imponible es la fabricación y la importación de los productos sujetos dentro del territorio de la Unión, así como, tras la transposición de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, la entrada irregular de dichos productos en ese territorio (art. 5 LIE). Ahora bien, la realización del hecho imponible no determina por sí sola la exigibilidad del impuesto. La clave del sistema está en disociar el hecho imponible del devengo mediante una institución central: el régimen suspensivo.

El art. 4.26 LIE define el régimen suspensivo como el régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia, almacenamiento o circulación de productos objeto de los impuestos especiales. El hecho imponible ya se ha realizado, pero el devengo no se ha producido y, en consecuencia, el impuesto no es exigible. Mientras los productos permanezcan en fábricas o en depósitos fiscales autorizados, o circulen entre ellos al amparo del régimen, el impuesto queda literalmente en suspenso.

El devengo se produce, con carácter general (art. 7 LIE), en el momento de la salida de los productos de la fábrica o depósito fiscal, o en el momento del autoconsumo, cuando esa salida supone la ultimación del régimen suspensivo, es decir, el despacho a consumo. La finalidad de este mecanismo es económica: el impuesto se exige cuando el producto se acerca al consumo, y así el operador no soporta el coste financiero del tributo durante las fases de fabricación y almacenamiento, que pueden prolongarse durante años (piénsese en el proceso de envejecimiento de un whisky, por poner solo un ejemplo).

22. Ejemplos

Una destilería (fábrica autorizada) produce 10.000 litros de una bebida derivada. Mientras el producto permanece en la fábrica, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas no es exigible, aunque el hecho imponible (la fabricación) ya se ha realizado. La destilería envía el producto al depósito fiscal de un distribuidor. Durante ese transporte el producto sigue en régimen suspensivo y no se produce el devengo. Solo cuando el producto salga del depósito fiscal con destino a un minorista (despacho a consumo) se devengará el impuesto, que deberá autoliquidar e ingresar el titular del depósito, quien lo repercutirá sobre el adquirente (art. 14 LIE).

El TJUE ha precisado el momento exacto del devengo; por ejemplo, en la STJUE de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, interpretó el art. 7, apartado 2, de la entonces vigente Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, en el sentido de que la venta de un producto sujeto que se encuentra en un depósito fiscal solo implica su despacho a consumo en el momento en que el producto abandona físicamente dicho depósito. El devengo se vincula, por tanto, a la salida física efectiva, y no al momento de la transmisión jurídica de la propiedad ni al de la facturación. La consecuencia práctica es relevante: si un depositario vende el producto, pero este permanece almacenado, el impuesto todavía no se devenga, lo que obliga a controlar con precisión las salidas materiales del depósito como hecho determinante de la exigibilidad.

8.4. Las distintas figuras impositivas en detalle

8.4.1. El Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas

Bajo esta rúbrica se agrupan varios impuestos que comparten estructura: el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios y el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. La armonización procede de las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE del Consejo, ambas de 19 de octubre de 1992, ya citadas.

Un rasgo característico del sistema español es que el vino y las bebidas fermentadas tributan a tipo cero (art. 30 LIE): aun estando sujetos y sometidos a los controles propios del régimen, no generan cuota. Esta es una opción de política fiscal que la armonización permite, pues la Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, fija para el vino un tipo mínimo de cero.

La base imponible varía según el producto: en la cerveza se atiende al volumen de producto y a su grado Plato o a su grado alcohólico (art. 25 LIE); en las bebidas derivadas, al volumen de alcohol puro a la temperatura de 20 °C, expresado en hectolitros (art. 38 LIE). Que se grave el alcohol puro, y no el volumen total del

producto, explica que dos bebidas del mismo volumen tributen de forma muy distinta según su graduación.

23. Ejemplo

Comparación de carga fiscal según graduación. Un litro de licor al 20 % vol. contiene 0,2 litros de alcohol puro; un litro de aguardiente al 40 % vol. contiene 0,4 litros. Con el mismo tipo por hectolitro de alcohol puro, el segundo soporta exactamente el doble de impuesto que el primero, pese a tener idéntico volumen: la base imponible es el alcohol puro, no el líquido total.

8.4.2. El Impuesto sobre Hidrocarburos

Grava el consumo de productos energéticos destinados a su uso como carburante o combustible (gasolinas, gasóleos, fuelóleos, gases licuados del petróleo, gas natural, entre otros), en el marco de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003. La base imponible se expresa en unidades físicas (1.000 litros, toneladas o gigajulios, según el producto, art. 48 LIE) y el impuesto se exige mediante tipos específicos por unidad (art. 50 LIE).

La estructura territorial del tipo de gravamen ha generado una importante controversia que debe mencionarse de forma breve, pues permite comprobar la incidencia práctica del Derecho de la Unión Europea. Entre 2013 y 2018, el art. 50 ter LIE facultó a las Comunidades Autónomas para establecer un tipo autonómico del impuesto, lo que permitía gravar de forma distinta un mismo producto según el territorio en que se consumiera. Este tramo autonómico sustituyó, a su vez, al llamado céntimo sanitario (el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos), que la STJUE de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, ya había declarado contrario al Derecho de la Unión. El legislador suprimió el tipo autonómico con efectos desde el 1 de enero de 2019 y lo integró en el tipo estatal especial, uniforme en todo el territorio, mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, precisamente para garantizar la unidad de mercado.

Años después, la STJUE de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/22, que da respuesta a una cuestión prejudicial del Tribunal Supremo, confirmó que aquel tipo autonómico era contrario al art. 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, que enumera de forma exhaustiva los supuestos en que cabe aplicar tipos diferenciados a un mismo producto, entre los que no figura la diferenciación por regiones de un mismo Estado miembro. El Tribunal Supremo ha extraído las consecuencias de esta doctrina en la STS 1470/2024, de 20 de septiembre (ECLI:ES:TS:2024:4713), que reconoce el derecho a la devolución de las cuotas

soportadas por repercusión legal, con la única excepción de los importes cuya carga se hubiera trasladado directamente a los compradores.

En la actualidad, al margen de la citada controversia, el impuesto contempla, además, tipos reducidos y exenciones en función del destino de los productos: por ejemplo, los hidrocarburos utilizados en usos distintos de los de carburante o combustible, o el avituallamiento para la navegación marítima y aérea internacional distinta de la privada de recreo (art. 51 LIE). El uso indebido de un producto al que se aplicó un tipo reducido, como emplear gasóleo bonificado como carburante de automoción, determina la exigencia de la cuota a tipo pleno y, en su caso, la imposición de sanciones (art. 55 LIE).

