

198  
1/2026

# CRÓNICA Tributaria

NUEVA ÉPOCA

EDITORIAL

ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

COMENTARIOS de Bibliografía



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES





Instituto de Estudios Fiscales

**CRÓNICA** 198  
**TRIBUTARIA**

© Instituto de Estudios Fiscales, 2026

Director del Instituto de Estudios Fiscales:  
Alain Cuenca García

Edita: Instituto de Estudios Fiscales  
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378  
28035 – Madrid  
Tfno.: 913 399 87 30

Correo electrónico: [cronicas.tributarias@ief.hacienda.gob.es](mailto:cronicas.tributarias@ief.hacienda.gob.es)  
<https://cronicatributaria.ief.es>

NIPO: 140–22–001–1  
ISSN: 2695–7566  
Depósito Legal: M–1472 –1972  
<https://dx.doi.org/10.47092/CT>

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado:  
<http://epage.mpr.gob.es>



Crónica Tributaria se publica bajo el sistema de licencias de Creative Commons según la modalidad Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC). Con el envío de su trabajo, el autor acepta explícitamente esta cesión de derechos de edición y publicación. Se permite la generación de obras derivadas siempre y cuando no se haga un uso comercial. Tampoco se puede utilizar el original con fines comerciales.

# **CRÓNICA TRIBUTARIA “Nueva Época” COMITÉ DE DIRECCIÓN**

## **CONSEJO DE REDACCIÓN**

### **Editoras Ejecutivas**

Cristina García–Herrera Blanco. Instituto de Estudios Fiscales, España  
Saturnina Moreno González. Universidad de Castilla–La Mancha, España

### **Editores Asociados**

José Manuel Calderón Carrero. Universidad de La Coruña, España  
Pedro M. Herrera Molina. Universidad Nacional de Educación a Distancia, España  
Violeta Ruiz Almendral. Universidad Carlos III de Madrid, España  
Rafael Sanz Gómez. Universidad Nacional de Educación a Distancia, España

## **COMITÉ CIENTÍFICO**

Ana Paula Dourado. Universidad de Lisboa, Portugal  
Cesar García Novoa. Universidad de Santiago de Compostela, España  
Alfredo García Prats. Universidad de Valencia, España  
Adolfo Martín Jiménez. Universidad de Cádiz, España  
Isaac Merino Jara. Universidad del País Vasco, España  
Janet E. Milne. Vermont Law School, Estados Unidos  
Carlos Palao Taboada. Universidad Autónoma de Madrid, España  
José Andrés Rozas Valdés. Universidad de Barcelona, España  
Guillermo Teijeiro. Universidad Católica de Argentina, Argentina  
Begoña Sesma Sánchez. Universidad de Oviedo, España  
Luis Eduardo Schoueri. University of São Paulo, Brasil  
María Teresa Soler Roch. Universidad de Alicante, España  
Marta Villar Ezcurra. Universidad CEU San Pablo, España

## **SECRETARIA ACADÉMICA**

Belén García Carretero. Instituto de Estudios Fiscales, España

## **SECRETARIA DE REDACCIÓN**

M.<sup>a</sup> Rosa Sánchez Molero. Instituto de Estudios Fiscales, España

## SUMARIO

### EDITORIAL

- 5 CRISTINA GARCÍA-HERRERA Y SATURNINA MORENO

### ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

- 9 “Los métodos adecuados de solución de controversias en las exenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”  
ANA MARÍA DELGADO GARCÍA
- 41 “El uso de la inteligencia artificial y de la automatización avanzada en el derecho tributario italiano”  
FRANCESCO FARRI
- 73 “Rentas artísticas y potestades tributarias: una revisión del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE”  
PAULA GRANELL RAMÍREZ
- 93 “La imposición personal sobre la riqueza y el principio constitucional de progresividad: algunas reflexiones en torno al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”  
JORGE MARTÍN LÓPEZ
- 121 “La limitación de efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de normas tributarias en el ordenamiento español a la luz del derecho comparado, europeo y el Convenio Europeo de Derechos Humanos”  
MARÍA DEL CARMEN MORÓN PÉREZ
- 161 “Hacia la integración de políticas sociales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: una propuesta de deducción reembolsable desde el doble dividendo ambiental”  
BEGOÑA PÉREZ BERNABEU

### COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

- 201 “La digitalización de las relaciones tributarias en el desarrollo de un sistema tributario inteligente” de José Ángel Gómez Requena  
RESEÑA DE BERNARDO D. OLIVARES OLIVARES
- 205 “Problemática civil y tributaria de los servicios prestados por fundaciones. La experiencia italiana a la luz del Derecho de la Unión Europea” de David García Guerrero  
RESEÑA DE MARÍA CHIARA PEZONE

# EL NUEVO EQUILIBRIO FISCAL INTERNACIONAL: REFLEXIONES SOBRE EL SYDE-BY-SYDE SYSTEM

---

La fiscalidad internacional vive un momento de inflexión. Tras años de intensas negociaciones, avances técnicos y ralentizaciones políticas, el Proyecto OCDE sobre la digitalización de la economía ha entrado en una nueva fase. El retraso en la implementación del Pilar 1 y la consolidación progresiva del Pilar 2 han configurado un escenario en el que la necesidad de asegurar la coherencia del sistema convive con realidades fiscales domésticas de gran peso económico. En este contexto, el reciente acuerdo sobre el denominado *Side-by-Side System* (SbS), hecho público el 5 de enero de 2026, constituye un hito que marcará el rumbo inmediato de la gobernanza fiscal global.

El origen de este sistema se sitúa en la posición expresada por Estados Unidos en 2025, según la cual exigir a las multinacionales estadounidenses que cumplieran simultáneamente las reglas del impuesto mínimo global del Pilar 2 y su propio régimen interno –que inspiró en su día el diseño del GloBE– generaría cargas duplicadas y obligaciones innecesarias. Esta preocupación, asumida por el G7 en junio de ese mismo año y respaldada por el G20 semanas después, abrió la puerta a un modelo de coexistencia que permitiese preservar la arquitectura del Pilar 2 sin imponer un nivel de complejidad excesivo sobre grupos multinacionales de matriz estadounidense.

El *Side-by-Side System* cristaliza esa solución intermedia. Sus componentes buscan equilibrar, por un lado, la estabilidad del marco global de tributación mínima y, por otro, la diversidad inevitable de sistemas domésticos. Entre sus elementos más relevantes destacan tres grandes bloques:

1. Simplificaciones sustanciales del Pilar 2, incluyendo la extensión del puerto seguro transitorio basado en informes país por país y la creación de un puerto seguro permanente sustentado en un cálculo simplificado del tipo efectivo.
2. Un nuevo puerto seguro para preservar determinados incentivos fiscales ligados a la sustancia en cada jurisdicción, evitando que la tributación mínima penalice inversiones reales.
3. Puertos seguros específicos para grupos cuya matriz esté en jurisdicciones con sistemas tributarios declarados “idóneos”, lo que permite que dichas multinacionales no queden sujetas –en diversos grados– a las reglas de inclusión de rentas (IIR) o de beneficios infragravados (UTPR) del Pilar 2.

La inclusión de Estados Unidos en el registro de regímenes idóneos hace operativo este sistema paralelo y reconoce la equivalencia funcional entre su marco interno y los estándares del Pilar 2. No obstante, la relevancia del SbS no se limita a la posición estadounidense: el acuerdo permite que cualquier jurisdicción solicite, en 2027 o 2028, la evaluación de su propio régimen. Se abre así un espacio nuevo y delicado en el que el reconocimiento de “idoneidad” puede convertirse en un factor estratégico del diseño fiscal internacional.

Ahora bien, este avance no está exento de desafíos. El propio acuerdo reconoce los riesgos que un sistema paralelo puede generar desde la perspectiva de la igualdad de condiciones. La coexistencia de marcos diferenciados exige mecanismos de seguimiento estrechos para evitar distorsiones en la competencia fiscal, la erosión de bases imponibles o el surgimiento de incentivos agresivos disfrazados de sustancia económica. Asimismo, la complejidad administrativa aumenta: aunque se introducen simplificaciones, la aplicación de múltiples puertos seguros –con requisitos propios y consecuencias heterogéneas– demanda esfuerzos adicionales de supervisión y coordinación, especialmente por parte de las administraciones tributarias.

La dimensión política del SbS tampoco debe subestimarse. El sistema nace como respuesta a circunstancias específicas del proceso estadounidense de adaptación al Pilar 2 y, por tanto, su estabilidad futura dependerá de la evolución interna de ese país y de la capacidad de los restantes miembros del Marco Inclusivo para sostener un consenso dinámico, pero frágil.

Para España, el nuevo escenario presenta retos y oportunidades. La plena implementación de la Directiva europea sobre imposición mínima global ya estructura una parte sustantiva del marco fiscal de los próximos años. Pero el SbS obligará a afinar la supervisión de grupos multinacionales acogidos a puertos seguros y a participar activamente en el debate sobre la evaluación de regímenes idóneos. Asimismo, el avance del Pilar 2 y la ralentización del Pilar 1 hacen aún más relevante la participación española en los trabajos de desarrollo de mecanismos de resolución de controversias y en los esfuerzos de simplificación normativa liderados por la OCDE.

Con todo, el *Side-by-Side System* no representa una renuncia al proyecto del impuesto mínimo global, sino su adaptación pragmática al contexto geopolítico y económico actual. Es una solución que permite avanzar sin sacrificar la integridad del sistema, al tiempo que inaugura una etapa en la que la flexibilidad y la coordinación multilateral deberán reforzarse mutuamente.

En definitiva, el SbS inaugura un nuevo equilibrio en la fiscalidad internacional: un equilibrio imperfecto, sin duda, pero necesario para preservar los logros alcanzados y seguir construyendo un sistema más justo, estable y coherente en un entorno global cada vez más complejo. La tarea ahora es garantizar que este equilibrio se traduzca en un impulso renovado hacia una gobernanza fiscal verdaderamente inclusiva y eficaz.

**Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno**

Directoras ejecutivas de *Crónica Tributaria*. Nueva Época

---

# Artículos Científicos

---





# LOS MÉTODOS ADECUADOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN LAS EXENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

---

**Delgado García, Ana María**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat Oberta de Catalunya  
Barcelona (España)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8450-9191>  
adelgadoga@uoc.edu

*Recibido:* 31 de julio de 2025

*Aceptado:* 20 de octubre de 2025

<https://doi.org/10.47092/CT.26.1.1>

## **RESUMEN**

En este trabajo se analizan los cambios que ha introducido la Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia, en tres exenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el marco de la implantación y fomento de los medios adecuados de solución de controversias. En concreto, las tres exenciones afectadas por la reforma normativa son la relativa a las indemnizaciones por daños personales; a las indemnizaciones por despido o cese del trabajador; y la de las anualidades por alimentos a favor de los hijos.

*Palabras clave:* exenciones, IRPF, métodos adecuados de solución de controversias, indemnización, pensión de alimentos.

# ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION REGARDING PERSONAL INCOME TAX EXEMPTIONS

---

Delgado García, Ana María

## ***ABSTRACT***

This paper analyzes the changes introduced by Organic Law 1/2025, of January 2, on measures for the efficiency of the Public Service of Justice, in three exemptions from Personal Income Tax, within the framework of the implementation and promotion of appropriate dispute resolution methods. Specifically, the three exemptions affected by the regulatory reform are those relating to compensation for personal injuries; compensation for dismissal or termination of employment; and annual child support payments.

*Keywords:* exemptions, Personal Income Tax, appropriate dispute resolution methods, compensation, annual support payments.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. MÉTODOS ADECUADOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS Y LA LEY ORGÁNICA 1/2025, DE 2 DE ENERO. 2.1. Concepto y clases de MASC. 2.2. El tercero neutral. 2.3. El requisito de procedibilidad. 2.4. El acuerdo extrajudicial y su elevación a escritura pública. 3. LOS MASC Y LAS EXENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 4. LA EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DAÑOS PERSONALES. 4.1. Indemnizaciones consecuencia de responsabilidad civil. 4.1.1. *Indemnizaciones legalmente establecidas o judicialmente reconocidas*. 4.1.2. *Indemnización satisfecha por una entidad aseguradora del causante del daño como consecuencia de un acuerdo alcanzado en el seno de un MASC*. 4.2. Indemnizaciones derivadas de contratos de seguro de accidentes. 5. LA EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO O CESE DEL TRABAJADOR. 6. LA EXENCIÓN DE LAS ANUALIDADES POR ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS. 7. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN

La Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia (LO 1/2025), no sólo ha introducido importantes cambios procesales en nuestro ordenamiento jurídico, sino que también ha modificado algunas exenciones en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en su Disposición Final 14<sup>a</sup>, a los efectos de tener en cuenta la implantación y fomento de los medios adecuados de solución de controversias (MASC).

Dicha Ley Orgánica pretende fomentar la “cultura del acuerdo”, tratando de reducir los procedimientos judiciales y, consiguientemente, la sobrecarga de los tribunales. En efecto, tal como se afirma en el apartado IV de su Preámbulo, se busca «potenciar la negociación entre las partes, directamente o ante un tercero neutral, partiendo de la base de que estos medios reducen el conflicto social, evitan la sobrecarga de los tribunales y pueden ser igualmente adecuados para la solución de la inmensa mayoría de las controversias en materia civil y mercantil».

Para ello, se debe intentar solucionar, en el ámbito civil y mercantil (art. 3 LO 1/2025), determinados conflictos a través de un MASC antes de acudir a un juicio, convirtiéndose así en requisito de procedibilidad para que sea admisible la demanda en los supuestos previstos en el art. 5 LO 1/2025 (situación que deberá acreditarse en los términos del art. 10 LO 1/2025). De esta manera, tal como se pone de relieve en su Preámbulo, «se cumple la máxima de la Ilustración y del proceso codificador: que antes de entrar en el templo de la Justicia, se ha de pasar por el templo de la concordia».

## 2. MÉTODOS ADECUADOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS Y LA LEY ORGÁNICA 1/2025, DE 2 DE ENERO

### 2.1. Concepto y clases de MASC

Junto a la vía judicial como fórmula adversarial de resolución de disputas, se sitúan otros métodos extrajudiciales de solución de conflictos, más o menos conocidos y utilizados,

que tradicionalmente se han denominado “métodos alternativos de solución de conflictos” (MASC). El principal objetivo de estas vías alternativas no es tanto impartir una estricta justicia y obtener la solución perfecta, como alcanzar soluciones sencillas, rápidas y menos costosas que satisfagan los intereses y necesidades de todas las partes implicadas en el conflicto e intentando preservar la relación entre ellas. En este contexto, resultan ilustrativas las palabras del Tribunal Constitucional (TC), en su Sentencia 125/2022, de 10 de octubre de 2022, en el sentido de que la justicia que es lenta no es justicia: «la demora en el señalamiento de litigios que carecen de especial complejidad y suponen un significativo impacto en el recurrente pueden generar una dilación indebida contraria al derecho a la tutela judicial efectiva», contraviniendo lo dispuesto en el art. 24.2 de la Constitución Española.

De ahí que se haya cuestionado el carácter alternativo de estos otros métodos al proceso judicial, reivindicándose su papel complementario al entender que son métodos igualmente adecuados<sup>1</sup>. Tras la aprobación de la LO 1/2025, estos métodos, aun conservando el mismo acrónimo, pasan acertadamente a denominarse métodos adecuados de solución de controversias, abandonando el calificativo de alternativos.

De conformidad con lo establecido en el art. 2 LO 1/2025, se entiende por MASC, a efectos de dicha Ley, «cualquier tipo de actividad negociadora, reconocida en esta u otras leyes, estatales o autonómicas, a la que las partes de un conflicto acuden de buena fe con el objeto de encontrar una solución extrajudicial al mismo, ya sea por sí mismas o con la intervención de una tercera persona neutral». Por lo tanto, se trata de mecanismos voluntarios diseñados para gestionar y realmente resolver conflictos al margen del proceso de judicial, de forma más rápida, efectiva y económica.

En particular, son considerados como MASC los siguientes métodos, así como los que se prevean en una norma legal, estatal o autonómica (arts. 5.1 y 14 LO 1/2025): negociación directa, con o sin abogado; mediación; conciliación privada, notarial o registral; opinión neutral de una persona experta independiente; oferta vinculante confidencial y proceso de derecho colaborativo. Nótese que la LO 1/2025 no hace referencia al arbitraje, método heterocompositivo de resolución extrajudicial de conflictos en el que interviene un tercero neutral, pues, como es sabido, el arbitraje excluye acudir a la vía judicial y, por lo tanto, no cumple con la finalidad de ser requisito de procedibilidad.

Algunos de estos métodos de resolución extrajudicial de conflictos disponen de una regulación propia y están bastante consolidados en la práctica (como la mediación) y, en cambio, otros son regulados por la propia LO 1/2025. Así, la mediación se rige por las previsiones de la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles (y por el Real Decreto 980/2013, de 13 de diciembre, que la desarrolla) y, en su caso, por la legislación autonómica que resulte de aplicación; la conciliación ante notario se regula por lo dispuesto en el capítulo VII del título VII de la Ley del Notariado, de 28 de mayo de 1862; la conciliación ante el registrador lo hace por el título IV bis de la Ley Hipotecaria; la conciliación ante el letrado o letrada de la Administración de Justicia se regula por el título IX de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria; y la conciliación ante el juez o la jueza de paz se rige por el art. 47 de la Ley 1/2000, de 7 de

<sup>1</sup> En este sentido, entre otros autores, Soletto Muñoz (2017: 6).

enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC) y por el título IX de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria. Por su parte, a los siguientes métodos les resulta de aplicación las disposiciones de la LO 1/2025: la conciliación privada (arts. 15 y 16); la oferta vinculante confidencial (art. 17); la opinión de persona experta independiente (art. 18) y el proceso de derecho colaborativo (art. 19).