8.4.3. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco

Recae sobre los cigarrillos, los cigarros y cigarritos, la picadura para liar y las demás labores del tabaco (art. 56 LIE), conforme a la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011. Presenta una estructura mixta característica: en los cigarrillos combina un componente específico (una cantidad fija por cada 1.000 cigarrillos) y un componente *ad valorem* o proporcional (un porcentaje sobre el precio máximo de venta al público). Además, se establece un impuesto mínimo (tipo único) para evitar que las labores de precio muy bajo escapen a una tributación adecuada. Tras la modificación del art. 60 LIE por la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2025, los cigarrillos tributan simultáneamente a un tipo proporcional del 48,5 % y a un tipo específico de 33,50 euros por cada 1.000 cigarrillos, sin que el importe del impuesto pueda ser inferior a 150 euros por cada 1.000 cigarrillos. La fijación del precio de venta al público y el uso de marcas fiscales (precintas) son instrumentos clave de control.

24. Ejemplo

La estructura mixta del impuesto sobre los cigarrillos. Una cajetilla de 20 cigarrillos tiene un precio de venta al público de 5,50 euros. El componente específico asciende a $20 \times 0,0335 = 0,67$ euros (33,50 euros por 1.000 cigarrillos). El componente proporcional asciende a $5,50 \times 48,5 \% = 2,67$ euros. La suma del impuesto especial es de 3,34 euros por cajetilla. Debe comprobarse el impuesto mínimo: 150 euros por 1.000 cigarrillos equivalen a 3 euros por cajetilla de 20; como la cuota resultante (3,34 euros) es superior, el mínimo no opera. Cabe recordar que el PVP de 5,50 euros ya integra tanto el impuesto especial como el IVA del 21 %.

8.4.4. El Impuesto Especial sobre la Electricidad

Tras la reforma introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, ya citada, el impuesto sobre la electricidad dejó de configurarse como un impuesto de fabricación y pasó a gravar el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los propios productores de la electricidad que generan (arts. 89 y siguientes LIE).

El devengo tiene lugar en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía suministrada en cada período de facturación. Su base imponible es, con carácter general, la que se habría determinado a efectos del IVA para el suministro, lo que pone de relieve, de nuevo, la estrecha conexión entre ambos tributos.

8.4.5. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Es el llamado impuesto de matriculación. A diferencia de los anteriores, no es un impuesto armonizado por las directivas de IIEE, sino una figura interna que grava, esencialmente, la primera matriculación definitiva de vehículos en España (art. 65 LIE). Su tarifa se estructura por tramos en función de las emisiones oficiales de CO₂ (art. 70 LIE), lo que le confiere un marcado componente medioambiental. Tiene además relevancia su tratamiento singular en relación con el IVA: como se señaló en la lección correspondiente, el impuesto de matriculación es la excepción a la regla de integración de los impuestos especiales en la base imponible del IVA (art. 78.Dos.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), porque se devenga en un momento posterior a la entrega del vehículo.

8.5. La relación entre los impuestos especiales y el IVA

A diferencia de lo que sucede entre el IVA y la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, que son alternativos, los impuestos especiales y el IVA no son excluyentes, sino que se acumulan. Ambos gravan el consumo, pero desde planos distintos, y recaen simultáneamente sobre el mismo producto. La clave está en el art. 78.Dos.4.º de la LIVA: los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas se integran en la base imponible del IVA, con la única excepción del impuesto de matriculación. El IVA se calcula, por tanto, sobre un importe que ya incluye el impuesto especial.

25. Ejemplos

Un consumidor reposta 50 litros de gasolina sin plomo de 95 octanos. Supongamos, a efectos didácticos, un precio antes de impuestos de 0,70 euros por litro y un Impuesto sobre Hidrocarburos de 472,69 euros por 1.000 litros, es decir, 0,4727 euros por litro (suma de los tipos estatales general y especial del epígrafe 1.2.2 del art. 50 LIE;

conviene comprobar siempre los tipos vigentes en la redacción actualizada del precepto). El importe antes de IVA es $(0,70 + 0,4727) \times 50 = 58,63$ euros. Sobre esa cantidad, que ya incluye el impuesto especial, se aplica el IVA al 21 %: $58,63 \times 21 \% = 12,31$ euros. El precio final asciende a 70,94 euros. El IVA recae también sobre la parte correspondiente al impuesto especial, lo que ilustra la acumulación de ambos tributos.

Una botella de 0,70 litros de una bebida derivada al 40 % vol. contiene 0,28 litros de alcohol puro, esto es, 0,0028 hectolitros. Con el tipo de 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro (art. 39 LIE), el impuesto sobre el alcohol incorporado al producto es $0,0028 \times 958,94 \approx 2,69$ euros. Si el precio del producto sin IVA (ya incluido el impuesto especial) es de 12 euros, el IVA al 21 % se aplica sobre esos 12 euros: 2,52 euros. De nuevo, la base del IVA comprende el impuesto especial ya devengado en una fase anterior.

Conviene distinguir los dos planos temporales: el impuesto especial se devenga normalmente antes, al ultimarse el régimen suspensivo con la salida del depósito, y se traslada al consumidor incorporado al precio, mientras que el IVA se devenga en cada entrega de la cadena de distribución hasta el consumidor final.

8.6. Los límites del poder tributario: impuestos indirectos con "fines específicos"

A modo de recapitulación, en los términos que ya se han expuesto, el Derecho de la Unión permite a los Estados miembros establecer otros gravámenes indirectos sobre los productos ya sujetos a impuestos especiales, pero solo bajo condiciones estrictas. La regla se encuentra hoy en el art. 1, apartado 2, de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales.

Esta Directiva refundió y sustituyó a la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, que a su vez había derogado la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992. La regla se ha mantenido invariable en las tres versiones sucesivas: los gravámenes indirectos adicionales deben perseguir fines específicos y respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA en cuanto a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota, el devengo y el control. La jurisprudencia que sigue se dictó, en su mayoría, bajo la vigencia de la Directiva 2008/118/CE, de modo que las referencias a su art. 1, apartado 2, deben entenderse hechas hoy al art. 1, apartado 2, de la Directiva (UE) 2020/262, de idéntico contenido.

El supuesto más conocido en España es el del céntimo sanitario, ya citado. En la STJUE de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, dictada a raíz de una cuestión prejudicial del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el TJUE declaró que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) era

contrario al Derecho de la Unión. Un impuesto destinado simplemente a reforzar la financiación general de las competencias autonómicas, en aquel caso la sanidad, no persigue una verdadera finalidad específica si sus rendimientos no están afectados de forma predeterminada a esa finalidad y si el impuesto no se concibe para desincentivar el consumo gravado. El TJUE no limitó los efectos temporales de la sentencia, lo que abrió la vía a numerosas devoluciones de ingresos indebidos. Esta doctrina se consolidó en la STJUE de 5 de marzo de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, referida a un impuesto estonio sobre las ventas, que reiteró que la mera afectación presupuestaria a un fin genérico no convierte un gravamen en un impuesto de finalidad específica. Este criterio sigue siendo la referencia obligada para enjuiciar la validez de tributos autonómicos o locales que recaen sobre productos energéticos.

La jurisprudencia posterior ha desplazado el centro del debate hacia un segundo límite, procedente de una directiva distinta: la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Conviene no confundir ambas normas. La directiva del régimen general, hoy la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, exige que todo gravamen indirecto adicional persiga una finalidad específica. La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, en cambio, armoniza la imposición de los productos energéticos y, en su art. 5, enumera de forma exhaustiva los únicos supuestos en que un Estado puede aplicar tipos diferenciados a un mismo producto y uso.

En la ya citada STJUE de 30 de mayo de 2024, *DISA Suministros y Trading*, C-743/22, dictada a raíz de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante auto de 15 de noviembre de 2022 (recurso de casación 1560/2021), el TJUE declaró contrario al Derecho de la Unión el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, sucesor directo del céntimo sanitario y vigente entre 2013 y 2018. El fundamento fue, precisamente, el art. 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003: la diferenciación de tipos por razón del territorio en que se consume el producto no figura entre los supuestos tasados de ese precepto, de modo que la habilitación a las Comunidades Autónomas contenida en el art. 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, resultaba incompatible con la Directiva, con independencia de que se respetaran los niveles mínimos de imposición. El TJUE descartó, además, que el tipo autonómico pudiera ampararse en la regla de los gravámenes indirectos con finalidad específica, pues estaba destinado a financiar la generalidad de las competencias autonómicas.

El Tribunal Supremo ha aplicado esta doctrina en distintas resoluciones cuya lectura permite entender mejor las cuestiones en liza. Véase así, entre otras, la STS 1470/2024, de 20 de septiembre (ECLI:ES:TS:2024:4713), seguida por las SSTs de 25 de septiembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4892; y ECLI:ES:TS:2024:4714); y de 30 de septiembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4712, ECLI:ES:TS:2024:4760; y ECLI:ES:TS:2024:4792), en las que

se confirma que la legitimación para solicitar la devolución del tipo autonómico corresponde al obligado tributario que soportó la repercusión legal del impuesto, y no al consumidor final, cuyas vías de recuperación son la acción civil frente al operador o la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. El derecho a la devolución decae si el obligado tributario trasladó la carga vía precio, para evitar un enriquecimiento sin causa, y corresponde a la Administración acreditar esa traslación.

Conviene deslindar este supuesto del examinado en la STJUE de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, relativa a un impuesto italiano adicional al impuesto especial sobre la electricidad. Allí el TJUE admitió que el consumidor final reclamara el reembolso directamente al Estado, pero solo porque el ordenamiento italiano hacía imposible o excesivamente difícil recuperarlo del proveedor: el consumidor no podía invocar frente a otro particular una directiva incorrectamente transpuesta. El Tribunal Supremo ha subrayado que esas circunstancias no concurren en el ordenamiento español, que ofrece al consumidor final las vías alternativas de recuperación ya señaladas.

En el ámbito de la electricidad, el criterio de la finalidad específica ha operado igualmente como límite, si bien con resultado favorable a la validez del tributo cuando este no grava el consumo. En la STJUE de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, el TJUE confirmó la compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa sobre impuestos especiales: se trata de un impuesto directo que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de la energía y que no se repercute, formal ni económicamente, al consumidor final, por lo que queda fuera de la regla sobre gravámenes indirectos adicionales.

Por último, cuando el gravamen invoca una finalidad medioambiental, el control de su verdadero fin se ha intensificado. En la STJUE de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, referida al Impuesto Especial sobre el Carbón exigido al carbón destinado a producir electricidad, el TJUE precisó los criterios para determinar cuándo un tributo sobre productos energéticos persigue efectivamente motivos de política medioambiental en el sentido del art. 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003: no basta la invocación nominal de ese fin, sino que la estructura del impuesto debe incentivar comportamientos menos lesivos para el medio ambiente. Esta doctrina se ha proyectado después sobre la supresión de las exenciones de los productos energéticos destinados a la producción de electricidad operada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. El conjunto de estos pronunciamientos confirma que el margen de los Estados para gravar productos energéticos ya sujetos a impuestos especiales está estrechamente acotado, tanto por la exigencia de una finalidad específica realmente afectada como por el catálogo tasado de diferenciaciones que admite la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003.

8.7. Exenciones, devoluciones y otros elementos

Los impuestos especiales de fabricación contemplan exenciones y devoluciones vinculadas a determinados usos o destinos del producto. Son frecuentes las exenciones para usos distintos del consumo gravado: el alcohol destinado a fines sanitarios o a la fabricación de medicamentos (art. 42 LIE), o los hidrocarburos empleados en usos distintos de los de carburante o combustible y el avituallamiento para la navegación marítima y aérea internacional distinta de la privada de recreo (art. 51 LIE). Existen también exenciones en el marco de las relaciones internacionales y diplomáticas (art. 9 LIE).

26. Ejemplo

Una empresa farmacéutica recibe alcohol en régimen suspensivo para incorporarlo a la fabricación de un medicamento. Como el destino está amparado por una exención (uso no consuntivo como bebida), la salida del depósito con ese destino no genera cuota. El operador debe cumplir, no obstante, los requisitos de control (autorización, documentación de circulación y, en su caso, desnaturalización del alcohol) que aseguran que el producto no se desvía al consumo gravado.