## 2.2. El tercero neutral

Hay que distinguir aquellos MASC que requieren la intervención de un tercero neutral que facilite o promueva la negociación o, incluso, el acuerdo (mediación, conciliación, opinión del experto independiente y procesos de Derecho colaborativo) y aquéllos en los que tan sólo intervienen las partes o sus abogados, sin participación de tercero alguno (oferta vinculante confidencial y negociación directa).

El tercero neutral es un profesional independiente e imparcial que interviene en el conflicto para facilitar una solución entre las partes. Esta intervención puede consistir en proponer soluciones (como ocurre con la conciliación) o en ayudar a las partes a que encuentren sus propias soluciones (como sucede en la mediación); pero, en todo caso, el tercero neutral no impone una solución, pues se trata de métodos autocompositivos de resolución de conflictos.

De acuerdo con la Disposición final 30ª de la LO 1/2025, en el plazo de un año se regulará el Estatuto de la tercera persona neutral que incluya un régimen de incompatibilidades y de infracciones y sanciones para el caso de incumplimiento de las obligaciones y deberes. Ahora bien, hasta que no se apruebe el estatuto de la tercera persona neutral se aplicará el estatuto personal del mediador previsto en el Título III de la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación, y las leyes dictadas por las comunidades autónomas en el ámbito de sus competencias.

## 2.3. El requisito de procedibilidad

El art. 5.1 LO 1/2025 dispone que: «En el orden jurisdiccional civil, con carácter general, para que sea admisible la demanda se considerará requisito de procedibilidad acudir previamente a algún medio adecuado de solución de controversias de los previstos en el artículo 2». Es decir que, se exige, como regla general, haber intentado resolver el conflicto a través de un MASC sin conseguirlo para poder admitir la demanda judicial posterior (que debe ser presentada, con carácter general, en el plazo máximo de un año desde la fecha de recepción de la solicitud de negociación que no obtuvo respuesta o, en su caso, desde la fecha de terminación del proceso de negociación sin acuerdo); si bien el propio art. 5, en sus apartados 3 y 4, contiene algunas excepciones, básicamente, por razón de la materia o el tipo de procedimiento<sup>2</sup>.

Importa destacar que los MASC, por su propia esencia, son métodos de carácter voluntario, tal como la propia LO 1/2025 reconoce en su art. 4; pero, al mismo tiempo, se obliga a acudir a los mismos como requisito de procedibilidad. Obsérvese que a lo que

---

<sup>2</sup> Sobre esta cuestión, véase, entre otros, los comentarios realizados por Blázquez Martín (2025: 1-14), y Calaza López (2025: 1-15).

obliga la LO 1/2025 es a intentar resolver el conflicto por esta vía, no obliga a llegar a un acuerdo, total o parcial, a través de un MASC. En esta línea, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 14 de junio de 2017 (asunto *Livio Menini y Maria Antonia Rampanelli c. Banco Popolare Sociedad Corporativa C-75/16*), se pronuncia sobre esta cuestión en relación con la mediación, afirmando que el Derecho de la Unión Europea no se opone a que una norma nacional pueda establecer, para determinados supuestos, que la mediación sea un requisito de admisibilidad de la propia demanda judicial en los litigios en los que sean parte los consumidores; pero en el bien entendido que dicha opción legislativa también debiera ser compatible con el obligado respeto del derecho a la tutela judicial efectiva; de manera que, dado que el acceso a la justicia debe estar garantizado, el consumidor puede retirarse de la mediación en todo momento sin tener que justificar su decisión. Por lo tanto, en el caso concreto de la mediación, asistiendo a la sesión inicial las partes, se daría cumplimiento al requisito de la procedibilidad.

A este respecto, para dar satisfacción a la exigencia del requisito de procedibilidad, las partes deberán acreditar documentalmente que han intentado una negociación previa y que ésta ha finalizado sin acuerdo. Además, resulta imprescindible que el objeto de la negociación y el del litigio coincidan, con base en la descripción de la demanda (art. 5.1 LO 1/2025, en conexión con lo dispuesto en los arts. 264 y 399 LEC).

En particular, el art. 10 de la Ley 1/2025, se ocupa de cómo dar cumplimiento al requisito de procedibilidad. Si hubiera intervenido una tercera persona neutral gestionando la actividad negociadora, deberá expedir, a petición de cualquiera de las partes, un documento en el que deberá hacer constar varios extremos (art. 10.3). Por el contrario, si no hubiera intervenido una tercera persona neutral, la acreditación resulta algo más compleja, pues se cumplirá mediante cualquier documento firmado por ambas partes en el que se deje constancia de varias cuestiones. En su defecto, podrá acreditarse el intento de negociación mediante cualquier documento que pruebe que la otra parte ha recibido la solicitud o invitación para negociar o, en su caso, la propuesta, en qué fecha, y que ha podido acceder a su contenido íntegro (así pues, debe adjuntarse un justificante del envío y la recepción, sin mencionar el contenido de la oferta, a fin de preservar la confidencialidad de las comunicaciones).

El incumplimiento del requisito procedimental de acudir a un MASC despliega una serie de consecuencias, como son básicamente: la inadmisión a trámite de la demanda, consecuencia más directa y evidente (art. 5 LO 1/25, en relación con lo dispuesto en el art. 403 LEC); y alteraciones en la imposición de costas y en la posibilidad de instar su exoneración o minoración. Como dispone el nuevo apartado 5 del art. 245 LEC, la parte condenada en costas podrá solicitar la exoneración de su pago o una moderación de su cuantía si: hubiera realizado una propuesta a la parte contraria a través de algún MASC; su propuesta hubiera sido rechazada; y la resolución judicial final coincide sustancialmente con el contenido de dicha propuesta.

No obstante, existe un consenso generalizado sobre la necesidad de unificar la interpretación de la LO 1/2025 para evitar la inseguridad jurídica y las desigualdades en su aplicación, dada la existencia de lagunas e indeterminaciones en la norma. En efecto, existen discrepancias sobre los procesos específicos en los que es obligatorio el intento de MASC (mientras algunos operadores jurídicos consideran que es necesario en todos los procesos declarativos y especiales del libro IV de la LEC, otros excluyen ciertos

procedimientos urgentes o relacionados con derechos fundamentales); sobre las formas de acreditación del cumplimiento del requisito de procedibilidad (algunos operadores sólo aceptan medios como el burofax o el correo certificado, mientras otros admiten modos menos formales como WhatsApp o SMS); o los efectos de la falta de acreditación documental o la ausencia de ciertos datos en los documentos presentados.

#### 2.4. El acuerdo extrajudicial y su elevación a escritura pública

El MASC que se sustancie puede acabar sin acuerdo o con acuerdo, que puede tener carácter total o parcial. En cualquier caso, el acuerdo alcanzado debe formalizarse por escrito, en los términos previstos por el art. 12 LO 1/2025. Así, se requiere que contenga el documento los siguientes extremos: la identidad y el domicilio de las partes y, en su caso, la identidad de sus abogadas y abogados y de la tercera persona neutral que haya intervenido; el lugar y fecha en que se suscribe; las obligaciones que cada parte asume; y que se ha seguido un procedimiento de negociación ajustado a las previsiones de la propia LO 1/2025.

Por otro lado, el acuerdo ha de firmarse por las partes y, en su caso, por sus representantes, entregándose una copia a cada una de ellas. Cuando interviene una tercera persona neutral, debe reservarse otro ejemplar para su conservación.

En los casos en que el acuerdo conste exclusivamente en un documento privado, si una de las partes no cumple con lo pactado, la otra deberá acudir a la vía judicial, a través de un proceso declarativo, para obligar al demandado a cumplir con lo que se había obligado a tenor del principio *pacta sunt servanda*, tal como prevé el art. 1091 del Real Decreto de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil (CC): «Las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes, y deben cumplirse al tenor de los mismos».

No obstante, para que el acuerdo alcanzado tenga fuerza ejecutiva en caso de incumplimiento, es necesario elevarlo a escritura pública ante Notario, quien verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos en la LO 1/2025 y que su contenido no es contrario a Derecho (apdo. 5 del art. 12 LO 1/2025). A estos efectos, prevé el art. 12.3 LO 1/2025 que las partes podrán compelerse recíprocamente a llevar a cabo dicha elevación y, en caso de que una de ellas no acuda, la otra parte podrá proceder a la elevación unilateralmente, sin necesidad de que acuda ni la otra parte ni el tercero neutral.

Aunque la LO 1/2025 guarda silencio sobre si el tercero neutral debe informar a las partes de la posibilidad de elevación a escritura pública, el art. 23.3 de la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles, dispone que «el mediador deberá informar a las partes del carácter vinculante del acuerdo y de que pueden instar su elevación a escritura pública al objeto de configurar su acuerdo como un título ejecutivo».

Por último, por lo que respecta a los gastos de otorgamiento de la escritura pública, la regla general es que serán abonados según lo acordado por las partes. Sin embargo, en defecto de acuerdo, se establece que serán pagados por la parte que solicite la elevación a escritura pública, sin perjuicio de la repercusión como costas que, en su caso, pudiera producirse en el proceso de ejecución de conformidad con lo establecido en la LEC, teniendo la consideración de derechos arancelarios (art. 12.4 LO 1/2025).

### 3. LOS MASC Y LAS EXENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LA PERSONAS FÍSICAS

Centrándonos en el ámbito tributario, la reforma operada por la DF14<sup>a</sup> de la LO 1/2025 afecta, en concreto, a tres supuestos de exención contemplados en el art. 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF): los previstos en las letras d), e) y k)<sup>3</sup>.

En relación con la finalidad de dicha reforma, como se indica en el apartado IV del Preámbulo de la LO 1/2025: «La implantación y fomento de los medios adecuados de solución de controversias exige también la modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio», bien aclarando o ampliando el alcance de tales exenciones.

Así, respectivamente, se ha adaptado la exención de las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales; se han aclarado ciertos aspectos relacionados con las indemnizaciones por despido; y, finalmente, se redacta de nuevo la exención de anualidades por alimentos percibidas de los padres. La entrada en vigor de todas estas previsiones se ha producido el 3 de abril de 2025, si bien con efectos de 1 de enero de 2026, de acuerdo con los términos del art. 10.2 LGT.

En primer lugar, se ha ampliado la exención del art. 7.d) LIRPF para las indemnizaciones en los casos de responsabilidad civil por daños personales, para incluir, además de las previstas legal o judicialmente, otras indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales físicos o psíquicos, cuya cuantía se haya fijado como consecuencia de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto. A estos efectos, como señala el apartado VI del Preámbulo de la LO 1/2025, la finalidad de esta modificación es extender la exención «a otras indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos, cuya cuantía no se haya fijado legal ni judicialmente, pero cuyo abono sea consecuencia de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto». Si bien, como se analizará, para la aplicación de la exención se requiere el cumplimiento simultáneo de varios requisitos.

La segunda de las exenciones modificada por la LO 1/2025 es la contemplada en el art. 7.e) LIRPF para las indemnizaciones por despido o cese del trabajador (en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (ET), en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. Tras su nueva redacción, se aclara que se incluyen las

---

<sup>3</sup> En relación con las rentas exentas, al suponer una exoneración de tributación, no están sometidas a retención a cuenta del IRPF, tal como se determina en el art. 75.3.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo (RIRPF): «No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes: a) Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen».

indemnizaciones por despido o cese del trabajador acordadas en el acto de conciliación ante el servicio administrativo como paso previo al inicio de la vía judicial social<sup>4</sup>. Así lo reconoce el apartado IV del Preámbulo de la LO 1/2025 al afirmar que «por razones de seguridad jurídica, se modifica la exención prevista para las indemnizaciones por despido o cese de los trabajadores y trabajadoras para eliminar cualquier duda interpretativa y confirmar expresamente a nivel legal que no derivan de un pacto, convenio o contrato, las indemnizaciones acordadas ante el servicio administrativo como paso previo al inicio de la vía judicial social».

Y, por último, también se ha modificado la exención prevista en el art. 7.k) LIRPF, relativa a las anualidades por alimentos percibidas de los padres, para eliminar dudas sobre su procedencia cuando se fijen por el convenio regulador al que se refiere el artículo 90 CC o el convenio equivalente de la normativa de las Comunidades Autónomas, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el letrado de la Administración de Justicia, o en escritura pública ante notario. Además, se establece de forma expresa que esta exención es aplicable con independencia de que dicho convenio derive o no de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto. Según indica el apartado VI del Preámbulo de la LO 1/2025, «se da nueva redacción a la letra k) del artículo 7 de la Ley del Impuesto con la finalidad de eliminar cualquier duda sobre la aplicación del mismo a las anualidades fijadas en los convenios reguladores a que se refiere el artículo 90 del Código Civil formalizados ante el letrado o la letrada de la Administración de Justicia o en escritura pública ante notario, al tiempo que se recuerda que dicho convenio puede ser el resultado de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto. La modificación de dicha letra k) exige modificar la referencia contenida a las anualidades por alimentos en los artículos 64 y 75 de la Ley del Impuesto»<sup>5</sup>.

A continuación, vamos a examinar con más detalle tales exenciones y las modificaciones operadas por la LO 1/2025.

#### 4. LA EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DAÑOS PERSONALES

La exención de las indemnizaciones por daños personales recogida en el art. 7.d) LIRPF, comprende dos tipos de indemnizaciones por daños personales, que son significativamente distintas: las que sean consecuencia de responsabilidad civil (párrafos 1 y 2 del citado pre-

---

<sup>4</sup> Asimismo, se aprovecha la reforma para mejorar la redacción del art. 7.e) LIRPF en dos aspectos: se sustituye la referencia al Estatuto de los Trabajadores por el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre; y se especifica que en el art. 52.c) ET se produce una extinción del contrato.

<sup>5</sup> Sin embargo, la LO 1/2025 no ha modificado el art. 55 LIRPF, relativo a la reducción en la base imponible del contribuyente de «las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial». Y ello pese a que tanto la Administración como los Tribunales han admitido que dicha reducción es igualmente aplicable a los supuestos de la pensión compensatoria fijada ante notario de mutuo acuerdo por las partes o ante el letrado de la Administración de Justicia (entre otras, Consultas de la DGT V2505-16, de 8 de junio de 2016; V2043-17, de 27 de julio de 2017; y V2295-18, de 7 de agosto de 2018; y STS de 25 de marzo de 2021, Rec. 1212/2000).

cepto) y las derivadas de contratos de seguros de accidentes (párrafo 3 de dicha norma)<sup>6</sup>. A su vez, dentro de las indemnizaciones de responsabilidad civil se pueden distinguir dos supuestos: el primero, cuando la indemnización ha sido establecida legalmente o ha sido judicialmente reconocida [art. 7.d), primer párrafo, LIRPF]; y, el segundo, cuando la indemnización es satisfecha por una entidad aseguradora del causante del daño como consecuencia de un acuerdo alcanzado en el seno de un MASC [art. 7.d), segundo párrafo, LIRPF]. Este segundo supuesto ha sido precisamente introducido por la LO 1/2025.

Ambas indemnizaciones (las de responsabilidad civil y las de contratos de seguros de accidentes) tienen en común que, para estar exentas, deben estar referidas a la compensación de daños personales y no de daños materiales o patrimoniales (que son más fácilmente identificables). Dentro del concepto de daños personales cabe incluir lógicamente a los daños físicos y psíquicos, pero también a los daños morales a personas (por vulneración de derechos fundamentales, como puede ser la intromisión a la intimidad o al honor, la vulneración al buen nombre o a la imagen...). En consecuencia, no todos los daños indemnizables están exentos, pues la tipología de los daños contemplados a efectos de la exención son todos los personales: daños físicos, psíquicos o morales a personas<sup>7</sup>.

Nótese que el concepto de daño personal [introducido por la modificación operada en el art. 7.d) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, por el art. 1 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social] es más amplio que el de daño físico o psíquico, a los que exclusivamente aludía el art. 9.Uno.e) de la Ley 18/91, de 6 de junio, del IRPF, al regular la exención (por lo tanto, quedaba excluido, por una interpretación literal, el daño moral). Y, tal como sostiene la RTEAC de 28 de septiembre de 2009: «la sustitución del término “daños físicos o psíquicos” por “daños personales” sólo puede obedecer a la voluntad del legislador de ampliar el alcance de dicha exención, ampliación ésta que, a tenor de lo anterior, debe entenderse alcanza exclusivamente a los daños morales».

Según la RTEAC mencionada el daño corporal, «es aquel que afecta a la integridad física o psíquica de la persona; es decir, se corresponden con lesiones de la integridad física (externa o interna) o psíquica de la persona, traducibles económicamente –de manera, cuanto menos aproximada– según determinados baremos o antecedentes aceptados». Por su parte, el daño moral, «si bien no se encuentra específicamente nominado en el Código Civil, tiene encaje en el amplísimo “reparar el daño causado” a los que aluden los artículos 1101 y 1902 del CC, según constante jurisprudencia, que ha ido delimitando sucesivamente el alcance y contenido de tal daño». Y, finalmente, el daño patrimonial «es

---

<sup>6</sup> Existen otras indemnizaciones por daños personales que se hallan recogidas en otras letras del art. 7 LIRPF: como las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el VIH (letra b); las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil (letra c); indemnizaciones por daños personales como consecuencia de la responsabilidad de la Administración pública y del funcionamiento de los servicios públicos (letra q); las ayudas económicas para los infectados de hepatitis (letra s); y las indemnizaciones para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios (letra u). E incluso se prevén exenciones fuera de la LIRPF, como en la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, Víctimas del Terrorismo.

<sup>7</sup> En esta línea, véase, entre otras, la Consulta de la DGT V0283-24, de 4 de marzo de 2024.

aquel que, obviamente, recae sobre el patrimonio de la persona, ya sea en forma directa sobre los bienes que lo componen, ya sea indirectamente sobre sus derechos o facultades; entre los primeros cabe citar los que sufren los bienes destruidos o deteriorados y, entre los segundos, los gastos en que se incurre para reparar el daño causado (daño emergente), o las ganancias que se frustran (lucro cesante). Es habitual que la doctrina se refiera al daño moral, por contraposición a éste, como daño extra-patrimonial».

Ahora bien, importa destacar que, en el caso de las indemnizaciones de responsabilidad civil satisfechas por la entidad aseguradora del causante del daño en virtud de acuerdo alcanzado a través de un MASC, el párrafo 2º del art. 7.d) LIRPF hace referencia solamente a los daños físicos o psíquicos; por lo tanto, del tenor literal de dicho precepto vemos que se deja al margen a los daños morales. Por consiguiente, el ámbito de aplicación de la exención en este supuesto es más limitado que en el del resto.

Una vez examinada la naturaleza de los daños amparados por la exención, debe señalarse que lo determinante en la aplicación de esta exención del art. 7.d) LIRPF son los límites cuantitativos que deben ser tenidos en cuenta, que son distintos en cada tipo de indemnización, como veremos a continuación.

#### 4.1. Indemnizaciones consecuencia de responsabilidad civil

De acuerdo con la responsabilidad civil, se establece la obligación de reparar el daño causado que se impone a quien lo produce, restituyendo, de esta manera, la situación económica del perjudicado al estado previo al daño causado. Por lo tanto, se trata de una obligación de responder pecuniariamente de los actos realizados personalmente o, en determinados supuestos, por otra persona (responsabilidad por hecho ajeno), que causen un daño o perjuicio a un tercero o a un grupo de personas. Dicho daño puede ser provocado por un incumplimiento contractual (responsabilidad contractual, a que se refiere el art. 1101 CC) o por la ocurrencia de un hecho lesivo sin vínculo contractual previo (responsabilidad extracontractual, de acuerdo con lo previsto en el art. 1902 CC).

La reparación del daño puede realizarse de distintas maneras: *in natura*, en especie o por equivalente (esto es, a través del pago de una indemnización, en forma de capital o de renta periódica o perpetua). En particular, la indemnización por el daño causado a las personas comprende el valor de la pérdida sufrida y de la ganancia que hayan dejado de obtener los perjudicados, previstas, previsibles o que conocidamente se deriven del hecho generador<sup>8</sup>. De ahí que este tipo de indemnizaciones se declaren exentas del IRPF por ausencia de capacidad económica en el perceptor al tratarse estrictamente de una reparación del daño o perjuicio causado; si bien se exigen una serie de requisitos para que sea procedente la aplicación de la exención.

##### 4.1.1. Indemnizaciones legalmente establecidas o judicialmente reconocidas

En el supuesto contemplado en el primer párrafo del art. 7.d) LIRPF, se exige que la cuantía indemnizatoria esté legal o judicialmente reconocida. Así, señala dicho precepto

---

<sup>8</sup> En estos términos se pronuncia, entre otras, la Consulta de la DGT V0027-15, de 9 de enero de 2015.

que están exentas: «Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida».

Por lo tanto, para que resulte procedente la aplicación de esta exención, no es suficiente con tratarse de indemnizaciones derivadas de responsabilidad civil por daños personales, sino que, además, las mismas han de estar reconocidas legal o judicialmente, para evitar situaciones fraudulentas. En el supuesto de no concurrencia de alguna de estas circunstancias, la indemnización estará sujeta a tributación (salvo que resulte procedente la exención del párrafo segundo del art. 7.d) LIRPF).

Varias son las cuestiones por determinar en relación con la aplicación de esta exención: el pagador y el perceptor de la indemnización, cómo se produce el reconocimiento judicial o legal y la cuantía exenta.

En relación con el pagador, debe tenerse en cuenta que procede la aplicación de la exención tanto si satisface la indemnización la persona responsable civilmente (bien sea el propio causante del daño en los casos de responsabilidad directa o bien un tercero en los casos de responsabilidad por hecho ajeno) como si la satisface su compañía de seguros de mediar un contrato de seguro que cubra la responsabilidad civil<sup>9</sup>. Dicho contrato de seguro puede ser de carácter obligatorio, como se prevé para la circulación de vehículos a motor en el art. 2 del Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor; para los vehículos personales ligeros que no estén incluidos en el concepto legal de vehículo a motor en la DA 1ª de la Ley 5/2025, de 24 de julio, por la que se modifican el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras; o para la los daños que produzcan los vehículos a motor durante su fabricación y transporte como mercancía en el nuevo apartado 8 del art. 2 del Real Decreto Legislativo 8/2004, introducido por la Ley 5/2005. Por lo tanto, cuando el pagador es la compañía de seguros del propio perjudicado por el daño, la indemnización estará sujeta y no exenta del impuesto.

Por su parte, el perceptor puede ser tanto la propia víctima del daño (que suele ser lo habitual) como un tercero como ocurre, por ejemplo, cuando el beneficiario de la indemnización es el heredero en los casos de fallecimiento de la víctima del daño.

En cuanto a cómo se produce el reconocimiento de la indemnización, tal como hemos señalado se produce a través de dos vías: legalmente o a través de intervención judicial. En este punto, conviene precisar que dicho reconocimiento puede recogerse a nivel nacional o bien a nivel internacional cuando el daño se haya producido en el extranjero<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Así lo reconoce, entre otras, la Consulta de la DGT V0104-23, de 1 de febrero de 2023: «se encuentran exentas las indemnizaciones percibidas como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, es decir, daños físicos, psíquicos o morales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, siendo indiferente que la indemnización del daño causado a otro la pague el propio causante del daño o el seguro que cubra su responsabilidad civil».

<sup>10</sup> A este respecto, la Consulta de la DGT V3048-19, de 29 de octubre 2019 señala que «el hecho de tratarse de un accidente de tráfico ocurrido en Italia nos lleva al artículo 31 del texto

En el caso de establecimiento legal, dicha circunstancia se produce cuando una norma determina la cuantía de la indemnización, que será variable en función del daño sufrido. Ahora bien, ha de tratarse de una norma legal, no reglamentaria.

Según la DA 1ª RIRPF, en el caso de accidentes de circulación (uno de los supuestos generadores de indemnizaciones que se da con mayor frecuencia), tienen la consideración de cuantías legalmente reconocidas las indemnizaciones fijadas con arreglo a lo dispuesto en el art. 1.4 del Texto Refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado. El citado art. 1.4. dispone que: «Los daños y perjuicios causados a las personas como consecuencia del daño corporal ocasionado por hechos de la circulación regulados en esta Ley, se cuantificarán en todo caso con arreglo a los criterios del Título IV y dentro de los límites indemnizatorios fijados en el Anexo». Ahora bien, el art. 1.5 del mismo Texto Refundido, en su redacción dada por la mencionada Ley 5/2025, amplía los términos de la DA 1ª RIRPF, al señalar que las indemnizaciones pagadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4 tendrán la consideración de indemnizaciones en la cuantía legalmente reconocida, a los efectos de la LIRPF, en tanto sean abonadas no sólo por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado, sino también por el Consorcio de Compensación de Seguros<sup>11</sup>.

Por otro lado, la DA 51ª LIRPF, introducida por la DF 10ª del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, declara exentas «las cantidades percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525, acaecido el 24 de marzo de 2015, en concepto de responsabilidad civil, así como las ayudas voluntarias satisfechas a aquéllos por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a esta última».

A su vez, en el caso del reconocimiento judicial es importante determinar cuándo se entiende que una indemnización ha sido fijada judicialmente. Esta circunstancia no solamente comprende la determinación del importe de la indemnización y de la forma (capital o renta) en que ha de pagarse en una sentencia judicial, sino también los casos en los que se produce una aproximación voluntaria de las partes en conflicto, siempre

---

refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor donde se establece que “sin perjuicio de lo dispuesto por las normas de derecho internacional privado, a los siniestros a que se refiere este título les será de aplicación la legislación del Estado en cuyo territorio haya ocurrido el accidente, y serán competentes los jueces y tribunales de dicho Estado”. Por tanto, la indemnización percibida estará exenta “si su cuantía se corresponde con la que pudiera establecer la normativa italiana o con la cuantía que judicialmente pudieran reconocer los jueces y tribunales de Italia en los términos antes señalados respecto a la cuantía judicialmente reconocida”. Y, en el mismo sentido, véanse, entre otras, las Consultas de la DGT V3268, de 27 de noviembre de 2019; y V0120-22, de 24 de enero de 2022.

<sup>11</sup> Por consiguiente, tratándose de otras indemnizaciones derivadas de cualquier otro supuesto generador de responsabilidad civil sin regulación especial (art. 1902 CC), no existe una cuantía legalmente establecida, sino que su cuantía es la determinada judicialmente [con la salvedad de lo previsto en el segundo párrafo del art. 7.d) LIRPF para el caso de los acuerdos extrajudiciales].

que haya algún tipo de intervención judicial. En efecto, según la DGT, quedan comprendidos dos supuestos en esta expresión: «a) Cuantificación fijada por un juez o tribunal mediante resolución judicial. b) Fórmulas intermedias. Con esta expresión se hace referencia a aquellos casos en los que existe una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto, siempre que haya algún tipo de intervención judicial. A título de ejemplo, se pueden citar los siguientes: acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento y transacción judicial»<sup>12</sup>. Por lo tanto, no es preciso agotar un procedimiento judicial con el dictado de una sentencia o un auto<sup>13</sup>, sino que se admiten otras fórmulas intermedias dentro del proceso judicial tales como la conciliación judicial o bien todas aquellas que se ejercen en uso del derecho de disposición de los litigantes contemplados en el art. 19 LEC (la renuncia del actor a su derecho subjetivo, el desistimiento del proceso, el allanamiento del demandado a la pretensión del actor o la transacción judicial)<sup>14</sup>.

En cambio, si la indemnización es fijada por acuerdo extrajudicial, con carácter general, solamente estará exenta en la cuantía legalmente establecida y el exceso estará sujeto a gravamen, tal como reconoce la DGT (Consulta V3048-19, de 29 de octubre 2019); salvo que sea de aplicación la exención del supuesto contemplado en el segundo párrafo de la letra d) del art. 7 LIRPF y que será examinado más adelante<sup>15</sup>.

Por último, respecto a la cuantía exenta, debemos distinguir las dos vías de reconocimiento de la indemnización, pues el importe es distinto en cada una de ellas. Cuando la indemnización ha sido legalmente reconocida, en este caso la exención abarca dicha cuantía; en tanto que el exceso del importe de la indemnización que pueda percibirse queda sujeto y no exento. En relación con la parte no exenta de la indemnización, cabe recordar que su percepción supone una alteración patrimonial dineraria que da lugar a una ganancia patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el art. 33.1 LIRPF. Dicha

---

<sup>12</sup> Entre otras, Consultas de la DGT V1545-05, de 22 de julio de 2005; V0126-05, de 2 de febrero de 2005; V0425-08, de 25 de febrero de 2008; V3048-19, de 29 de octubre 2019; V2847-20, de 22 de septiembre de 2020; V3070-21, de 7 de diciembre de 2021; y V0104-23, de 1 de febrero de 2023. No obstante, Roca López *et al.* (2022: 11) consideran que es dudosa la inclusión de los supuestos de renuncia y desistimiento porque «el problema es que, o bien hay una transacción previa y es extrajudicial, o bien se abre una brecha al fraude procesal, pues cabe transigir y llevar sólo al proceso la demanda y luego renunciar o desistir para ratificar una transacción anterior, que nunca fue objeto de discusión en el proceso».

<sup>13</sup> Tal como afirma la Consulta de la DGT V1367-97, de 24 de junio de 1997, está exenta la indemnización fijada por un juez o un tribunal, bien en sentencia o por auto (art. 369 LEC).

<sup>14</sup> Así, en materia de accidentes de trabajo, no estaría exenta la cantidad que establezca como indemnización un convenio colectivo (entre otras, Consultas de la DGT V0430-07, de 28 de febrero de 2007; V2300-09, de 15 de octubre de 2009; y V0703-11, de 21 de marzo de 2011).

<sup>15</sup> Si bien en la Consulta V0261-09, de 12 de febrero de 2009, la DGT consideró no aplicable la exención al mediar un acuerdo extrajudicial: «En el presente caso, si bien la cantidad percibida por cada uno de los beneficiarios parece corresponderse con una indemnización por responsabilidad civil, el hecho de no venir fijada (su cuantía) legal o judicialmente no permite que la misma se vea amparada por el ámbito de la exención, pues –tal como resulta de la fotocopia de la escritura pública que se adjunta con el escrito de consulta– la indemnización se fija mediante un acuerdo extrajudicial».

ganancia debe valorarse, según la regla contenida en el art. 34.1.b) LIRPF, por el importe de la indemnización (el valor de mercado del elemento patrimonial).

Por otra parte, en cuanto a la cuantía judicialmente reconocida, la LIRPF no limita su cuantía, a diferencia de las indemnizaciones cuya cuantía se determine legalmente. Por lo tanto, en este caso, las indemnizaciones fijadas judicialmente se hallan exentas en su totalidad del impuesto, aunque se superen los importes legalmente establecidos. En estos términos se ha pronunciado la DGT, entre otras, en la Consulta V1367-97, de 24 de junio de 1997, al señalar que: «La indemnización estaría exenta cualquiera que sea su importe». Por consiguiente, las indemnizaciones que no estén reconocidas legalmente o que, estándolo, superen los límites legales sólo estarán exentas cuando hayan sido judicialmente reconocidas.

Continuando con el tema de la cuantía exenta, debe precisarse, tal como ha reconocido la Administración, que los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago correspondientes a una indemnización exenta se encuentran asimismo exentos. Esto es, aunque no tienen encaje en el mismo concepto que la indemnización por los daños personales, cuando los intereses responden al retraso en el pago de una indemnización exenta siguen la misma suerte que ésta, ya que, al tratarse de una obligación accesoría, deben tener el mismo tratamiento que la obligación principal de la que derivan<sup>16</sup>.

#### 4.1.2. *Indemnización satisfecha por una entidad aseguradora del causante del daño como consecuencia de un acuerdo alcanzado en el seno de un MASC*

Pasando al segundo supuesto de indemnizaciones derivadas de responsabilidad civil, previstas en el segundo párrafo de la letra d) del art. 7 LIRPF, se trata de aquellas satisfechas por una entidad aseguradora del causante del daño como consecuencia de un acuerdo alcanzado en el seno de un MASC. Según este párrafo, añadido por la LO 1/2025: «Asimismo, las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos, satisfechos por la entidad aseguradora del causante del daño no previstas en el párrafo anterior, cuando deriven de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente establecido, siempre que en la obtención del acuerdo por ese medio haya intervenido un tercero neutral y el acuerdo se haya elevado a escritura pública, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre».

En este contexto, como señala el apartado IV del Preámbulo de la LO 1/2025: «De esta manera, se revisa la exención prevista en dicho impuesto para las indemnizaciones

---

<sup>16</sup> Entre otras, véanse las RTEAC de 22 de diciembre de 2000; de 11 de octubre y 16 de noviembre de 2001; 6209/1999, de 11 de octubre de 2002; 2959/2000, de 18 de marzo de 2003; 5260/2017, de 10 de mayo de 2018; y 1156/2020, de 24 de noviembre de 2020. En cambio, la DGT, a raíz de la aprobación de la vigente LIRPF, mantenía el criterio opuesto (entre otras, Consultas V0991/2009, de 7 de mayo; V2704/2009, de 9 de diciembre; si bien, a partir de la Consulta V2395/2018, de 5 de septiembre de 2018, la DGT pasa a adoptar el criterio mantenido por el TEAC. Sobre esta cuestión, véase Vidal Martí (2018: 64-68).

como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida, con la finalidad de que pueda resultar aplicable cuando, sin fijarse su cuantía legal ni judicialmente, la indemnización sea satisfecha por la entidad aseguradora del causante de los daños físicos o psíquicos en cumplimiento de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto».

Sin embargo, este nuevo supuesto de exención tiene un alcance mucho más limitado que el de las indemnizaciones fijadas legalmente o reconocidas judicialmente, dado que, como se ha comentado anteriormente, no abarca todo tipo de daños personales sino solamente los físicos o psíquicos.

Además, para la aplicación de esta exención y evitar situaciones indeseadas de planificación o fraude fiscal, se requiere, según se desprende del mencionado precepto, el cumplimiento de tres requisitos de carácter concurrente, que impactan en la operatividad de este nuevo supuesto de exención y lo alejan en este sentido del objetivo general de fomentar de forma efectiva los MASC. En efecto, como se afirma en el apartado VI del Preámbulo de la LO 1/2025, se establecen tales requisitos «dada la ruptura del principio de igualdad que supone el establecimiento de cualquier exención en el Impuesto, con la finalidad de garantizar que la indemnización corresponda a situaciones reales, evitándose situaciones indeseadas de planificación o fraude fiscal».

El primero de los requisitos consiste en que la indemnización sea satisfecha por la entidad aseguradora del causante del daño. De ahí que, en ningún caso, queden amparadas en la exención las indemnizaciones abonadas directamente por el propio causante del daño, pese a que se pueda acreditar la producción del daño causado y la realización del pago y los dos restantes requisitos exigidos por el precepto<sup>17</sup>.

En segundo lugar, se exige que se produzca la intervención de un tercero neutral en el acuerdo. Por consiguiente, nótese que no se cumple este requisito con un acuerdo alcanzado en el seno de cualquier MASC que encaje en la definición del art. 2.1 LO 1/2025, sino que debe de tratarse de un MASC en el que intervenga un tercero neutral: como puede ser la mediación o la conciliación. A *sensu contrario*, quedan fuera del ámbito de aplicación de la exención los acuerdos alcanzados a través de un proceso de negociación directa entre las partes y mediante la oferta vinculante confidencial, dado que en estos MASC no interviene un tercero neutral.