Los sujetos pasivos son, con carácter general, los depositarios autorizados, es decir, los titulares de las fábricas y depósitos fiscales desde los que se produce la salida con ultimación del régimen suspensivo, así como, en su caso, los destinatarios registrados y los importadores (art. 8 LIE). La repercusión del impuesto sobre el adquirente es obligatoria (art. 14 LIE), de modo que la carga económica se traslada finalmente al consumidor, como corresponde a un impuesto sobre el consumo.

9. Los impuestos locales

9.1. Introducción y marco general

Los tributos locales son, junto con las tasas y las contribuciones especiales, el núcleo de los recursos tributarios de las entidades locales. Su régimen se contiene en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), que sistematizó la regulación que arrancaba de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

El TRLRHL distingue entre impuestos obligatorios, que todo municipio debe exigir sin necesidad de acuerdo de imposición, e impuestos potestativos, que solo se exigen si el ayuntamiento decide establecerlos mediante la correspondiente ordenanza fiscal.

Son de exacción obligatoria el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Son potestativos el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

La autonomía tributaria municipal opera dentro de los márgenes que fija la ley estatal, de acuerdo con el marco competencial derivado del art. 149.1.14, en conexión con el art. 142 CE. Es clave aquí recordar que el art. 31.3 CE exige que el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público se haga con arreglo a la ley, y el art. 133.2 reconoce a las corporaciones locales la potestad de establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. De ahí que el margen de decisión municipal se concrete, sobre todo, en la fijación de tipos de gravamen dentro de las horquillas legales, en el establecimiento de bonificaciones potestativas y en la regulación de aspectos de gestión a través de las ordenanzas fiscales.

En lo que sigue, se examinan de forma resumida los cinco impuestos siguiendo en cada caso el mismo esquema: naturaleza, hecho imponible, supuestos de no sujeción y exención, sujeto pasivo, cuantificación (base imponible, base liquidable, tipo y cuota), devengo y gestión, acompañando la exposición con ejemplos prácticos.

9.2. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

Naturaleza y hecho imponible

El IBI es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles, regulado en los arts. 60 a 77 TRLRHL. Es de titularidad y gestión compartida: la gestión catastral corresponde a la Administración del Estado (Dirección General del Catastro), mientras que la gestión tributaria (liquidación, recaudación, revisión) corresponde al ayuntamiento. Esta dualidad es esencial para comprender el impuesto, porque el valor catastral, que constituye su base imponible, se fija al margen de las entidades locales.

Conforme al art. 61 TRLRHL, el hecho imponible está constituido por la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales: una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos; un derecho real de superficie; un derecho real de usufructo; y el derecho de propiedad. El precepto establece un orden de prelación: la realización del hecho imponible por el primero de los derechos enumerados, en el orden expuesto, determina la no sujeción por las restantes

modalidades. Es decir, si existe una concesión administrativa, no se grava además al propietario.

Los inmuebles se clasifican en urbanos, rústicos y de características especiales (BICE), categoría esta última que comprende, entre otros, las autopistas, los aeropuertos, las presas y centrales de producción de energía. La clasificación se realiza con arreglo a la normativa catastral (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario).

27. Ejemplos

Un solar municipal se otorga en concesión administrativa a una empresa para que explote un aparcamiento durante treinta años. Aunque el ayuntamiento sigue siendo propietario del suelo, el hecho imponible se realiza por la concesión administrativa, que ocupa el primer lugar del orden del art. 61. En consecuencia, el sujeto pasivo es el concesionario y no el municipio propietario. Si en cambio sobre el mismo inmueble no existiera concesión ni usufructo ni superficie, el gravamen recaería sobre el propietario.

Supuestos de no sujeción y exenciones

El art. 61.5 TRLRHL declara no sujetos, entre otros, las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito para los usuarios. También se declaran no sujetos determinados bienes inmuebles propiedad de los municipios afectos a uso o servicio público.

Las exenciones se regulan en el art. 62 TRLRHL y se dividen en automáticas y rogadas. Entre las automáticas figuran los inmuebles propiedad del Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales afectos a la seguridad ciudadana, a los servicios educativos y penitenciarios y a la defensa nacional; los bienes de la Iglesia Católica en los términos del Acuerdo con la Santa Sede de 1979, así como los de otras confesiones religiosas en los términos establecidos en los distintos acuerdos en noviembre de 1992. Los Acuerdos de Cooperación firmados el 10 de noviembre de 1992 constituyen el desarrollo práctico del mandato de aconfesionalidad y cooperación establecido en el artículo 16.3 de la Constitución Española para las confesiones con «notorio arraigo». Mediante la aprobación de las leyes 24/1992 (con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España - FEREDE), 25/1992 (con la Federación de Comunidades Judías de España - FCJE) y 26/1992 (con la Comisión Islámica de España - CIE), el Estado fijó un marco normativo propio que reconoce a sus miembros derechos específicos en materia de asistencia religiosa, régimen fiscal, matrimonio y tutela de lugares de culto, consolidando formalmente el pluralismo religioso en el país. Corresponde en exclusiva

al Estado establecer estos regímenes especiales; véase por ejemplo STC 207/2013, de 5 de diciembre.

Entre las exenciones rogadas, que requieren solicitud del interesado, se encuentran los bienes de los centros sanitarios públicos y los inmuebles declarados monumento o jardín histórico de interés cultural.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos, a título de contribuyente, las personas físicas y jurídicas y las entidades del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que en cada caso sea constitutivo del hecho imponible, según el orden de prelación ya descrito (art. 63 TRLRHL). Conviene recordar que el devengo se produce el primer día del periodo impositivo, que coincide con el año natural; por ello, en una compraventa, el sujeto pasivo del ejercicio será quien fuera el titular del inmueble a 1 de enero, sin perjuicio de los pactos privados entre las partes para repartir el coste, que no afectan a la Administración.

28. Ejemplo

Una vivienda se vende el 15 de marzo. El vendedor era titular a 1 de enero, fecha del devengo, de modo que es el sujeto pasivo del IBI de todo ese ejercicio frente al ayuntamiento. Es habitual que en la escritura las partes acuerden prorratear la cuota en función de los días de titularidad de cada uno, pero ese pacto solo tiene eficacia entre comprador y vendedor; en caso de impago, el ayuntamiento exigirá el impuesto íntegro al vendedor. El Tribunal Supremo ha admitido, no obstante, que el vendedor pueda repercutir la parte proporcional al comprador salvo pacto en contrario, interpretando el art. 63.2 TRLRHL.