El tercero y último de los requisitos es que el acuerdo se haya elevado a escritura pública<sup>18</sup>. Por lo tanto, no procede esta exención si las partes se limitan a alcanzar un acuerdo formalizándolo en un documento privado, firmado por las partes, que reúna las previsiones del art. 12.1 LO 1/2025: «se deberá hacer constar la identidad y el domicilio de las partes y, en su caso, la identidad de sus abogadas y abogados y de la tercera persona

---

<sup>17</sup> Según entiende Moreno González (2025: 2) acertadamente, «desde ese entendimiento antitelusivo, carece de lógica la primera de las condiciones exigidas».

<sup>18</sup> Compartimos la opinión de Moreno González (2025: 4) de que «se trata de un requerimiento cuya proporcionalidad respecto al fin pretendido (evitar situaciones de fraude fiscal) es discutible, especialmente cuando, a falta de acuerdo entre las partes, es de esperar que los gastos notariales sean abonados en la generalidad de los casos por la persona que ha sufrido el daño (art. 12.3)».

neutral que haya intervenido, el lugar y fecha en que se suscribe, las obligaciones que cada parte asume y que se ha seguido un procedimiento de negociación ajustado a las previsiones de esta ley».

Así, pues, se exige que el acuerdo se eleve a escritura pública, lo cual convierte al acuerdo en un título ejecutivo, de conformidad con lo establecido en el art. 517.2.1º LEC, según el cual: «Solo tendrán aparejada ejecución los siguientes títulos: 2.º Los laudos o resoluciones arbitrales y los acuerdos de mediación, debiendo estos últimos haber sido elevados a escritura pública de acuerdo con la Ley de mediación en asuntos civiles y mercantiles». La elevación a escritura pública debe realizarse según los términos previstos en los apartados 3 a 5 del art. 12 LO 1/2025, tal como se ha analizado anteriormente.

Y, finalmente, en cuanto a la cuantía exenta, no debe superar la que se fijaría con arreglo al sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, de acuerdo con lo previsto en el Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor. El exceso del importe de la indemnización queda sujeto y no exento del IRPF.

## 4.2. Indemnizaciones derivadas de contratos de seguro de accidentes

La segunda clase de indemnizaciones que contempla el art. 7.d) LIRPF, tal como se ha señalado anteriormente, son las derivadas de contratos de seguro de accidentes. A tenor del párrafo tercero de este precepto: «Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por daños personales derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre».

Se trata de indemnizaciones cuyo origen no es la responsabilidad civil, a diferencia del primer tipo de indemnizaciones analizadas, sino que la obligación de indemnizar proviene de la existencia de un contrato de seguro de accidentes válidamente celebrado. A estos efectos, de acuerdo con lo previsto en el art. 100 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, se entiende por accidente «la lesión corporal que deriva de una causa violenta súbita, externa y ajena a la intencionalidad del asegurado, que produzca invalidez temporal o permanente o muerte». Por lo tanto, solamente si se produce un daño corporal derivado de un accidente en los términos establecidos por el mencionado art. 100 y en el marco de un contrato de seguro de accidentes, podrá entrar en juego la exención que examinamos. Por ello, no quedan comprendidas en esta exención las indemnizaciones abonadas en el marco de un seguro de vida, bien sea individual o colectivo<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Así, la Consulta de la DGT V2299-09, de 15 de octubre entiende que si la indemnización se percibe como consecuencia de un contrato de seguro de vida suscrito por el propio contribuyente no está exenta, aunque se derive de un accidente de circulación que provoca una situación de incapacidad laboral permanente absoluta para todo trabajo. A su vez, la Consulta V2300-09, de 15 de octubre, considera no exenta la indemnización consecuencia de un accidente laboral que da lugar

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, además, se exige otro requisito para que resulte de aplicación la exención, tal como indica expresamente el art. 7.d), párrafo 2º, LIRPF. Así, la indemnización estará exenta siempre y cuando las primas del seguro no hayan sido objeto de reducción de la base imponible (art. 51 LIRPF) o hayan sido deducidas como gasto de las actividades económicas para calcular el rendimiento neto en estimación directa, en virtud de lo dispuesto en el art. 30.2.1ª LIRPF. En consecuencia, la exención no opera, de un lado, respecto de las indemnizaciones por accidente derivadas de seguros concertados con mutualidades de previsión social que operen como fórmula alternativa a la Seguridad Social de profesionales independientes no integrados en el régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos, pues habrán sido deducidas como gasto. Y, por otro lado, tampoco están exentas las indemnizaciones por accidentes satisfechas por otras mutualidades de previsión social empresarial o de planes de previsión asegurados, que permiten su reducción de la base imponible.

Un tema importante en relación con esta exención es el de la cuantía exenta. De acuerdo con lo preceptuado en el párrafo 3º del art. 7.d) LIRPF, el importe máximo exento es el resultante de aplicar para el daño sufrido el sistema de valoración previsto en el nuevo Título IV (que fija los criterios) y en el nuevo Anexo (que establece las cuantías) del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, introducidos por la Ley 35/2015, de 22 de septiembre, de reforma del sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, y modificados por la Ley 5/2025, de 24 de julio<sup>20</sup>.

Se trata de un baremo objetivo para los daños ocasionados por accidentes de circulación que resulta de aplicación, precisamente por este motivo, a los efectos de la exención, no sólo a los casos de seguros de accidentes de circulación sino a los que cubren los daños originados en todo tipo de accidentes. Dicho baremo incluye tablas que cuantifican y modulan todos los conceptos indemnizables en el caso de accidentes de circulación<sup>21</sup>.

---

a la declaración de incapacidad permanente para la profesión habitual al proceder de un seguro colectivo de vida suscrito por la empresa en la que trabaja el contribuyente y establecida por Convenio Colectivo. Y, finalmente, la Consulta V0792-20, de 8 de abril de 2020, sostiene que «dado que el contrato de seguro sobre el que se consulta cubre no sólo riesgos derivados de accidentes según la definición anterior, sino también riesgos derivados de enfermedad, la indemnización percibida no deriva de un seguro de accidentes y, en consecuencia, no le ampara la exención prevista en el artículo 7.d) de la LIRPF» (en igual sentido se pronuncia, entre otras, la Consulta 0031-17, de 3 de octubre de 2017).

<sup>20</sup> De todas formas, debe tenerse en cuenta que, tratándose de accidentes ocurridos con anterioridad a 1 de enero de 2016, se aplicará el sistema recogido en el Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2015. En relación con las diferentes modificaciones de dicho Texto Refundido, véanse, entre otros, el análisis efectuado por Pereña Muñoz (2016: 9-48) y Castellanos Piccirilli (2025: 1-7).

<sup>21</sup> Con carácter general, las cuantías y límites indemnizatorios fijados en la Ley de responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor y en sus tablas quedan automáticamente actualizadas con efecto a 1 de enero de cada año en el porcentaje del índice general de precios al

Finalmente, otro aspecto relevante de la exención es su exclusión, como es lógico, cuando la causa de la indemnización es el fallecimiento del asegurado, pues, como regla general, el importe que percibe el beneficiario de un seguro de accidentes constituye renta no sujeta al IRPF al tributar por el Impuesto sobre Sucesiones. En efecto, tal como preceptúa el art. 13 RISD: «La percepción de cantidades por el beneficiario de un seguro de accidentes estará incluida en el hecho imponible de la letra c) del artículo 10 de este reglamento cuando tenga su causa en el fallecimiento de la persona asegurada»<sup>22</sup>. Igualmente, a pesar de que la indemnización por fallecimiento esté sujeta al IRPF (cuando deriva de seguros concertados con mutualidades de previsión social, de planes de previsión social empresarial o de planes de previsión asegurados), tampoco entra en juego esta exención, dado que la prima satisfecha habrá sido reducida de la base imponible.

## 5. LA EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO O CESE DEL TRABAJADOR

El art. 7.e) LIRPF establece la exención de: «Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato». Nótese la remisión de la normativa tributaria a la laboral, pero debe tenerse en cuenta que ambas responden a intereses diferentes y se rigen por principios distintos.

De la redacción literal del precepto de la LIRPF, se deduce que esta exención abarca solamente aquellas indemnizaciones que se abonan con ocasión del despido o cese de un trabajador. Por consiguiente, quedan excluidas las que se perciban por cualquier otra

---

consumo correspondiente al año natural inmediatamente anterior, según dispone el art. 49.1 de su TR, en su redacción dada por la Ley 5/2025 (en su redacción anterior, este precepto hacía referencia al índice de revalorización de las pensiones previsto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado). Además, preceptúa que: «La Comisión de Seguimiento del Sistema de Valoración realizará los cálculos a los que se refiere el párrafo anterior y estos se harán públicos por Resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones en los sitios web del Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes y de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones para facilitar su conocimiento y aplicación». A título de ejemplo, puede consultarse la Resolución de 12 de marzo de 2025, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, por la que se publican las cuantías de las indemnizaciones actualizadas del sistema para valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, para los casos de fallecimiento, lesiones permanentes e incapacidad temporal.

<sup>22</sup> Así, señala la DGT, en su Consulta V0844-05, de 12 de mayo de 2005, que: «Si nos encontramos ante un seguro contratado por el fallecido que cubre el riesgo de fallecimiento en accidente, la cantidad percibida estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de la posible responsabilidad del contratante del seguro en la producción del accidente que da lugar al fallecimiento. Se considera irrelevante la circunstancia de que se trate de un seguro de accidentes, siempre que la cantidad se perciba como consecuencia del fallecimiento del asegurado, ya que este tipo de seguros, son, en definitiva, seguros sobre la vida».

causa en el marco de la relación laboral o de su extinción, como pueden ser los premios por permanencia en la empresa, los salarios de tramitación, las cantidades percibidas por vulneración de derechos sindicales, o por incumplimiento del deber de preaviso a cargo del empresario<sup>23</sup>.

De acuerdo con lo establecido en el art. 49 ET, constituye causa de extinción del contrato de trabajo el cese o despido del trabajador. La normativa laboral contempla varios tipos de despido, que, además, pueden recibir distintas calificaciones. Los tipos de despido existentes, que obedecen a diferentes causas, son: el objetivo (art. 52 ET), el colectivo (art. 51 ET) y el disciplinario (arts. 54 y 55 ET)<sup>24</sup>; en tanto que las calificaciones del despido pueden ser: procedente (art. 55.7 ET), improcedente (art. 56 ET) y nulo (art. 55.5 ET)<sup>25</sup>. Por otra parte, la indemnización por despido es la cantidad económica que abona la empresa al empleado cuando la misma toma la decisión de poner fin a la relación laboral existente con dicho trabajador. El fundamento de la indemnización por despido, desde el punto de vista laboral, radica, con carácter general, en el daño que supone la pérdida de empleo, pues, en palabras del TC: «No debe olvidarse que hemos venido señalando desde nuestra STC 22/1981, de 2 de julio, FJ 8, que, en su vertiente individual, el derecho al trabajo (art. 35.1 CE) se concreta en el “derecho a la continuidad o estabilidad en el empleo, es decir, en el derecho a no ser despedido sin justa causa” (STC 192/2003, de 27 de octubre)».

Ahora bien, para que las indemnizaciones por despido o cese del trabajador lleguen a estar exentas, deben cumplirse, además, ciertos requisitos. El primero de ellos consiste en que la indemnización esté prevista con carácter obligatorio por ET, su normativa de desarrollo o bien en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias. Dicho de otro modo, la indemnización ha de abonarse obligatoriamente porque así lo exige la normativa vigente.

En este punto, interesa traer a colación la indemnización por despido o cese de la relación laboral especial aplicable al personal de alta dirección, tema nada pacífico. En particular, dicha indemnización se regula en el art. 11.1 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, según el cual: «El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario, comunicado por escrito, debiendo mediar un preaviso en los términos

---

<sup>23</sup> Tampoco la Administración Tributaria considera exenta la indemnización prevista en el ET para la extinción del contrato de trabajo por expiración del tiempo convenido por realización de la obra o servicio objeto del contrato prevista en el artículo 49.1 c) ET, dado que su fuente no deriva en sentido estricto en el despido o cese del trabajador (entre otras, Consultas de la DGT V3586/2015, de 18 de noviembre; y V0262-21, de 16 de febrero de 2021); criterio que va en contra del mantenido por la SAN de 20 de noviembre de 2013.

<sup>24</sup> Así pues, el concepto de despido engloba, además del disciplinario (fundado en un incumplimiento contractual por parte del trabajador), otro tipo de despidos, como el producido a causa de una fuerza mayor que imposibilita definitivamente la prestación de trabajo y al individual o colectivo fundado en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción.

<sup>25</sup> Cabe recordar que en los casos en que la extinción del contrato se basa en cualquier causa no ajustada a Derecho o tiene un defecto formal, puede ser declarada en vía judicial como despido improcedente o incluso nula si vulnera derechos fundamentales.

fijados en el artículo 10.1. El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato; a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades». La STS 1528/2019, de 5 de noviembre de 2019, Rec. 2727/2017, fijó como doctrina, a la luz de la jurisprudencia de la Sala de lo Social (STS 22 de abril de 2014, Rec. 1197/2013), que en estos casos existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año trabajado, con un límite de seis mensualidades<sup>26</sup>. De ahí que este es el importe de la indemnización que se halla exenta de IRPF.

De lo contrario, si se percibe una indemnización cuando no existe obligación de indemnizar (derivada de convenio colectivo, pacto o contrato), la misma estará sujeta y no exenta del Impuesto<sup>27</sup>. Es habitual entender que existe un pacto entre la empresa y el trabajador en los siguientes supuestos: reconocimiento de una antigüedad anterior; indemnización por pacto de no competencia; indemnización por jubilación anticipada por mutuo acuerdo; indemnización por renuncia del trabajador a su puesto de trabajo; y compensación económica por acoso laboral por mutuo acuerdo.

La razón de ser de esta exclusión de las indemnizaciones derivadas de pacto entre empresa y trabajador es evitar situaciones fraudulentas en las que, habiendo un acuerdo para concluir la relación laboral de mutuo acuerdo, se formalizan como despido improcedente. Con esta estrategia salen beneficiadas ambas partes, pues la empresa abona el finiquito y una indemnización inferior a la que procede legalmente por un despido improcedente, al tiempo que el trabajador, además de comprometerse a no reclamar por

---

<sup>26</sup> Doctrina consolidada a partir de la STS 1139/2020, de 4 de septiembre de 2020, Rec. 3278/2019. Posteriormente, esta doctrina ha sido ratificada por otras SSTs, como la 805/2025, de 24 de junio, Rec. 4736/2023, en la que sostiene el TS que «la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese». Previamente, el TS había mantenido el criterio de la sujeción total de estas indemnizaciones, en Sentencias como la de 21 de diciembre de 1995; y la 372/2012, de 13 de junio de 2012, Rec. 145/2009.

Por su parte, incluso tras la mencionada STS de 22 de abril de 2014, la DGT mantenía la sujeción al IRPF de tales exenciones. Así, la Consulta V1965-15, de 23 de junio de 2015, entendió que dicha STS no establece una cuantía indemnizatoria mínima de siete días por año de antigüedad, en tanto que se podría pactar indemnizaciones inferiores, sino que se limita establecer la imposibilidad de pactar que no existirá derecho a indemnización alguna. Por lo tanto, consideró la DGT que la indemnización de 7 días por año de servicio con el límite de seis mensualidades seguía sin tener carácter obligatorio. Un análisis de dicha Consulta es el realizado por Fernández Dávila (2015: 85-87). Al respecto, considera Calvo Vérguez (2016: 89) que «cuando la Sala de lo Social del TS concluyó a través de su Sentencia de 22 de abril de 2014 que la indemnización mínima del alto directivo fijada en la normativa laboral tiene “carácter obligatorio” pareció dar a entender que la misma resulta en todo caso obligatoria, y no que tenga carácter subsidiario, pudiendo en consecuencia gozar de la exención establecida en el apartado e) del art. 7 de LIRPF».

<sup>27</sup> Así sucede con las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral o los incentivos de jubilación anticipada abonadas en el marco de un convenio colectivo.

la aceptación de la indemnización y de poder cobrar la prestación por desempleo, puede beneficiarse de la exención en el IRPF por dicha indemnización<sup>28</sup>.

Ahora bien, tal como aclara el párrafo tercero del art. 7.e) LIRPF, introducido por la LO 1/2025: «No tendrán la consideración de indemnizaciones establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato, las acordadas en el acto de conciliación ante el Servicio administrativo al que se refiere el artículo 63 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social». De ahí que estas indemnizaciones fruto del acto de conciliación social, como requisito previo al inicio de la vía judicial social, quedan amparadas por esta exención del IRPF. La introducción de esta aclaración obedece a razones de seguridad jurídica, ratificándose el criterio administrativo y jurisprudencial existentes, para facilitar su aplicación. Así lo reconoce expresamente el apartado VI del Preámbulo de la LO 1/2025 al señalar que se modifica el art. 7.e) LIRPF «con la finalidad de evitar cualquier duda interpretativa e incrementar la seguridad jurídica, señalando expresamente a nivel legal que no derivan de un pacto, convenio o contrato, las indemnizaciones acordadas ante el servicio administrativo como paso previo al inicio de la vía judicial social. Debe recordarse que dicha precisión coincide con la interpretación que al respecto viene manteniendo tanto la Administración tributaria como los Tribunales de Justicia, por lo que la misma responde a una finalidad meramente aclaratoria».

El segundo de los requisitos está establecido en el art. 1 RIRPF, que señala que: «El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el

---

<sup>28</sup> La SAN de 3 de julio de 2019, Rec. 144/2017, en un supuesto de un trabajador con edad próxima a la jubilación, en orden a determinar si se está ante un auténtico despido o, por el contrario, ante un acuerdo extintivo de la relación laboral, destaca diversos criterios que se pueden tener en cuenta. Así, el Tribunal menciona: la existencia de un acta en la que la empresa recoge la necesidad de reducir gastos; la edad de los trabajadores en el momento de la extinción del contrato; la aceptación, por parte de los empleados, de cantidades muy inferiores a las que procederían de acuerdo con la normativa laboral de resultar el despido improcedente; la fijación de las cuantías de las indemnizaciones, si no se tiene en cuenta la antigüedad de los trabajadores en la plantilla, sino el tiempo que les falta para alcanzar la edad de su teórica jubilación; y la ausencia de elementos en los que se aprecien signos de litigiosidad.