Base imponible, base liquidable, tipo y cuota

La base imponible está constituida por el valor catastral del inmueble, que se determina conforme a las normas del Catastro Inmobiliario y no puede superar el valor de mercado (art. 65 TRLRHL). La base liquidable es el resultado de aplicar a la base imponible una reducción, prevista en los arts. 67 a 70 TRLRHL, que opera cuando se incrementa el valor catastral como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva de carácter general. Esa reducción se aplica durante nueve años a partir de la entrada en vigor de los nuevos valores, con un coeficiente reductor que parte de 0,9 el primer año y disminuye 0,1 cada año, de modo que suaviza el impacto de las grandes revisiones catastrales.

El tipo de gravamen lo fija cada ayuntamiento dentro de los límites del art. 72 TRLRHL. Con carácter general, el tipo mínimo y supletorio es del 0,4 % para los bienes urbanos y del 0,3 % para los rústicos, y el máximo, del 1,10 % para los urbanos y del 0,90 % para los rústicos, con posibilidad de incrementos en determinados supuestos (municipios capitales, con transporte público, etc.). La cuota íntegra resulta de aplicar el tipo a la base liquidable, y la cuota líquida se obtiene minorando la íntegra en el importe de las bonificaciones legalmente previstas.

29. Ejemplo

Un piso urbano tiene un valor catastral de 120.000 euros. El municipio no ha realizado revisión catastral reciente, por lo que no procede reducción y la base liquidable coincide con la base imponible: 120.000 euros. El ayuntamiento ha fijado un tipo del 0,65 %. La cuota íntegra será $120.000 \times 0,0065 = 780$ euros.

Si el contribuyente tiene derecho a una bonificación del 50 % por tratarse de vivienda de protección oficial durante los tres años siguientes al otorgamiento de la calificación definitiva (art. 73.2 TRLRHL), la cuota líquida de esos ejercicios sería 390 euros.

Bonificaciones, devengo y gestión

El TRLRHL contempla bonificaciones obligatorias y potestativas. Entre las obligatorias destacan la del 50 al 90 % para los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria (art. 73.1), y la ya citada para las viviendas de protección oficial (art. 73.2). Entre las potestativas, que cada municipio puede establecer en su ordenanza, figuran la bonificación a favor de familias numerosas (art. 74.4) y la de los inmuebles en los que se instalen sistemas de aprovechamiento de energía solar (art. 74.5).

El impuesto se devenga el primer día del periodo impositivo, que coincide con el año natural (art. 75 TRLRHL). Las variaciones físicas, jurídicas o económicas que se produzcan en los bienes tendrán efectividad en el devengo del ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan. La gestión tributaria parte del padrón catastral, que se forma anualmente; el ayuntamiento, a partir de los datos del Catastro, practica las liquidaciones y gestiona el cobro, habitualmente mediante un padrón de recibos de cobro periódico.

9.3. El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Naturaleza y hecho imponible

El IAE es un tributo directo de carácter real, regulado en los arts. 78 a 91 TRLRHL, que grava el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto (art. 78 TRLRHL). La nota esencial del IAE es que grava el *mero ejercicio* de la actividad: el impuesto se devenga por el hecho de desarrollar la actividad, con independencia de que esta arroje beneficios o pérdidas. No es, por tanto, un impuesto sobre la renta de la actividad, sino sobre su desarrollo mismo.

Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico cuando supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (art. 79 TRLRHL). El impuesto se estructura sobre unas tarifas e instrucción aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que clasifican las actividades y fijan las cuotas.

30. Ejemplo

Una sociedad abre una tienda de ropa el 1 de febrero. Durante el primer año la tienda no obtiene beneficios; al contrario, cierra con pérdidas. Pese a ello, si la sociedad no está exenta, el IAE se devenga por el simple hecho de haber ejercido la actividad comercial, porque el impuesto grava el ejercicio y no el resultado económico. El que la actividad sea deficitaria no exime del pago, a diferencia de lo que ocurriría en el Impuesto sobre Sociedades.

Supuestos de no sujeción

El art. 81 TRLRHL declara no sujetas, entre otras, la enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual periodo. Tampoco está sujeta la exposición de arts. con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento, ni la realización de un único acto u operación aislada de venta al por menor.

Exenciones: la exención por cifra de negocios

Las exenciones del art. 82 TRLRHL son uno de los aspectos más relevantes del impuesto en la práctica, porque han reducido drásticamente el número de sujetos que efectivamente pagan. Están exentos el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales; los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad, durante

los dos primeros periodos impositivos; y, sobre todo, las personas físicas, así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y las entidades del art. 35.4 LGT que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Esto significa que, en la práctica, ningún empresario o profesional persona física paga IAE, y solo lo abonan las sociedades y entidades con una cifra de negocios igual o superior a un millón de euros. La cifra de negocios se refiere al conjunto de actividades del sujeto pasivo y, en el caso de grupos de sociedades del art. 42 del Código de Comercio, al conjunto del grupo.

31. Ejemplo

Una sociedad de nueva creación comienza su actividad en 2025. Durante 2026 y 2027 está exenta por aplicación de la exención de los dos primeros periodos impositivos. En 2028 deberá comprobar su cifra de negocios: si en el ejercicio de referencia (el penúltimo año anterior al del devengo) facturó menos de 1.000.000 de euros, seguirá exenta; si alcanzó o superó esa cifra, pasará a tributar. Un abogado que ejerce como persona física, en cambio, estará exento siempre, cualquiera que sea su facturación, por ser persona física.

Sujeto pasivo, cuota y elementos de cuantificación

Son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las entidades del art. 35.4 LGT que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible (art. 83 TRLRHL). La cuota tributaria es el resultado de aplicar las tarifas del impuesto y los coeficientes y bonificaciones previstos en la ley y, en su caso, en la ordenanza fiscal (art. 84 TRLRHL).