Por su parte, la STS 495/2023, de 20 de abril, Rec. 2333/2021, señala que: «Es frecuente que en este tipo de asuntos se aduzca que el trabajador aceptó una indemnización inferior a la que le correspondía por la incertidumbre del resultado del proceso (que pudiera declarar la procedencia del despido), y ello puede ser un motivo atendible en determinadas circunstancias, pero en el presente caso ya la propia carta reconocía la improcedencia del despido y la propia indemnización de 45 días de salario por año de antigüedad que quedaba desde entonces a disposición del empleado, razón por la cual no había incertidumbre que neutralizar con un pacto sobre la indemnización». Y, prosigue: «Este elemento de la aceptación de una indemnización inferior a la procedente en las circunstancias descritas es, a nuestro juicio, el decisivo para acreditar que no hubo decisión unilateral de la empresa sino acuerdo con el trabajador con minoración del coste indemnizatorio para la empresa y exención tributaria para un trabajador que con 59 años se encontraba próximo a la edad de jubilación y con la posibilidad de percibir desempleo entretanto. De no ser así, el empleado hubiera razonablemente acudido al proceso en condiciones muy favorables a la vista que la carta de despido reconocía su improcedencia».

Patrimonio quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades». Es decir que, a tenor de la norma reglamentaria, se supedita la aplicación de la exención a la real efectiva desvinculación del trabajador. A este respecto, el TS ha tenido ocasión de afirmar en su Sentencia 276/2022, de 4 de marzo, Rec. 4921/2020, que el RIFPF «no infringe el principio de reserva de ley al condicionar el disfrute de la exención a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa ni al establecer la presunción de que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa».

Ahora bien, este concepto de real efectiva desvinculación no es precisado por la norma reglamentaria. Así lo reconoce la citada STS 276/2022 al señalar que «la desvinculación efectiva de la empresa resulta inherente al despido o cese a los efectos de aplicar la exención, ante la constatación de que el concepto de desvinculación efectiva real no se define ni en la ley ni en el reglamento, estamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado que deberá ser objeto de integración de acuerdo con las circunstancias del caso».

Además, se establece la presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contra, de que no se produce dicha desvinculación si en los 3 años siguientes al despido o cese el trabajador vuelve a prestar servicios en la misma empresa u otra vinculada a la misma. Para determinar la posible vinculación entre empresas, hay que acudir a las previsiones del art. 18 LIS<sup>29</sup>. La mencionada STS 276/2022 precisa que «a los solos efectos de disfrutar de la exención, no tiene por qué verse automáticamente alterada por la circunstancia de cualquier relación entre la empresa y el contribuyente, posterior a su cese o despido, siempre que dicha relación o vinculación resulte ajena desde el punto de vista funcional a las responsabilidades anteriormente ejercidas en el seno de dicha empresa». Ahora bien, «para considerar que la desvinculación persiste, resultará necesario demostrar que, tras el despido o cese, el servicio o actividad no guarde relación alguna, ni directa ni indirecta, con las responsabilidades anteriores asumidas en la empresa. Evidentemente, por el principio de facilidad probatoria quien está en mejor posición para demostrar la naturaleza, contenido, funcionalidad, en definitiva, la relación mantenida con la empresa tras el cese o despido es, precisamente, quien mantiene dicha relación, esto es, quien fuera trabajador de la misma»<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> A este respecto, hay que tener en cuenta que si se pierde el derecho a aplicar la reducción por volver a prestar servicios en la misma empresa o empresa vinculada en dicho plazo de 3 años, el contribuyente deberá regularizar su situación en los términos del art. 73.1 RIRPF, según el cual: «Cuando el contribuyente pierda la exención de la indemnización por despido o cese a que se refiere el artículo 1 de este Reglamento, deberá presentar autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia».

<sup>30</sup> Por su parte, la DGT en su Consulta V1048-23, de 27 de abril de 2023, sostiene que esta presunción «alude al hecho en sí de que se vuelva a prestar servicios en las condiciones expuestas (que se trate de la misma empresa u otra vinculada y que se efectúe dentro de los tres años siguientes

En cuanto a la cuantía exenta, con carácter general, se ciñe al importe de la indemnización obligatoria fijada por la normativa para cada caso<sup>31</sup>. Como es sabido, la cuantía de la indemnización por despido o cese no es única en el ET o en su normativa de desarrollo, sino que depende de la modalidad concreta de que se trate<sup>32</sup>. Así, en el caso del despido la cuantía de la indemnización está tasada legalmente por el ET, en atención a dos variables (el salario diario del trabajador y el número de años de prestación de servicios) y fija, además, unos topes máximos<sup>33</sup>. Ahora bien, importa precisar que no es lo mismo antigüedad que años de servicio<sup>34</sup>. Según el art. 53.1.b) ET, en caso de despido objetivo o colectivo, la indemnización consiste en 20 días por año de servicio y con un máximo de 12 mensualidades. A su vez, conforme a lo establecido en el art. 56.1 del ET, la indemnización en los supuestos de despido improcedente es de 33 días de salario por año de servicio hasta un máximo de 24 mensualidades<sup>35</sup>. A estos efectos, la indemnización exenta será la determinada estrictamente en función de las circunstancias concurrentes en el trabajador (las dos variables mencionadas anteriormente), no las 12 o 24 mensualidades, pues estas cuantías entran en juego como un importe máximo cuando la aplicación de las variables determine cuantías superiores.

---

a la efectividad del despido o cese) sin que, a estos efectos, se especifique el tipo o naturaleza jurídica que deba adoptar el contrato o los servicios prestados tras la reanudación de la prestación de los mismos, es decir, resulta indiferente tanto su duración como que los servicios prestados por el trabajador despedido dentro de los tres años siguientes deriven de una nueva relación laboral o de la realización de una actividad empresarial o profesional».

<sup>31</sup> Puede consultarse un estudio sobre la regulación de la exención en otros países en Calvo Vérguez (2016: 77-79).

<sup>32</sup> Determinadas extinciones de la relación laboral no dan derecho a percibir indemnización alguna, como sucede con el despido disciplinario procedente, el fin de un contrato de interinidad o una baja voluntaria.

<sup>33</sup> Tanto en el despido improcedente como en el colectivo u objetivo, en los periodos de tiempo inferiores a un año, se prorratea por meses.

<sup>34</sup> A efectos laborales, la jurisprudencia sostiene que los pactos (contrato, convenio o acto de conciliación) que reconocen una antigüedad superior a la que resultaría de los años trabajados en la empresa que despide, se admiten a efectos del cálculo de la indemnización si consta expresamente la eficacia de dichos pactos a todos los efectos. Criterio que no es seguido en el ámbito tributario. Sobre este particular, véanse Banacloche Palao y Galán Ruiz (2005: 51-54); y Sanz Clavijo (2015: 19-20).

<sup>35</sup> No obstante, la DT 11ª ET dispone, en su apdo. 1, que: «La indemnización por despido prevista en el artículo 56.1 será de aplicación a los contratos suscritos a partir del 12 de febrero de 2012». De manera que, según su apdo. 2: «La indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 se calculará a razón de cuarenta y cinco días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de treinta y tres días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los periodos de tiempo inferiores a un año. El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a setecientos veinte días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a cuarenta y dos mensualidades, en ningún caso».

Si bien, como establece el párrafo 2º del art. 7.e) LIRPF: «Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados, o cuando se extinga el contrato en el supuesto de la letra c) del artículo 52 del mismo texto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente»<sup>36</sup>. Por lo tanto, una excepción a la mencionada regla general la constituyen los despidos colectivos originados por expedientes de regulación de empleo y los despidos por causas objetivas si afectan a un número inferior de 30 trabajadores (cuando se deban ambos tipos de despidos a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor), ya que el importe máximo exento se equipara al aplicable al despido improcedente. Por consiguiente, aun cuando la indemnización obligatoria prevista en el ET para los despidos colectivos y de extinción del contrato por causas objetivas es de tan solo 20 días de salario por año de servicio y con un límite de 12 mensualidades, el importe de la indemnización satisfecha al trabajador estará exento, a pesar de ser superior, siempre que no se supere la cuantía correspondiente a 33 días de salario por año de servicio y con el límite de 24 mensualidades, dado que es la indemnización obligatoria establecida para el despido improcedente.

A este respecto, la Consulta de la DGT V2067-24, de 25 de septiembre, determina que «la indemnización satisfecha al trabajador en el ámbito de un despido por causas objetivas, estará exenta del Impuesto, sin necesidad de acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación o ante el Juzgado, con el límite del menor de: la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente (33 días por año de servicio con un máximo de veinticuatro mensualidades), según la nueva redacción del artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores, aplicable a los contratos suscritos a partir de 12 de febrero de 2012, y, para contratos formalizados con anterioridad a 12 de febrero de 2012, los límites previstos en la disposición transitoria undécima del ET; o la cantidad de 180.000 euros».

Por lo que respecta a las indemnizaciones en los casos de cese del trabajador, los arts. 40, 41 y 50 ET contemplan varios supuestos en los que no se está en presencia de una extinción de la relación laboral por simple voluntad del trabajador (supuesto que no genera indemnización obligatoria alguna), sino de cese del empleado motivado por un incumplimiento del empresario de las condiciones del contrato, lo cual es causa justa para que el trabajador cese en la empresa. En los casos de extinción voluntaria contemplados en el art. 50 ET, la indemnización exenta es la fijada para los despidos improcedentes: modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en menoscabo de la dignidad del trabajador; falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario pactado; y cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones contractuales

---

<sup>36</sup> El art. 52.c) ET considera despido objetivo: «Cuando concurra alguna de las causas previstas en el artículo 51.1 y la extinción afecte a un número inferior al establecido en el mismo». A su vez, el art. 51.1 ET, relativo al despido colectivo, considera que se produce cuando «afecte al menos a: a) Diez trabajadores, en las empresas que ocupen menos de cien trabajadores. b) El diez por ciento del número de trabajadores de la empresa en aquellas que ocupen entre cien y trescientos trabajadores. c) Treinta trabajadores en las empresas que ocupen más de trescientos trabajadores».

por parte del empresario, salvo en los supuestos de fuerza mayor, así como la negativa del mismo a reintegrar al trabajador en sus anteriores condiciones de trabajo en los supuestos de movilidad geográfica y modificaciones sustanciales de condiciones de trabajo previstos en los arts. 40 y 41 ET, cuando una sentencia judicial haya declarado los mismos injustificados.

A su vez, están exentas las indemnizaciones que no excedan de 20 días de salario por año trabajado, con un máximo de 9 mensualidades, que se abonan, de acuerdo con lo previsto en el art. 41 ET, si la extinción del contrato por voluntad del trabajador es debida a modificaciones sustanciales de condiciones de trabajo por las que el trabajador resultase perjudicado, pero que no redunden en menoscabo de su dignidad del trabajador<sup>37</sup>. Y, finalmente, en virtud de lo dispuesto en el art. 40 ET, en los casos en que el empresario notifica al trabajador su traslado a un centro de trabajo distinto de la misma empresa que exija un cambio de residencia, el trabajador tendrá derecho a la extinción de su contrato con una indemnización de 20 días de salario por año de servicio, con un máximo de 12 mensualidades.

Y, para finalizar el tema de la cuantía exenta, hay que tener presente lo dispuesto en el cuarto párrafo del art. 7.e) LIRPF, en virtud del cual: «El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros»<sup>38</sup>. Ello significa que, en aplicación de este límite general de 180.000 euros, no está exenta la parte de la indemnización que rebase dicha cuantía. Y ello es así a pesar de que este exceso de indemnización no supere el importe obligatorio de la indemnización que pueda derivarse para cada trabajador en función de su particular situación.

Por otra parte, debe mencionarse que el mencionado límite general de 180.000 euros no opera en dos supuestos, de conformidad con lo regulado en el apdo. 3º de la DT 22ª LIRPF: en las indemnizaciones relativas a despidos a ceses acaecidos con anterioridad del 1 de agosto de 2014; ni en las derivadas de despidos posteriores basados en un expediente de regulación de empleo aprobado, o de un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del período de consultas a la autoridad laboral, antes de dicha fecha.

Tanto en los casos en que no se cumplan con los requisitos que se han señalado como cuando se supera la cuantía máxima exenta, la indemnización tributará en el IRPF como renta del trabajo, aunque podrá beneficiarse en bastantes ocasiones del tratamiento de los rendimientos irregulares en los términos de los arts. 32 LIRPF y 12 RIRPF.

---

<sup>37</sup> Constituyen modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo las que afecten a la jornada de trabajo, horario y distribución del tiempo de trabajo, régimen de trabajo a turnos, sistema de remuneración y cuantía salarial, sistema de trabajo y rendimiento y, funciones, cuando excedan de los límites previstos para la movilidad funcional.

<sup>38</sup> Esta previsión fue introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, con efectos de 29 de noviembre de 2014. En relación con la retroactividad de esta disposición, véase la STS de 3 de febrero de 2022, Rec. 7816/2020.

## 6. LA EXENCIÓN DE LAS ANUALIDADES POR ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS

Las anualidades por alimentos que perciben los hijos de sus padres, que constituyen renta de trabajo con arreglo a lo señalado en el art. 17.2.f) LIRPF, se encuentran también exentas del impuesto, tal como contempla el art. 7.k) LIRF. Las anualidades por alimentos son prestaciones que se abonan, con ocasión de situaciones de ruptura familiar (nulidad, separación o divorcio del matrimonio), por los padres para atender el sustento de los hijos, debiendo cubrir, por tanto, necesidades como la alimentación, vestimenta, educación y asistencia médica.

En este punto, cabe recordar que la obligación general de alimentos entre parientes se encuentra regulada en los arts. 142 a 152 CC. La definición que de alimento realiza el art. 142 CC es la siguiente: «Se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica. Los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y aun después cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable. Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo». En este contexto, la pensión de alimentos es el deber de una persona de asegurar la subsistencia de otra; de manera que concurren dos partes: la acreedora, que se denomina alimentista y que tiene el derecho a exigir y recibir los alimentos; y la deudora o alimentante, que tiene el deber de prestarlos.

En relación con los hijos, cabe traer a colación la STC 1/2001, de 15 de enero, según la cual por imperativo constitucional, los padres tienen la obligación de «prestar asistencia de todo orden a los hijos» –asistencia que, naturalmente, incluye la contribución a los alimentos– «con independencia de que éstos hayan sido concebidos dentro o fuera del matrimonio (art. 39.3 CE), de que se haya producido la nulidad matrimonial, la separación legal o la disolución del matrimonio por divorcio (art. 92 CC), o incluso, en fin, de que el progenitor quede excluido de la patria potestad y demás funciones tuitivas (arts. 110 y 111, *in fine*, CC)»<sup>39</sup>.

Precisamente, los supuestos de separación o divorcio constituyen unas de las principales fuentes de dicha obligación. Generalmente, el progenitor que no convive habitualmente con los hijos será quien deba abonar la pensión al otro progenitor, que es quien tiene la guarda y custodia. La cuantía se suele determinar en función de las necesidades de los hijos y la situación económica de ambos progenitores. La pensión de alimentos no se extingue automáticamente cuando los hijos alcanzan la mayoría de edad, pues la obligación de pagarlos se mantiene en tanto los hijos se encuentren en periodo de formación y no dispongan de recursos económicos propios que les permitan llevar una vida independiente. En efecto, como recuerda la DGT, «la obligación de suministrar alimentos en favor de los hijos (artículo 142 del Código Civil) no cesa por el hecho de que el hijo cumpla determinada edad, dado que dicha circunstancia –el cese de la obligación de suministrar alimentos por razón de edad del hijo– no se contempla en ninguno de los preceptos del citado Código Civil –artículos 150 y siguientes del mismo–»<sup>40</sup>. Así, una

<sup>39</sup> Para un análisis crítico de esta STC, véase González Magro y García Carretero (2001: 127-131).

<sup>40</sup> Entre otras, Consultas V2283-17, de 8 de septiembre de 2017; y V2201-24, de 14 de octubre de 2014.

de las causas que, en virtud del art. 152 CC, determina el cese de la obligación de dar alimentos, es: «3º Cuando el alimentista pueda ejercer un oficio, profesión o industria, o haya adquirido un destino o mejorado de fortuna, de suerte que no le sea necesaria la pensión alimenticia para su subsistencia».

En este caso, la obligación, cuantía y forma de pago de la pensión de alimentos puede determinarse de varias formas: puede venir impuesta por sentencia judicial o bien, tras la modificación del Código Civil por medio de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, de mutuo acuerdo por los cónyuges al pactar el convenio regulador (arts. 81, 82, 83, 86 y 87 CC). Por consiguiente, tras dicha reforma del CC, el acuerdo de los cónyuges mediante la formulación de un convenio regulador ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario se equipara a la sentencia judicial de divorcio o separación. A este respecto, el art. 90.1.d) CC determina que: «El convenio regulador a que se refieren los artículos 81, 82, 83, 86 y 87 deberá contener, al menos y siempre que fueran aplicables, los siguientes extremos: d) La contribución a las cargas del matrimonio y alimentos, así como sus bases de actualización y garantías en su caso».

Los requisitos para que proceda la aplicación de esta exención son que se trate de pensiones por alimentos cuyo pagador sea el padre al hijo y que su fijación se haya producido mediante un acto que implique la intervención judicial. De acuerdo con el primero de los requisitos, se excluye del ámbito de aplicación de la exención otras pensiones de alimentos entre otros parientes (como entre hermanos o la satisfecha para la subsistencia del cónyuge), de manera que el pagador no sea el padre y el receptor el hijo. Ahora bien, en muchas ocasiones y debido a la minoría de edad del hijo, la anualidad por alimentos suele ser percibida efectivamente y administrada por el cónyuge con el que convive el menor; pero la exención continúa siendo aplicable al hijo.

Y, respecto del segundo requisito, debe precisarse que no se exige que necesariamente se haya establecido mediante sentencia, pues también se admite que se haya producido mediante convenio regulador de separación o divorcio aprobado judicialmente, que es lo que sucede en la mayoría de las ocasiones. En todo caso, se trata de cantidades son percibidas por los hijos no por el *animus donandi* de su padre sino como consecuencia de la existencia de una obligación legal establecida judicialmente<sup>41</sup>.

En este contexto, debe señalarse que con anterioridad a la modificación del art. 7.k) LIRPF efectuada por la LO 1/2025, el precepto solamente se refería exclusivamente a las anualidades por alimentos establecidas en virtud de decisión judicial. No obstante, la Administración se mostró favorable a la aplicación de esta exención a las anualidades por alimentos establecidas por otras vías<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> La DGT, en la Consulta V2185-07, de 16 de octubre de 2007, en un caso en que el consultante, sin que existiera ninguna obligación al respecto decidía dar, a otro hijo de su cónyuge, a modo de liberalidad una cuantía mensual en concepto de pensión por alimentos entiende que «estas cantidades se satisfacen por el “*animus donandi*” del consultante, no existiendo obligación legal de satisfacerlas. Por tanto, para su perceptor -el hijo de su cónyuge- las rentas percibidas no quedan sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de conformidad con el apartado 4 del artículo 6 de la LIRPF, sin perjuicio de la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

<sup>42</sup> Entre otras, véase la Consulta de la DGT V2043-17 de 27 de julio del 2017.

En su redacción actual, el art. 7.k) LIRPF dispone que están exentas: «Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud del convenio regulador a que se refiere el artículo 90 del Código Civil, o del convenio equivalente previsto en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el letrado o letrada de la Administración de Justicia, o en escritura pública ante notario, con independencia de que dicho convenio derive o no de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto. Igualmente estarán exentas las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial en supuestos distintos a los establecidos en el párrafo anterior». Por lo tanto, esta modificación del precepto llevada a cabo por la LO 1/2025 se produce para aclarar las posibles dudas sobre la aplicabilidad de la exención cuando los alimentos se fijen por el convenio regulador, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el letrado de la Administración de Justicia, o en escritura pública ante notario. Asimismo, se indica de forma expresa que esta exención es aplicable con independencia de que dicho convenio derive o no de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto<sup>43</sup>.

Por otro lado, cabe indicar que, en ocasiones, no se especifica en la sentencia o en el convenio regulador los conceptos a que se corresponden las rentas pagadas, esto es, no se determina con claridad qué cantidades corresponden a las anualidades por alimentos, por lo que no queda claro qué parte hace referencia a los alimentos y cuál a la pensión compensatoria a favor del cónyuge. La Administración entiende en estos casos que, ante la imposibilidad de determinar la cuantía correspondiente a la pensión compensatoria, impide aplicar la reducción de la base por este concepto; por lo que la totalidad del importe se considera pensión de alimentos<sup>44</sup>. De ahí la importancia de especificar claramente todos estos conceptos en la sentencia o en el convenio regulador.

Para finalizar, cabe recordar también que este pago de las anualidades por alimentos, aunque no reduce la base imponible general, cuando se dan determinadas circunstancias posibilita al pagador fragmentar la base imponible general en dos partes (una de ellas la correspondiente a las anualidades por alimentos y la otra la relativa al resto de rentas), aplicando para cada una de ellas de forma separada la escala de gravamen (estatal y autonómica, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 64 y 74 LIRPF, respectivamente) para mitigar de esta forma la progresividad del impuesto.

## 7. CONCLUSIONES

La LO 1/2025 apuesta por el fomento de los medios adecuados de solución de controversias y para ello establece, como requisito de procedibilidad, el acudir a uno de estos

---

<sup>43</sup> En estos términos se manifiesta el apartado IV del Preámbulo de la LO 1/2025, al señalar que: «Igualmente, se revisa el régimen fiscal establecido para las anualidades por alimentos percibidas de los padres con el objeto de eliminar cualquier duda sobre la aplicación del mismo a las anualidades fijadas en los convenios reguladores a que se refiere el artículo 90 del Código Civil formalizados ante el letrado o la letrada de la Administración de Justicia o en escritura pública ante notario, al tiempo que se recuerda que dicho convenio puede ser el resultado de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto».

<sup>44</sup> En relación con esta problemática, véase, entre otros, Puebla Agramunt (2010: 97-98).

MASC antes de interponer una demanda (circunstancia que debe acreditarse documentalmente), con carácter general, en el ámbito civil y mercantil. Además, define el concepto de MASC y ofrece una relación de estos métodos a efectos del requisito de procedibilidad. De todo lo anterior se deriva la importancia tanto de elegir el MASC idóneo para cada conflicto, pues son las partes quienes pueden acudir a cualquiera de ellos, así como de la adecuada acreditación del intento de llegar a una solución a través de un MASC. En cualquier caso, habrá que ver si esta nueva regulación supone un avance real en la cultura del acuerdo y no se convierte el requisito de procedibilidad en una simple formalidad a cumplir para acompañar a la demanda.

En el ámbito tributario, la DF14<sup>a</sup> de la LO 1/2025, con el objetivo de impulsar los MASC, modifica tres supuestos de exención contemplados en el art. 7 LIRPF, si bien con un distinto alcance: los previstos en las letras d), e) y k).

En relación con las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales [art. 7.d) LIRPF], se incluyen tras la reforma aquellas cuya cuantía se haya fijado como consecuencia de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto. No obstante, debe señalarse que el alcance de este nuevo supuesto de exención queda bastante limitado en la práctica, pues no alcanza a los daños morales y, además, se supedita su aplicación al cumplimiento acumulativo de tres requisitos.

Respecto de las indemnizaciones por despido o cese de los trabajadores [art. 7.e) LIRPF], se aclara acertadamente que se incluyen las indemnizaciones de este tipo acordadas en el acto de conciliación ante el servicio administrativo como paso previo al inicio de la vía judicial social, pues no se consideran fruto de convenio, pacto o contrato. La reforma se limita a legalizar el criterio ya seguido tanto administrativa como judicialmente, en aras de evitar cualquier duda interpretativa e incrementar la seguridad jurídica.

Y, finalmente, en cuanto a la exención relativa a las anualidades por alimentos percibidas de los padres [art. 7.k) LIRPF], se eliminan dudas sobre su procedencia cuando se fijen por el convenio regulador (con independencia de que derive o no de un MASC), aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el letrado de la Administración de Justicia, o en escritura pública ante notario.

En coherencia con esta reforma del art. 7.k) IRPF, también se ha modificado la referencia contenida a las anualidades por alimentos en los artículos 64 y 75 de la Ley del Impuesto. No obstante, no se ha aprovechado la ocasión para modificar el art. 55 LIRPF, regulador de las reducciones por pensiones compensatorias, pese a que tanto la Administración como los Tribunales han admitido que dichas reducciones son también aplicables cuando la pensión compensatoria se fija ante notario de muto acuerdo por las partes o ante el letrado de la Administración de Justicia.

## BIBLIOGRAFÍA

- Banacloche Palao, C. (2020a): “Exención en el IRPF de la indemnización obligatoria a altos directivos. Análisis de la STS de 5 de noviembre de 2019, rec. núm 2727/2017”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 446: 175-184.
- Banacloche Palao, C. (2020b): “Exención en el IRPF de la indemnización por despido cuando el trabajador es nuevamente contratado por la empresa. Análisis de la STSJ del Principado

de Asturias 810/2019, de 11 de noviembre, rec. núm. 91/2019”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 449-450: 167-174.

- Banacloche Palao, C. y Galán Ruiz, J. (2005): “Exención de las indemnizaciones por despido en el IRPF el problema del cómputo de la antigüedad en la empresa”, *Quincena Fiscal*, n.º 2: 49-55.
- Blázquez Martín, R. (2025): “El impacto de los medios adecuados de solución de controversias en el proceso civil tras la Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia”, *Diario La Ley*, n.º 10643: 1-14.
- Calaza López, S. (2025): “Decálogo procesal de urgencia: claves de la reforma de la ley orgánica de medidas en materia de eficiencia del servicio público de justicia”, *Diario La Ley*, n.º 10645: 1-15.
- Calvo Vérguez, J. (2016): “La nueva regulación de la exención de las indemnizaciones por despido en el IRPF. Especial referencia a la fiscalidad de las indemnizaciones percibidas por el personal de alta dirección”, *Gaceta fiscal*, n.º 369: 70-89.
- Carmona Fernández, N. (2021): “Tributación de las indemnizaciones por extinción de relación laboral: Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 30 de marzo de 2021 (V0753-21)”, *Carta tributaria*, n.º 79: 1-4.
- Castellanos Piccirilli, M. (2025): “La reforma del baremo de daños personales en la Ley 5/2025: análisis comparado con la Ley 35/2015”, *Diario La Ley*, n.º 10775: 1-7.
- De Lorenzo Gil, L. (2004): “Indemnizaciones por despido exentas [el párrafo 2.º del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del IRPF]”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 259: 77-94.
- Díaz-Súnico Aboitiz, G. (2011): “Pensiones compensatorias y alimentos por extinción de la pareja de hecho en el IRPF”, *Quincena fiscal*, n.º 14: 99-103.
- Fernández Dávila, E. (2015): “Aplicabilidad de la exención en el IRPF de las indemnizaciones por la extinción de la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección (Consulta de la Dirección General de Tributos de 23 de junio de 2015; V1965-15)”, *Carta Tributaria*, n.º 8: 85-87.
- Galapero Flores, R. M. (2015): *Las rentas del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estudio jurídico tributario*, Dykinson, Madrid.
- Gil del Campo, M. (1995): “Indemnizaciones laborales y por daños físicos y psíquicos y otras prestaciones exentas en el IRPF”, *Impuestos*, n.º 1: 445-456.
- Gómez de la Torre del Arco, M. y López López, M. T. (2013): “El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar”, *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, vol. XLVI: 363-398.
- González Magro, V. y García Carretero, B. (2001): “STC 1/2001, de 15 de enero. Tributación por la pensión de alimentos fijada en un convenio de separación matrimonial y Sentencia que no da respuesta a la alegación sobre una deducción del impuesto: supuesta vulneración del derecho a la igualdad y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (incongruencia)”, *Crónica Tributaria*, n.º 99: 127-131.
- Hernández Guijarro, F. (2018): “Fiscalidad de la familia en situación de crisis matrimonial”, *Actualidad jurídica iberoamericana*, n.º 8: 181-195.
- Lario Parra, M. J. (2016): “Algunas consideraciones sobre la modificación del régimen jurídico de determinadas exenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Gaceta Fiscal*, n.º 365: 44-59.

- Montilla Ripoll, S. (2022): “La tributación de las indemnizaciones por despido del personal de alta dirección que, a su vez, es administrador: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de noviembre de 2021 (rec. 1471/2020)”, *Carta tributaria*, n.º 83: 1-7.
- Moreno González, S. (2025): “Tratamiento fiscal de las exenciones por indemnizaciones en la Ley de eficiencia de la Justicia”, *Boletín GA-P*, Marzo, 2025 [[https://ga-p.com/wp-content/uploads/2025/03/Tratam\\_fiscal\\_exenciones\\_-Impuesto\\_Renta.pdf](https://ga-p.com/wp-content/uploads/2025/03/Tratam_fiscal_exenciones_-Impuesto_Renta.pdf)].
- Otero-Novas Miranda, E. (2003): “Reflexiones sobre la exención en el IRPF de la indemnización por despido objetivo en función de la jurisprudencia constitucional sobre los principios de igualdad y capacidad económica”, *Impuestos*, n.º 1.
- Pedreira Menéndez, J. (2023): “La tributación en el IRPF de la indemnización por despido de altos directivos que son consejeros: STS de 25 de julio de 2023, rec. núm. 2334/2021”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 143: 217-224.
- Pereña Muñoz, J. J. (2016): “Análisis del nuevo Baremo aprobado por la Ley 35/2015: indemnizaciones por secuelas y lesiones temporales”, *Revista de la Asociación Española de Abogados Especializados en Responsabilidad Civil y Seguro*, n.º 57: 9-48.
- Puebla Agramunt, N. (2010): “La reducción de la base imponible en IRPF por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 323: 81-98.
- Ramis Champin, C. (1995): “Rentas exentas del IRPF”, *Impuestos*, n.º 1: 398-410.
- Roca López, M.; Salvador Coderch, P.; Luna Yerga, A. y Ramos González, S. (2002): “Indemnizaciones por daños personales e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Indret*, n.º 1, 2002: 1-22.
- Sanz Clavijo, A. (2015): “Problemas actuales en la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese: ¿es necesario reformular el artículo 7 e) de la LIRPF?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 389-390: 5-44.
- Soletto Muñoz, H. (2017): “La conferencia Pound y la adecuación del método de resolución de conflictos”, *Revista de Mediación*, n.º 1, 1: 1-6.
- Vidal Martí, B. (2018): “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Exención de los intereses por el retraso en el pago de una indemnización exenta”, *Carta Tributaria*, n.º 40: 64-68.
- Vidal Martí, B. (2021): “Inexistencia de ánimo defraudatorio y exención por despido o cese del trabajador. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en unificación de criterio, Sala Primera, núm. 2016/2020, de 22 de abril de 2021”, *Carta Tributaria*, n.º 76: 66-71.



# EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y DE LA AUTOMATIZACIÓN AVANZADA EN EL DERECHO TRIBUTARIO ITALIANO

---

**Farri, Francesco**

Profesor Asociado de Derecho Financiero y de Derecho Tributario Internacional  
Universidad de Génova (Italia)

francesco.farri@unige.it

*Recibido:* 14 de abril de 2025

*Aceptado:* 24 de octubre de 2025

<https://doi.org/10.47092/CT.26.1.2>

## **RESUMEN**

El artículo examina los principales usos de la automatización avanzada y de la inteligencia artificial en el sistema tributario italiano, ofreciendo referencias normativas, doctrinales y jurisprudenciales para una comparación exhaustiva. El artículo examina, en particular, las últimas innovaciones introducidas en el ordenamiento tributario italiano gracias a la inteligencia artificial, como el “acuerdo previo” bienal y el primer caso de atribución vinculante a los resultados de un procedimiento de inteligencia artificial generativa. Además de la contribución que la automatización y la inteligencia artificial aportan a la mejora de la eficiencia del sistema tributario italiano, el artículo también destaca los problemas que está provocando la difusión del uso de dichas técnicas, en particular en términos de transparencia de los algoritmos y protección de la confidencialidad de los datos personales.

*Palabras clave:* derecho tributario italiano, inteligencia artificial, bancas de datos tributarias, análisis del riesgo de evasión fiscal, confidencialidad de los datos personales.

# THE USE OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND OF ADVANCED AUTOMATION IN ITALIAN TAX LAW

---

Farri, Francesco

## ***ABSTRACT***

The essay examines the main applications of advanced automation and artificial intelligence in the Italian tax system, providing the necessary regulatory, academic, and jurisprudential references for an in-depth legal comparison. The essay examines, in particular, the latest innovations introduced in the Italian tax system through the use of artificial intelligence, such as the two-year preventive agreement and the first legally binding applications of generative artificial intelligence. In addition to improving the system's efficiency, the study highlights the problems that the diffusion of AI in tax matters is causing, particularly in terms of the transparency of decisions and the protection of privacy and personal data.

*Keywords:* Italian tax law, artificial intelligence, tax databases, analysis of tax evasion risk, personal data privacy.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LAS PRIMERAS APLICACIONES, TODAVÍA HOY OPERATIVAS: LA LIQUIDACIÓN AUTOMATIZADA DE LAS DECLARACIONES. 3. EL ANÁLISIS DEL RIESGO DE EVASIÓN FISCAL: LA EVOLUCIÓN DE LOS COEFICIENTES DE ESTIMACIÓN PRESUNTIVA A LOS ESTUDIOS DE SECTOR Y A LOS “INDICADORES SINTÉTICOS DE FIABILIDAD”. 4. EL DESARROLLO DE LAS BASES DE DATOS FISCALES, TAMBIÉN GRACIAS A LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA. 5. NOTIFICACIONES AUTOMATIZADAS DE LIQUIDACIÓN Y PROCEDIMIENTO CONTRADICTORIO. 6. LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL AL SERVICIO DEL COMPLIANCE. 7. EN PARTICULAR, LA “DECLARACIÓN PRE-CONFECCIONADA” (*DICHIARAZIONE PRECOMPILATA*) Y EL “ACUERDO PREVIO” BIENAL (*CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE*). 8. EL PROCESO. 9. LOS RIESGOS DEL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN MATERIA TRIBUTARIA Y LA NECESIDAD DE ASEGURAR LA TRANSPARENCIA DE LOS ALGORITMOS. 10. LA DIFÍCIL RELACIÓN ENTRE SISTEMAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y PROTECCIÓN DE LA CONFIDENCIALIDAD DE LOS DATOS PERSONALES. 11. CONCLUSIONES: LA NECESIDAD DE UN JUSTO EQUILIBRIO ENTRE INTERÉS PÚBLICO Y DERECHOS INDIVIDUALES PARA SALVAGUARDAR LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL ESTADO DE DERECHO. FINANCIACIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN

El uso de la inteligencia artificial en el ámbito jurídico es una realidad en auge, durante los últimos años, debido a la rápida y profunda evolución de la tecnología. En el ámbito tributario, las técnicas de inteligencia artificial permiten obtener importantes resultados en la lucha contra el fraude fiscal. Al mismo tiempo, la proliferación de herramientas de inteligencia artificial plantea cuestiones importantes, que van desde la transparencia de los procesos de toma de decisiones hasta la protección de la confidencialidad.