El cálculo de la cuota parte de la cuota de tarifa, integrada por la cuota de actividad (que puede ser mínima municipal, provincial o nacional) y, en su caso, por el elemento superficie. Sobre esa cuota se aplica el coeficiente de ponderación en función de la cifra de negocios (art. 86 TRLRHL), que oscila entre 1,29 y 1,35 según los tramos de importe neto de cifra de negocios. A continuación, el ayuntamiento puede aplicar un coeficiente de situación, que pondera la categoría de la calle donde se ubica el local y que no puede ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8 (art. 87 TRLRHL).

32. Ejemplo

Una sociedad con cifra de negocios de 2.000.000 de euros desarrolla una actividad cuya cuota mínima municipal de tarifa, incluido el elemento superficie, asciende a 1.500 euros. Al situarse su cifra de negocios en el tramo correspondiente, se le aplica un coeficiente de ponderación de, por ejemplo, 1,31: $1.500 \times 1,31 = 1.965$ euros. Si el local

está en una calle de categoría a la que la ordenanza asigna un coeficiente de situación de 2, la cuota resultante será $1.965 \times 2 = 3.930$ euros. Sobre ese importe operarán, en su caso, las bonificaciones aplicables.

La sociedad, en su caso, tendrá en cuenta el pago del IAE como gasto para minorar su base imponible, en los términos que se verán en otro módulo.

Devengo, periodo impositivo y gestión

El periodo impositivo coincide con el año natural, salvo cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarca desde el inicio de la actividad hasta el final del año natural. El impuesto se devenga el primer día del periodo impositivo y las cuotas son irreducibles, salvo en los casos de alta y baja, en los que se prorratean por trimestres naturales (art. 89 TRLRHL).

La gestión del IAE es también compartida: la gestión censal (formación de la matrícula, calificación de actividades, señalamiento de cuotas) corresponde a la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de las delegaciones en ayuntamientos y diputaciones, mientras que la gestión tributaria (liquidación, recaudación y revisión) corresponde a los ayuntamientos. La matrícula del impuesto se forma anualmente y es la base sobre la que se practica el cobro.

9.4. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

Naturaleza y hecho imponible

El IVTM es un tributo directo, regulado en los arts. 92 a 99 TRLRHL, que grava la titularidad de los vehículos aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría (art. 92 TRLRHL). Se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en ellos.

La clave del hecho imponible es la aptitud para circular, vinculada a la matriculación. Por ello, un vehículo dado de baja definitiva en la Dirección General de Tráfico deja de estar sujeto, mientras que uno matriculado sigue sujeto, aunque su titular no lo utilice de hecho. La determinación de la aptitud se realiza mediante criterios registrales objetivos, no por el uso efectivo.

33. Ejemplo

Un particular guarda en un garaje un automóvil clásico que no circula desde hace años, pero que mantiene de alta en la Jefatura de Tráfico. Aunque no lo use, el vehículo sigue siendo apto para circular en sentido jurídico, por estar matriculado y no haber causado

baja, de modo que el IVTM se devenga cada año. Si su titular tramitara la baja definitiva del vehículo, dejaría de realizarse el hecho imponible a partir del ejercicio siguiente.

Supuestos de no sujeción y exenciones

No están sujetos al impuesto los vehículos que, habiendo sido dados de baja en los registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza, ni los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos (art. 92.3 TRLRHL).

Las exenciones del art. 93 TRLRHL comprenden, entre otros, los vehículos oficiales del Estado, comunidades autónomas y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana; los vehículos de representaciones diplomáticas y consulares; las ambulancias y demás vehículos destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos; y, de manera muy relevante en la práctica, los vehículos para personas de movilidad reducida y los matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo, exención esta última de carácter rogado. También están exentos los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, así como los tractores, remolques y maquinaria provistos de la Cartilla de Inspección Agrícola.

34. Ejemplo

Una persona con un grado de discapacidad reconocido del 40 % adquiere un turismo para su uso exclusivo y lo matricula a su nombre. Puede solicitar la exención del art. 93.1.e) TRLRHL, que es rogada: no se aplica de oficio, sino que requiere la solicitud del interesado acreditando la discapacidad y el destino del vehículo. Concedida la exención, no podrá disfrutarla simultáneamente por más de un vehículo.

Sujeto pasivo y cuota

Son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las entidades del art. 35.4 LGT a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación (art. 94 TRLRHL). El criterio es, de nuevo, registral: paga quien figura como titular en el permiso de circulación, con independencia de quién sea el propietario real o el usuario habitual del vehículo.

La cuota se determina aplicando el cuadro de tarifas del art. 95 TRLRHL, que clasifica los vehículos en categorías (turismos, autobuses, camiones, tractores, remolques y semirremolques, y otros vehículos como ciclomotores y motocicletas) y, dentro de cada categoría, según un parámetro técnico: los caballos fiscales en los turismos, las plazas en los autobuses, la carga útil en los camiones, etc. La ley fija unas cuotas y

autoriza a los ayuntamientos a incrementarlas mediante la aplicación de un coeficiente que no podrá ser superior a 2. Es, por tanto, un impuesto de cuota fija modulable, no de tipo porcentual sobre una base.

35. Ejemplo

Un turismo de 12 caballos fiscales se encuadra en el tramo de la tarifa estatal correspondiente (por ejemplo, una cuota legal de 68,16 euros para el tramo de 12 a 15,99 caballos fiscales). Si el ayuntamiento ha aprobado en su ordenanza un coeficiente de incremento de 1,8, la cuota a pagar será $68,16 \times 1,8 = 122,69$ euros. Otro municipio podría no incrementar la tarifa, en cuyo caso el mismo vehículo pagaría la cuota legal mínima.

Devengo, periodo impositivo y gestión

El periodo impositivo coincide con el año natural, salvo en el caso de primera adquisición de los vehículos, en que comenzará el día en que se produzca la adquisición. El impuesto se devenga el primer día del periodo impositivo. El importe de la cuota se prorratea por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo, y también en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo, desde el momento en que se produzca dicha baja en el registro (art. 96 TRLRHL).

La gestión del IVTM corresponde íntegramente al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo. Es, en este sentido, es el más sencillo de los impuestos locales en cuanto a su gestión, pues no existe la dualidad de competencias que caracteriza al IBI y al IAE. Quienes soliciten ante la Jefatura de Tráfico la matriculación, la certificación de aptitud para circular o la baja deberán acreditar previamente el pago del impuesto.

36. Ejemplo

Una persona compra un coche nuevo el 10 de septiembre. Como es primera adquisición, el periodo impositivo comienza ese día y la cuota se prorratea por trimestres naturales: al adquirirlo en el tercer trimestre, pagará la parte correspondiente a dos trimestres (el tercero y el cuarto), es decir, la mitad de la cuota anual. Si más adelante causa baja definitiva del vehículo en marzo del año siguiente, podrá obtener la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales posteriores a la baja.

9.5. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)

Naturaleza y hecho imponible

El ICIO es un tributo indirecto y potestativo, regulado en los arts. 100 a 103 TRLRHL, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija la presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición (art. 100 TRLRHL).

El hecho imponible se realiza por la mera ejecución de la obra sujeta a licencia, con independencia de que esta se haya solicitado u obtenido; quien construye sin licencia realiza igualmente el hecho imponible. La licencia urbanística y el ICIO son figuras distintas: la primera es un acto de control administrativo y la segunda, un tributo, aunque se conecten en su presupuesto de hecho.

Sujeto pasivo: contribuyente y sustituto

Son sujetos pasivos a título de contribuyente las personas físicas o jurídicas y las entidades del art. 35.4 LGT que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice. Tiene la consideración de dueño quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización (art. 101 TRLRHL).

El precepto introduce además la figura del sustituto del contribuyente: cuando la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente, tendrán la condición de sustitutos quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las declaraciones responsables o comunicaciones previas, o quienes realicen las obras. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha. Esta figura facilita la gestión, pues con frecuencia quien tramita la licencia (por ejemplo, la empresa constructora) no coincide con el dueño de la obra.

37. Ejemplo

Un matrimonio encarga a una constructora la reforma integral de su vivienda y la constructora solicita la licencia de obras en su propio nombre. El contribuyente es el matrimonio, por ser dueño de la obra y soportar su coste, pero el sustituto es la constructora, que ha solicitado la licencia. El ayuntamiento podrá dirigirse al sustituto para el pago, y este, una vez abonada la cuota, podrá repercutirla al matrimonio contribuyente.

Base imponible: el coste real y efectivo

La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella (art. 102 TRLRHL). El propio precepto excluye expresamente de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con la construcción, los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

La delimitación de qué partidas integran el coste de ejecución material ha generado abundante jurisprudencia. La doctrina consolidada del Tribunal Supremo entiende que el concepto tributario de coste real y efectivo de la obra es un concepto estricto, del que no forman parte los gastos generales, el beneficio industrial ni el IVA (por todas, SSTs de 16 de diciembre de 2003, ECLI:ES:TS:2003:8362; y de 27 de mayo de 2009, ECLI:ES:TS:2009:3587). En cambio, sí se incluyen en la base imponible las instalaciones que sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización (fontanería, electricidad, calefacción, saneamiento, ascensores), por constituir elementos técnicos inseparables de la propia obra (STS de 16 de diciembre de 2003, ECLI: ES:TS:2003:8132). Se excluye, por el contrario, el coste de la maquinaria y de las instalaciones mecánicas fabricadas por terceros fuera de la obra que no requieren licencia urbanística y no forman parte sustancial de la obra, salvo el coste de su instalación o colocación, “el concepto tributario de coste real y efectivo de la obra, en el ICIO, es un concepto estricto del que no forman parte, conforme a reiterada jurisprudencia de la que se hacía eco la sentencia recurrida, los gastos generales, el beneficio industrial y el IVA. Pero, además, entre las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra no se incluyen tampoco el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas (sí el coste de su instalación o colocación); tampoco se incluye el coste de las instalaciones sobre la obra civil.” (STS 17 de noviembre de 2005, ES:TS:2005:8017).

38. Ejemplo

Una empresa promueve la construcción de una nave industrial. El presupuesto aportado asciende a 500.000 euros, de los cuales 60.000 corresponden a gastos generales, 30.000 al beneficio industrial y 105.000 al IVA, figurando además 50.000 euros de coste de ejecución material de las instalaciones de fontanería y electricidad. La base imponible del ICIO será el coste de ejecución material, del que deben excluirse los gastos generales, el beneficio industrial y el IVA, pero del que sí forman parte las instalaciones de fontanería y electricidad por ser elementos esenciales para la utilización de la nave. Si tras esas exclusiones el coste de ejecución material resulta ser

de 305.000 euros, esa será la base imponible sobre la que se aplique el tipo de gravamen municipal.

Tipo, cuota, bonificaciones, devengo y gestión

El tipo de gravamen es el fijado por cada ayuntamiento, sin que pueda exceder del 4 % (art. 102.3 TRLRHL). La cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. La ley prevé bonificaciones potestativas (art. 103.2), entre ellas las que pueden establecerse a favor de construcciones de especial interés o utilidad municipal, las que incorporen sistemas de aprovechamiento de energía solar, o las relativas a obras de viviendas de protección oficial y de favorecimiento de las condiciones de acceso y habitabilidad de las personas con discapacidad.

El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia (art. 102.4 TRLRHL). La gestión es exclusivamente municipal. El sistema habitual es el de la doble liquidación: una liquidación provisional a cuenta, practicada al concederse la licencia o iniciarse la obra sobre la base del presupuesto o de los índices o módulos de la ordenanza, y una liquidación definitiva una vez finalizada la obra, en la que el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación, determina el coste real y efectivo y exige o reintegra la cantidad que corresponda.

39. Ejemplo

Al solicitar la licencia, sobre un presupuesto de ejecución material de 305.000 euros, el ayuntamiento gira una liquidación provisional aplicando un tipo del 3,5 %: $305.000 \times 0,035 = 10.675$ euros. Terminada la obra, la comprobación administrativa determina que el coste real de ejecución material fue de 320.000 euros. La liquidación definitiva asciende a $320.000 \times 0,035 = 11.200$ euros, por lo que el contribuyente deberá abonar la diferencia de 525 euros. Si, por el contrario, el coste real hubiese sido inferior al presupuestado, el ayuntamiento debería devolver el exceso ingresado.

9.6. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

Naturaleza, hecho imponible y la reforma de 2021

El IIVTNU, conocido coloquialmente como *plusvalía municipal*, es un tributo directo y potestativo, regulado en los arts. 104 a 110 TRLRHL, que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del

dominio, sobre los referidos terrenos (art. 104 TRLRHL). No están sujetos los incrementos de valor de los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI.