Los procedimientos de aplicación del tributo no están sujetos a la aproximación y armonización, a nivel europeo o supranacional. Son competencia exclusiva de los Estados e, incluso, en lo que se refiere a los tributos propios de la Unión Europea o armonizados, están cubiertos por el principio de autonomía procesal de cada Estado, salvo en lo que afecta a la coordinación entre las Administraciones tributarias de los diferentes Estados y a materias no tributarias que eventualmente sean objeto de reglamentación a nivel europeo.

Entre estas materias objeto de reglamentación a nivel europeo, susceptibles de solaparse con la materia de los procedimientos de aplicación de los tributos, está también el uso de la inteligencia artificial. Como es bien sabido, el reglamento UE 2024/1689 ha fijado, de hecho, reglas comunes en materia de uso de sistemas de inteligencia artificial en los Estados de la Unión Europea. El reglamento ha fijado, además, una definición de inteligencia artificial que identifica sus características esenciales y distintivas con respecto a los sistemas de automatización avanzada: dichas características residen en la capacidad y en el objetivo, explícito o implícito, del sistema de inteligencia artificial de inferir «de la información de entrada que recibe la manera de generar resultados de salida, como predicciones, contenidos, recomendaciones o decisiones, que pueden influir en entornos físicos o virtuales» (artículo 3, apartado 1, letra A del reglamento).

Si bien el reglamento no se ocupa específicamente del uso de los sistemas de inteligencia artificial en los procedimientos de aplicación de los tributos, las reglas que fija se prestan a incidir también en esos aspectos.

En este contexto, el intercambio de experiencias comparadas en materia de uso de la inteligencia artificial por parte de las administraciones financieras de los Estados miembros adquiere una importancia especial.

En efecto, las exigencias y los problemas que se manifiestan en los diferentes Estados de tradición jurídica occidental son, a menudo, similares. Esto es particularmente cierto entre Estados como España e Italia, unidos por lazos estrechos, tanto a nivel jurídico como cultural.

Un estudio comparativo sobre este tema permite, por tanto, plantearse un doble objetivo.

Ante todo, el de identificar las *best practices* que puedan ser útiles para afrontar problemas similares que surgen en los distintos ordenamientos.

En segundo lugar, el de llevar a cabo una evaluación del conjunto de ventajas y desventajas en la perspectiva de los valores jurídicos comunes que están en la base de los ordenamientos jurídicos objeto de comparación. En materia tributaria, la comparación jurídica se centra, usualmente, solo en la parte sustancial; es decir, en la disciplina relativa a los impuestos. En cambio, una comparación jurídica referida a las modalidades de aplicación de los impuestos apunta al centro mismo de las relaciones entre los ciudadanos y la administración financiera. Esto da pie a reflexiones que van más allá del simple aspecto técnico tributario y atienden a los principios generales del ordenamiento jurídico como, en particular, el respeto de los principios del estado de derecho, el respeto del principio de legalidad y, más en general, los criterios para el desarrollo de un adecuado equilibrio entre el interés público y el necesario respeto por los derechos fundamentales de la persona.

Desde esta perspectiva, se procederá en primer lugar a hacer un repaso de los principales usos de la inteligencia artificial y de la automatización avanzada en el sistema tributario italiano y los beneficios que dichos instrumentos permiten obtener (apartados 2-8).

En segundo lugar, se señalarán los principales riesgos vinculados a dichos usos y, en particular, a los más sofisticados e innovadores (apartados 9-10).

En conclusión, en el apartado 11 se tratará de mover los hilos de la presentación identificando los parámetros que es necesario tener en consideración para hacer efectivo un justo equilibrio entre los beneficios y los costes sociales del uso de las técnicas de inteligencia artificial en materia tributaria. Esto podrá ofrecer un posible criterio de juicio para valorar si las distintas medidas innovadoras, que las técnicas informáticas a disposición siempre en mayor medida, incluso para combatir la evasión fiscal, pueden en su conjunto considerarse o no socialmente deseables.

## **2. LAS PRIMERAS APLICACIONES, TODAVÍA HOY OPERATIVAS: LA LIQUIDACIÓN AUTOMATIZADA DE LAS DECLARACIONES**

La informática al servicio de la Administración tributaria, como instrumento para combatir el fraude fiscal, es utilizada, en Italia, desde hace ya bastante tiempo.

Las primeras aplicaciones, muy simples, se remontan a hace más de cuarenta años.

A finales de los años setenta, tal posibilidad fue introducida en el Decreto del Presidente de la República, n.º 600 de 1973, en cuyo artículo 36-bis (regulado en 1977), se permitía que las declaraciones presentadas por los contribuyentes en materia de Impuestos sobre la renta fuesen analizadas mediante “procedimientos automatizados” (establecidos a partir de 1979) para identificar posibles errores fácilmente reconocibles a través del análisis del texto de dicha declaración (Fantozzi, 2003: 255; Fantozzi, 1988, 7; Basilavecchia, 1988a: 559; Basilavecchia, 1988b: 103 y ss.; Basilavecchia, 1989: 1194; Gaffuri, 1981: 534; Moschetti, 1983: 1934; Potito, 1978: 424). De este modo, se detectaban distintos tipos de errores: desde los errores materiales y de cálculo, a la exclusión o reducción de las retenciones fiscales declaradas en una cuantía superior a las que constaban en los certificados emitidos por los retenedores, o la inclusión de deducciones, reducciones y bonificaciones fiscales en una cantidad superior a la prevista por la Ley.

Este “procedimiento automatizado” podía finalizar mediante la confirmación de la declaración presentada, exigiendo una deuda al contribuyente (en cuyo caso, tras un procedimiento administrativo simplificado, se emitía directamente un aviso de cobro, sin pasar previamente por la notificación de liquidación), o bien, incluso, con la confirmación de una cantidad a devolver al contribuyente y la emisión de un acto que reconocía, de oficio, el derecho a su devolución.

Como puede verse, se trata de un sistema de liquidación basado en técnicas de automatización avanzada que, en rigor, no puede considerarse que correspondan todavía a un concepto de inteligencia artificial propiamente dicha. Pese a todo, se trata de una experiencia significativa, ya que ha posibilitado controles masivos de las declaraciones tributarias que muy difícilmente habrían podido realizarse sin el auxilio de la tecnología.

El procedimiento, visto su buen funcionamiento, ha continuado aplicándose.

En particular, desde 1993, el sistema automatizado de control de la presentación de las declaraciones se ha conectado con la base de datos de los pagos realizados, permitiendo controlar de forma automatizada si la declaración tributaria que el contribuyente había realizado se correspondía con lo que había pagado espontáneamente (Russo, 1995: 1015; Marongiu, 1993a: 747; Marongiu, 1993b: 55; Coppola, 1997: 1475). No en vano, en muchos casos, el contribuyente, aun habiendo presentado una declaración veraz, no efectuaba después el ingreso del correspondiente impuesto.

En 1999, el software utilizado por la Administración tributaria para la liquidación de Impuestos se conectó con todos los datos recogidos en la principal base de datos tributaria, llamada “oficina de registro tributaria” –anagrafe tributaria (recientemente, Perrone y Selicato, 2023: 207 y ss.)–. De este modo, se analizaban, no solo los elementos de la propia declaración, sino que se comparaban datos recogidos en esa declaración con otros datos que ya conocía la propia Administración tributaria (Fransoni, 2005 I: 591; Ferlazzo Natoli y Ingraio, 2005: 542; Califano, 2005: 305; Rinaldi, 2000). Este procedimiento –recogido en el citado artículo 36-bis del Decreto del Presidente de la República n.º 600 de 1973– se mantiene siempre formalmente anclado en la corrección de errores materiales, formales o se centra en la aplicación de las deducciones, reducciones, retenciones y bonificaciones fiscales.

El sistema de liquidación automatizada de los Impuestos sobre la renta pronto se extendió también al IVA, mediante el Decreto Presidencial (d.P.R.) n.º 633/1972, art. 54-bis; siempre en el año 1999.

Este procedimiento de liquidación, actualizado y perfeccionado con el paso del tiempo, sigue todavía vigente y es fundamental para el funcionamiento cotidiano del sistema tributario italiano (Farri, 2020b: 683; Farri, 2018 1: 66; Zuccarello, 2022 1: 118; Zagà, 2015: 857).

### **3. EL ANÁLISIS DEL RIESGO DE EVASIÓN FISCAL: LA EVOLUCIÓN DE LOS COEFICIENTES DE ESTIMACIÓN PRESUNTIVA A LOS ESTUDIOS DE SECTOR Y A LOS “INDICADORES SINTÉTICOS DE FIABILIDAD”**

En los años ochenta, surgió, en Italia, una segunda forma, más compleja, de utilización de la automatización en el ámbito tributario, dirigida a analizar el riesgo de fraude fiscal en el ámbito del rendimiento de las actividades económicas y, en particular, de la renta de sociedades.

Los datos declarados por todos los contribuyentes se reelaboraban para crear estadísticas de carácter general, en función de las cuales se podía afirmar que, si un determinado contribuyente cumplía determinadas características (un cierto número de trabajadores dependientes, un cierto volumen de inmovilizado material, etc.), debía declarar un determinado volumen de rentas, según se desprendía de los gastos realizados.

En esta forma de automatización se pueden percibir algunos primeros rasgos propios de la inteligencia artificial, es decir, la capacidad de generar resultados de predicciones en función de la información de entrada que recibe, según la definición indicada anteriormente en el apdo. 1.

En particular, tras una primera experiencia basada en el artículo 2 del Decreto Ley n.º 853 de 1984 (Fantozzi, 2003: 440; Fantozzi, 1985: 1445; Dus, 1985: 1445; La Rosa, 1986: 37; Lupi, 1988: 188 y ss.), como consecuencia del artículo 11 del Decreto Ley n.º 69 de 1989, se dispuso la publicación de unos Decretos del Presidente del Consejo de Ministros que fijaban unos coeficientes de estimación presuntiva para lograr dicha finalidad, elaborados por separado según los distintos sectores de actividad económica, la localización geográfica de la empresa y otros parámetros útiles para refinar, lo máximo posible, esos mecanismos de estimación de la renta a tributar (Gallo, 1989: 459; Salvini, 1990: 1091; Lupi, 1990: 1110; Lupi, 1991: 625; Moschetti, 1990: 59; Tosi, 1990: 97; Salvini, 1992: 11393; Cipolla, 1996: 431).

La diferencia entre lo que los contribuyentes declaraban y lo que los parámetros consideraban congruente que se debía declarar en las condiciones en que se encontraban podía dar lugar a la realización de actuaciones de control por la Administración tributaria y, en su caso, también, a que se notificase la correspondiente liquidación tributaria en la que se imputaba a la empresa, de manera estimada, una renta igual a la calculada a partir de esos coeficientes de estimación presuntiva.

Este primer tipo de uso del *big data* para combatir el fraude fiscal se ha ido mejorando con el tiempo. Los coeficientes de estimación presuntiva fueron sustituidos por los denominados “parámetros contables”, introducidos en el artículo 3, apartados 181 y siguientes de la ley n.º 549 de 1995 (Marcheselli, 2008; Tosi, 1999; Basilavecchia, 1994: 279; Fazzini, 1996: 309;

Marongiu, 2002: 6875; Filippi, 1995), y, posteriormente, por los “estudios de sector” –artículo 62-bis del decreto-ley n.º 331 de 1993–, introducidos en 1998 (Garbarino, 1997 I: 87; Giorgi, 2001: 659; Gallo, 2000: 1495; Beghin, 2007a: 173; Beghin, 2007b: 1974; Corasaniti, 2008: 15; Fantozzi, 2006: 396; Gioè, 2007: 1726; Girelli, 2012: 725; Manzoni, 2008: 1243; Marcheselli, 2009: 3624; Marcheselli, 2004: 991; Marcheselli, 2007: 801; Marcheselli, 2006: 1048; Versiglioni, 2007; De Mita, 2005: 1140).

El uso de los “estudios de sector”, como instrumentos de control en manos de la Administración tributaria, se hizo tan común y frecuente que la jurisprudencia (Casación, Secciones Unidas, sentencia n.º 26635 de 2009) aclaró que la mera existencia de una diferencia entre lo declarado y el resultado de esos estudios del correspondiente sector no podía constituir la única motivación en la que se basase una liquidación tributaria (Marcheselli, 2011; Basilavecchia, 2010: 2343; Fiaccadori, 2010: 253; Accordino 2014:635).

Después de esta moderación en la utilización administrativa de los citados “estudios de sector”, impuesta jurisprudencialmente, su aplicación ha ido perdiendo importancia paulatinamente (Della Valle, 2014: 702), y han sido sustituidos por unos nuevos y más refinados instrumentos de análisis del riesgo de fraude fiscal: los “indicadores sintéticos de fiabilidad” –en adelante, ISA–, establecidos en el art. 9-bis del Decreto Ley n.º 50 de 2017, definidos en los correspondientes Decretos ministeriales (Paparella *et al.*, 2023: 244; Giovanardi, 2024: 109).

El sistema de los ISA permite dar a los distintos contribuyentes, empresarios o profesionales, una “calificación” de fiabilidad fiscal<sup>1</sup>. Esto permite concentrar los controles sobre los contribuyentes con una “calificación” baja e incentivar la conformidad, ofreciendo a los contribuyentes con “calificación” alta algunas ventajas y simplificaciones, como, por

---

<sup>1</sup> En el momento de presentar la declaración, los empresarios o profesionales deben rellenar un documento adicional, además de la declaración tributaria propiamente dicha: el denominado Formulario ISA. Este documento solicita que se indiquen una serie de datos: el personal dedicado a la actividad (empleados, colaboradores, administradores, socios, etc.), los principales datos contables de la actividad (ingresos, valor de la producción, costes, provisiones, amortizaciones, existencias en almacén, etc.), así como toda una serie de datos adicionales acerca de los distintos sectores de actividad (p.ej., número de locales en que se lleva a cabo la actividad comercial, materias primas utilizadas en la actividad de la empresa, tipo de clientes, fases de desarrollo de la producción, etc.). En función del tipo prevalente de actividad que la empresa realiza (el denominado código ATECO), la Agencia Tributaria italiana prepara distintos tipos de Formularios ISA: existen, por tanto, centenares de Formularios ISA diversificados, en función de los tipos de actividades económicas realizadas en Italia. Coincidiendo con cada tipo de actividad (o grupos de actividades similares), el Ministerio italiano de Economía y Hacienda prepara, con los correspondientes decretos, actualizados cada año, complejas funciones matemáticas, que permiten estimar la coherencia de los datos declarados por los contribuyentes en los distintos campos de los Formularios ISA (véanse, por ejemplo, los decretos ministeriales del 8 de febrero de 2023 y del 18 de marzo de 2024 y los anexos correspondientes). La función se elabora a partir de los datos declarados por el contribuyente los años anteriores, los datos declarados por la generalidad de los contribuyentes que se dedican a la misma actividad, y los datos que la Administración tributaria tiene a disposición en sus bases de datos. Una vez que el contribuyente ha rellenado el Formulario ISA, la Agencia Tributaria italiana, mediante un programa informático creado expresamente, pone automáticamente a su disposición el resultado del cotejo entre los datos indicados en el Formulario y la aplicación de las funciones previstas en el Decreto Ministerial. El programa informático, en particular, permite mostrar indicadores de fiabilidad

ejemplo, ser excluidos de las determinaciones extracontables por métodos indirectos y el acortamiento del plazo de prescripción para notificar una liquidación tributaria.

Esto incentiva a muchos contribuyentes, cuyos datos contables no permitirían alcanzar la “calificación” máxima de los ISA, a ponerse al día espontáneamente conforme a los valores necesarios para obtenerla (art. 9-bis, apartado 9 del decreto-ley n.º 50 de 2017), traducándose en un incremento inmediato de la recaudación tributaria.

Como se verá, un mecanismo análogo se sitúa también en la razón de ser del nuevo instrumento jurídico del acuerdo previo bienal (“concordato preventivo bienal”).

#### 4. EL DESARROLLO DE LAS BASES DE DATOS FISCALES, TAMBIÉN GRACIAS A LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

El funcionamiento de los sistemas de estimación presuntiva y de predicción del riesgo de evasión –como los ISA–, presupone la disponibilidad por parte de la Administración tributaria de datos suficientes para elaborarlos y, si es posible, para procesarlos del modo más preciso. En Italia, ello resulta posible gracias a la existencia de bases de datos fiscales que contienen una enorme cantidad de información sobre los contribuyentes, constantemente actualizadas.

En muchos casos, el uso de las tecnologías informáticas por parte de la Administración tributaria es fundamental para implementarlas: no hay más que pensar en las distintas campañas para hacer mapas del territorio –incluso mediante drones– para descubrir los “inmuebles fantasmas” y regularizarlos en el Catastro<sup>2</sup>.

Por otro lado, en casos todavía más numerosos, los datos declarados directamente por los contribuyentes son los que hacen crecer y ponerse al día a las bases de datos fiscales, a partir del modelo de la *distributed ledger technology* (a menudo indicada, con una *sinécdoque*, como *blockchain*) (Farri, 2020a: 115, especialmente nota 27).

---

(referidos a las estimaciones de los ingresos, las estimaciones del valor añadido y de la renta por empleado en la actividad, así como a otros informes en relación con la gestión típica de la actividad, como por ejemplo la duración y la regularización de cargas acumuladas) e indicadores de anomalía (referidos a posibles desajustes entre los datos y la información dada en las declaraciones, o que surjan del cotejo con bases de datos externas, así como a situaciones fuera de la normalidad o carentes de coherencia de los perfiles contable y de gestión que señalan condiciones atípicas con respecto al sector y al modelo de organización al que se refieren). La media del valor atribuido a cada uno de los indicadores elementales expresa, en una escala de 1 a 10, la puntuación del índice sintético y representa la situación del contribuyente con respecto a dichos indicadores: cuando más alto sea el valor del índice, más alta será la fiabilidad fiscal atribuida al sujeto (en estos términos se expresa la circular de la Agencia Tributaria italiana, n.º 17/E/2019). El contribuyente puede adecuar los datos, con respecto a los cuales se haya detectado alguna forma de incoherencia, para obtener una puntuación más alta y los beneficios correspondientes. La adecuación se lleva a cabo, en particular, declarando otros componentes positivos (“adecuación”) que no consten en las escrituras contables, y pagando espontáneamente los impuestos pertinentes.