Este impuesto ha sido objeto de una profunda transformación a raíz de una serie de pronunciamientos del Tribunal Constitucional. El primero fue la STC 59/2017, de 11 de mayo que declaró la inconstitucionalidad parcial de los preceptos reguladores de la base imponible en cuanto sometían a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor. La STC 126/2019, de 31 de octubre, declaró inconstitucional el art. 107.4 TRLRHL en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar resultaba superior al incremento patrimonial efectivamente obtenido por el contribuyente, por vulnerar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del art. 31.1 de la Constitución. Finalmente, la STC 182/2021, de 26 de octubre, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL, esto es, de todo el método objetivo y de imperativa aplicación para determinar la base imponible, dejando un vacío normativo que impedía liquidar el impuesto. En su fundamento jurídico sexto, el Tribunal limitó los efectos de la declaración, de modo que no podían revisarse con fundamento en la sentencia las situaciones que a la fecha de su dictado hubieran adquirido firmeza. Para colmar el vacío, el legislador aprobó el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, que adaptó el texto refundido a la jurisprudencia constitucional.

La base imponible

Tras la reforma, el art. 104.5 TRLRHL incorpora un supuesto de no sujeción de enorme trascendencia: no se produce la sujeción al impuesto en las transmisiones en las que el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores de los terrenos en las fechas de transmisión y de adquisición. Se da así rango legal a la doctrina que exige gravar únicamente incrementos reales.

La determinación de la base imponible se articula ahora en torno a dos métodos alternativos, a elección del contribuyente. El método objetivo (art. 107 TRLRHL) consiste en aplicar al valor catastral del terreno en el momento del devengo un coeficiente aprobado por el ayuntamiento, que no puede superar los coeficientes máximos que la ley fija en función del número de años transcurridos desde la adquisición y que se actualizan anualmente. El método real o de plusvalía efectiva permite al contribuyente tributar sobre el incremento real, calculado por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición del terreno, cuando este resulte inferior a la base objetiva. El contribuyente puede optar por el método que le resulte más favorable.

40. Ejemplos

- Una persona adquirió un terreno urbano por 200.000 euros y lo transmite años después por 180.000 euros. Como puede acreditar, mediante los títulos de adquisición y transmisión, que no ha existido incremento de valor, la operación no está sujeta al impuesto en virtud del art. 104.5 TRLRHL. Antes de la reforma, con el método objetivo, se le habría exigido el impuesto, aunque hubiera vendido con pérdidas, situación que precisamente declaró inconstitucional el Tribunal Constitucional.
- Un contribuyente vende un terreno con un valor catastral del suelo de 50.000 euros, tras una tenencia de cinco años. Por el método objetivo, aplicando el coeficiente municipal correspondiente a cinco años (supongamos 0,17), la base imponible sería $50.000 \times 0,17 = 8.500$ euros. Por el método real, si el terreno se adquirió por 100.000 euros y se transmite por 110.000, el incremento real es de 10.000 euros, del que la parte proporcional al valor catastral del suelo podría arrojar una base inferior a la objetiva. El contribuyente elegirá el método que determine la menor base imponible, en este caso comparando ambas magnitudes.

Sujeto pasivo, exenciones y supuestos de no sujeción

El sujeto pasivo, a título de contribuyente, es distinto según el carácter de la transmisión (art. 106 TRLRHL). En las transmisiones a título lucrativo (donación, herencia), lo es la persona que adquiere el terreno o a cuyo favor se constituye o transmite el derecho real. En las transmisiones a título oneroso (compraventa), lo es la persona que transmite el terreno o que constituye o transmite el derecho real, es decir, el vendedor. En este último caso, cuando el transmitente sea una persona física no residente en España, tiene la condición de sustituto el adquirente.

Entre los supuestos de no sujeción del art. 104 TRLRHL figuran las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal y las transmisiones entre cónyuges o a favor de los hijos como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio. Entre las exenciones del art. 105 TRLRHL se encuentran las transmisiones de bienes dentro del perímetro delimitado como conjunto histórico-artístico, así como las realizadas por el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.

41. Ejemplo

Si una persona vende un piso, el sujeto pasivo del IIVTNU es el vendedor, por ser una transmisión onerosa. En cambio, si una persona recibe una vivienda en herencia, el sujeto pasivo es el heredero (causahabiente) que la adquiere, por tratarse de una

transmisión lucrativa. Y si el vendedor es una persona física no residente, el comprador actuará como sustituto del contribuyente y será quien deba ingresar el impuesto, sin perjuicio de su derecho a repercutirlo.

Tipo, cuota, devengo y gestión

El tipo de gravamen es el fijado por cada ayuntamiento, sin que pueda exceder del 30 % (art. 108 TRLRHL). La cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen, y la cuota líquida, la resultante de aplicar sobre la íntegra las bonificaciones que, en su caso, prevea la ordenanza, entre ellas la potestativa de hasta el 95 % para las transmisiones mortis causa de la vivienda habitual a favor de descendientes, ascendientes y cónyuge.

El impuesto se devenga, cuando se transmite la propiedad del terreno, en la fecha de la transmisión, y, cuando se constituye o transmite un derecho real de goce, en la fecha en que tenga lugar dicha constitución o transmisión (art. 109 TRLRHL). El periodo de generación del incremento se computa por años completos, y a partir de la reforma de 2021 se gravan también las plusvalías generadas en periodos inferiores al año. La gestión es municipal; los ayuntamientos pueden establecer el sistema de autoliquidación, salvo en el supuesto de inexistencia de incremento, en cuyo caso el contribuyente debe presentar la declaración acreditando dicha circunstancia.

42. Ejemplo

Retomando el ejemplo anterior, si la base imponible determinada por el método más favorable es de 8.000 euros y el ayuntamiento ha fijado un tipo del 25 %, la cuota íntegra será $8.000 \times 0,25 = 2.000$ euros. Si la transmisión fuera mortis causa de la vivienda habitual a un hijo y la ordenanza previera una bonificación del 95 %, la cuota líquida quedaría reducida a 100 euros. El contribuyente deberá presentar la autoliquidación o declaración en el plazo legalmente establecido.