<sup>2</sup> La denominada aerofotogrametría, introducida ya en el art. 2, apartados 33 y siguientes, del decreto ley n.º 262 de 2006 (Paparella, Farri y Cardella, 2023: 241; Pascuzzi, 2020: 143). Por una posible prospectiva futura, Paonessa, 2023: 471.

El uso del *blockchain* ha permitido poner a disposición de la Administración tributaria una inmensa cantidad de información que ésta utiliza para hacer cada vez más eficaces las actuaciones de control sobre los contribuyentes (Paparella, 2023a: 155; Cordeiro Guerra, 2020: 921 y ss.; Dorigo, 2020: 87; Carpentieri, 2023: 127; Fedele, 2023: 161; Quattrocchi, 2022: 623; Carrozzino *et al.*, 2018: 169; Mariniello, 2024; Guidara, 2023: 384; Francioso, 2023: 47; Consolo, 2023a: 153; Fasola, 2023: 79; Fidelangeli y Galli, 2022: 118, Ragucci, 2019: 261).

Esta implementación ha recibido un impulso decisivo con la puesta en marcha generalizada del sistema de facturación electrónica, en el año 2019 (art. 1, apartados 909 y siguientes de la Ley n.º 205 de 2017) (Logozzo, 2015: 119; Visco, 2019: 1671; Farri, 2023b: 194), tras una primera fase en la que la obligación de facturación electrónica se exigía únicamente para las facturas emitidas a la Administración pública (art. 1, apartados 209 y siguientes de la ley n.º 244 de 2007). Como consecuencia de su aplicación, todos los datos de todas las facturas emitidas en el territorio nacional, con pocas excepciones, se registran en el “gran cerebro” de la Agencia Tributaria italiana. Este proceder permite efectuar controles cruzados prácticamente inmediatos sobre el pago del IVA, y detectar la presencia de índices reveladores de la existencia de fraude fiscal: una especie de “luz roja” que se enciende inmediatamente ante determinadas alertas o señales de riesgo.

Otro gran impulso a este sistema de análisis del riesgo de fraude fiscal, en nuestros días ya fuerte y bien rodado, ha sido el determinado por la reforma fiscal actualmente en curso. La reforma se puso en marcha a raíz de la Ley delegante n.º 111 de 2023, y, a tal efecto, el Gobierno ha publicado ya numerosos decretos legislativos para lograr su aplicación práctica. Entre las normas de reforma ya aprobadas, el art. 2 del Decreto Legislativo n.º 13 de 2024 dispone un gran proyecto de interconexión de todas las distintas bases de datos gestionadas por la Administración tributaria y por muchas otras Administraciones públicas.

Su entrada en funcionamiento multiplicará, todavía más, los datos a disposición de la Administración tributaria para descubrir a los defraudadores y para verificar la congruencia de los datos declarados por los contribuyentes. Y, además, multiplicará también la eficacia del cobro coactivo automatizado de deudas tributarias, permitiendo la más ágil identificación de las cantidades de dinero que pueda disponer un contribuyente deudor que no pague espontáneamente los impuestos, para permitir un rápido embargo.

## 5. NOTIFICACIONES AUTOMATIZADAS DE LIQUIDACIÓN Y PROCEDIMIENTO CONTRADICTORIO

En el sistema tributario italiano, se mantiene vigente el principio general según el cual la recaudación administrativa de los tributos defraudados solamente puede realizarse si se basa en una decisión “humana” (Paparella, 2023a; Corasaniti, 2022; Contrino, 2023a: 105; Del Federico *et al.*, 2021: 7; Farri, 2020a; Salanitro, 2021: 397). Será siempre necesario que los funcionarios “humanos” comprueben las alertas procedentes del sistema que gestiona las bases de datos o las estimaciones derivadas de la elaboración de dichos datos, antes de notificar una liquidación a un contribuyente y exigir el pago del correspondiente tributo. Y debería ser siempre necesario que, antes de notificar una liquidación basada en los resultados de la aplicación de la inteligencia artificial, se

permita que el contribuyente pueda acudir a un procedimiento administrativo contradictorio efectivo.

Por lo demás, este principio general presenta algunas excepciones, no solo relacionadas con las liquidaciones automatizadas de las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente, a las que hemos hecho referencia con anterioridad (§ 2).

Cuando una indicación procedente de una alerta automatizada se considera que tiene naturaleza objetiva e incontrovertible, el acto administrativo puede ser emitido sin intervención humana, incluso fuera de los limitados supuestos recogidos en el art. 36-bis del Decreto Presidencial (D.P.R.) n.º 600/1973. Por ejemplo, si se indica como renta de bienes raíces de un determinado inmueble a una renta catastral distinta de la que tiene fijada efectivamente el Catastro, el *software* tiene la capacidad de corregir automáticamente el dato y emitir la notificación de una liquidación íntegramente automatizada, acompañada por la simple aplicación de los datos de identificación del funcionario responsable. Igual solución se aplicaría tanto a tributos que no sean los Impuestos sobre la renta, como a algunos supuestos de tributos regionales o locales.

Recientemente, la lista de estos actos administrativos emitidos sin intervención humana se ha definido, todavía más, en el Decreto del Ministro de Economía y Hacienda, de 24 de abril de 2024 (Salanitro, 2024; Miceli 2024: 324; Ferranti 2024: 2135;). El Decreto enumera específicamente los actos que pueden emitirse de forma automatizada y semiautomatizada, y que pueden dictarse sin la realización previa de un procedimiento administrativo contradictorio del que se habla en el artículo 6-bis de la ley n.º 212 de 2000<sup>3</sup>, conocido como “Estatuto de los derechos del contribuyente” (Salvini, 2024: 15; Carpentieri, 2024: 27; Ragucci, 2024: 19). En algunos de estos tipos de actos, como la liquidación automatizada, se han previsto formas de contradictorio específicas, que se rigen por las normas que se refieren específicamente a ellos<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> El artículo 6-bis establece que todos los actos impositivos, exceptuando los automatizados, semiautomatizados y otros, recogidos en el correspondiente decreto ministerial (actualmente, el decreto ministerial de 24 de abril de 2024), deben estar precedidos, so pena de posible anulación, de un procedimiento contradictorio informado y efectivo con el contribuyente. Para permitir el contradictorio, la Administración tributaria comunica al contribuyente un “esquema de acto” y concede un plazo de sesenta días para presentar observaciones. El acto no se adopta antes del vencimiento de este plazo, so pena de posible anulación. Si la Administración comparte las observaciones del contribuyente, el procedimiento se archiva. Si, por el contrario, la Administración no las comparte y considera que debe notificar de todos modos el acto impositivo, en su justificación debe motivar específicamente las razones porque las que ha optado por no aceptar las alegaciones del contribuyente.

<sup>4</sup> Se trata de las formas de liquidación ya enunciadas anteriormente en el § 2. Cuando la liquidación automatizada señala un error del contribuyente, del que deriva una deuda, se le informa mediante un “apercibimiento previo”. Al recibir el apercibimiento previo, el contribuyente puede pagar espontáneamente (con reducción de las sanciones) o bien presentar alegaciones, en un plazo de 30 días, mediante un canal telemático (denominado *Civis*). La Agencia Tributaria Italiana, en caso de aceptar las alegaciones, archiva el expediente. En caso de aceptarlas parcialmente, emite un nuevo apercibimiento previo de corrección. En caso de no aceptarlas o cuando el contribuyente no ha presentado alegaciones, se emitirá directamente un aviso de cobro, sin pasar previamente por la notificación de otros actos. *Cf.*, sobre el tema, Zuccarello, 2024: 285.

Se trata de casos de automatización avanzada que se prestan a ser reconducidos a la definición de inteligencia artificial indicada en el apdo. 1: de hecho, la máquina, a partir de informaciones de entrada genera resultados de salida consistentes en auténticas decisiones, que producen efectos en el sistema tributario.

También, más allá de los supuestos en los que los actos impositivos se envían de forma automatizada y sin intervención humana, las liquidaciones y demás actos de la Administración tributaria se dictan en cada caso –es decir, también cuando se produce la intervención humana– en un documento digital. Este documento se firma en modalidad digital, y se notifica digitalmente a los contribuyentes dotados de una dirección de correo electrónico certificado (Lombardi, 2021a: 137; Lombardi, 2021b: 144; Selicato, 2024: 29). Se aplican las normas del Código de la Administración Digital<sup>5</sup>, cuando sus previsiones no hayan sido específicamente derogadas por Leyes tributarias especiales<sup>6</sup>.

## 6. LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL AL SERVICIO DEL COMPLIANCE

La automatización avanzada y la inteligencia artificial aplicada en la materia tributaria no solo es ventajosa para la Administración tributaria –permitiéndole llevar a cabo actuaciones de control más eficaces–, sino que es ventajosa también para los contribuyentes, ya que le permite una importante simplificación a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Ante todo, conviene recordar que, desde el año 2015, cuando surgen incongruencias entre lo declarado por el contribuyente y lo que se contiene en las bases de datos fiscales, al contribuyente se le informa de la incongruencia, incluso antes de que se inicie formalmente un procedimiento de liquidación automatizada de la declaración o de que se lleve a cabo un procedimiento dirigido a su comprobación e investigación tributaria. Así se realiza mediante lo que se han dado en llamar cartas “de *compliance*”, cuya finalidad es favorecer la regularización espontánea por parte del contribuyente, corrigiendo posibles errores que pudiera haber cometido, para que pueda disfrutar de una reducción en las sanciones (artículo 1, apartados 634 y siguientes de la Ley n.º 190 de 2014)<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> El Código de la Administración Digital se recoge en el Decreto Legislativo n.º 82 de 2005. El Decreto dispone las reglas generales a través de las cuales las Administraciones públicas aseguran la disponibilidad, la gestión, el acceso, la transmisión, la conservación y la posibilidad de utilizar los actos administrativos en modalidad digital. El artículo 2, apartado 6-bis del Código establece que las normas de dicho Código se aplican a los actos de liquidación, rectificación, comprobación e imposición de las sanciones de naturaleza tributaria; en lo que se refiere a las actividades y funciones de inspección y control fiscal, las normas del Código sobre la digitalización se aplican solo en parte.

<sup>6</sup> La más importante de ellas es el artículo 60-ter, apartado 5 del D.P.R. n.º 600 de 1973, en materia de notificaciones: para recibir la notificación de los actos tributarios, puede de hecho elegirse un domicilio digital especial distinto del domicilio digital general previsto en el Código de Administración digital.

<sup>7</sup> Según el artículo 13 del decreto legislativo n.º 472 de 1997, ahora incorporado en el artículo 14 del Decreto Legislativo Italiano n.º 173 de 2024, que contiene el sistema de la denominada “autorregularización tributaria” (“*ravvedimento operoso*”), el contribuyente que corrija los errores cometidos en la declaración antes de haber recibido la notificación de una liquidación o un aviso de

Se trata de un caso relativamente simple de uso de técnicas de automatización, que no obstante adquiere particular utilidad en la práctica.

Otro ámbito en el que se está poniendo en marcha el uso de la informática jurídica es en la mejora del índice de certeza del Derecho, en nuestro ordenamiento italiano (sobre el tema de la certeza del derecho en la materia tributaria: Della Valle, 2001; Logozzo, 2002; Farri, 2021: 720 y ss.). Hasta hoy, el contribuyente honesto que quería evitar cometer errores en la interpretación y aplicación de la norma tributaria podía consultar, principalmente, las circulares y los demás documentos de interpretación administrativa, así como la posibilidad de efectuar una consulta a la Administración tributaria (art. 11 del Estatuto de los derechos del contribuyente) (Farri, 2023a: 175 y ss.; en general sobre las interpelaciones: Versigliani, 2005; Fransoni, 2020; Viotto, 2017 I: 691; Del Federico, 2008: 155; Pistolesi, 2007).

Actualmente, los contribuyentes que son personas físicas y las pequeñas empresas tienen la posibilidad de obtener un asesoramiento jurídico simplificado automatizado por parte de la Agencia Tributaria italiana. Así se prevé en el nuevo artículo 10-nonies del Estatuto de los derechos del contribuyente, introducido por la reforma fiscal de 2023-2025<sup>8</sup>. El portal no se ha activado todavía, pero debería permitir que se obtuviese una opinión simplificada sobre la cuestión concreta planteada por el contribuyente, basada en el *stock* de documentos interpretativos publicados por la Agencia Tributaria italiana (en particular, circulares y respuestas a consultas). Si el contribuyente se ciñe a aplicar

---

cobro, y pague espontáneamente las mayores cuantías impositivas derivadas de esos errores, está sujeto a la aplicación de una sanción por valor de una fracción de la sanción mínima que la norma establece para el tipo de violación cometida. Dicha fracción varía en función del momento en que se efectúa la corrección: si la corrección se lleva a cabo después de que la Agencia Tributaria italiana haya concluido la fase de control, el importe a pagar en concepto de sanciones es de un cuarto del mínimo que la norma establece; si la corrección tiene lugar en un período de noventa días a partir de la detección del error, se deben pagar las sanciones por un importe igual a un noveno del mínimo legal que la norma establece. Entre estos dos extremos, la reducción de la sanción varía según el momento en que se lleva a cabo la regularización: se aprecia fácilmente la importancia de las cartas de *compliance*, a través de las cuales el contribuyente puede conocer rápidamente los errores que los programas informáticos de la Agencia Tributaria italiana hayan podido encontrar. Para completar la explicación, hay que señalar que, en algunos tipos de infracción, se ha dispuesto también una reducción en una medida igual a un décimo del mínimo.

<sup>8</sup> El artículo 10-nonies del Estatuto de los derechos del contribuyente, introducido mediante el Decreto Legislativo Italiano n.º 219 de 2023, establece que las personas físicas y las pequeñas empresas pueden acceder gratuitamente a una base de datos específica de la Agencia Tributaria italiana que, siempre en el marco del respeto a la normativa en materia de protección de los datos personales, contiene todos los documentos interpretativos publicados por la Agencia Tributaria italiana (en particular, circulares y respuestas a interpelaciones). El contribuyente que tenga un caso concreto y personal que resolver puede elevar una pregunta al sistema, y la base de datos tiene la capacidad de proporcionar una respuesta. Si el contribuyente se atiene a esa respuesta, evitará que se apliquen intereses y sanciones, también en caso de que, por cualquier motivo, la Agencia Tributaria italiana cambie de opinión en un segundo momento. En caso de que la base de datos no tenga una respuesta que proporcionar, informará de ello al contribuyente, quien, llegado aquí, tiene derecho a presentar una instancia de interpelación, según el artículo 11. Sobre este tema, *cf.* Zizzo, 2025; Zizzo, 2024: 139; Stancati, 2024: 3986; Cazzato, 2024: 1111.

la opinión administrativa recibida, no tiene que afrontar el riesgo de ser sancionado, incluso aunque el funcionario humano considerase errónea la respuesta facilitada. Una forma de validación vinculante de la respuesta para la Administración que, si bien no se corresponde con la consulta propiamente dicha (que determina la nulidad de los actos impositivos que difieren de ella), constituiría probablemente el primer caso en que el ordenamiento jurídico asocia efectos jurídicos vinculantes a contenidos producidos exclusivamente mediante inteligencia artificial generativa.

De hecho, el nuevo sistema podrá examinar todos los documentos interpretativos anteriores, sintetizar los principios generales, confrontarlos con la pregunta concreta que el contribuyente haya planteado y elaborar una respuesta en forma discursiva que exprese los principios extraídos del acopio de documentos para obtener una solución en relación con el caso concreto. El sistema, por tanto, se caracterizará al mismo tiempo por procesos de deducción e inducción lógica y se basará en las técnicas de autoaprendizaje típicas de los más avanzados sistemas de inteligencia artificial generativa.

## **7. EN PARTICULAR, LA “DECLARACIÓN PRE-CONFECCIONADA” (DICHIAIAZIONE PRECOMPILATA) Y EL “ACUERDO PREVIO” BIENAL (CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE)**

Más allá de los casos arriba explicados, las dos mayores simplificaciones, de interés para los contribuyentes, a través del uso y aplicación de las técnicas informáticas en el sector tributario son: la declaración pre-confeccionada (*dichiarazione precompilata*) y el acuerdo previo bienal (*concordato preventivo biennale*).

El considerable aumento de los datos almacenados en las bases de datos fiscales permite a la Administración tributaria conocer, de antemano, una serie de elementos que los contribuyentes incluirán previsiblemente en sus declaraciones. Solo hay que pensar en los rendimientos del trabajo personal asalariado y asimilados (como las pensiones), en las retenciones practicadas, las deducciones y reducciones que corresponden en función de los gastos realizados mediante pagos rastreables. En consecuencia, la Agencia Tributaria italiana actualmente tiene la capacidad de confeccionar, previamente, la declaración de muchas categorías de contribuyentes (Farri, 2023b: 191; Ronco, 2023: 37; Gianoncelli, 2023: 49; Pizzabiocca Lanzi, 2024: 187). Así, en particular, los titulares de rentas de trabajo asalariado y asimilados encuentran, en su propio espacio digital dedicado a las relaciones con la Agencia Tributaria italiana (denominado “cajón fiscal”), un borrador de declaración ya confeccionada, que pueden aceptar en su totalidad, modificarlo (por ejemplo, para añadir algunas deducciones y reducciones no registradas automáticamente en el formulario) o bien ignorarlo, presentando una declaración o autoliquidación tributaria *ex novo*. Esto ha supuesto una gran simplificación para muchos contribuyentes –que fue introducida a partir de 2015, con la entrada en vigor del artículo 1 del Decreto Legislativo n.º 17 de 2014<sup>9</sup>–.

<sup>9</sup> Cf. Agenzia delle Entrate, circular del 25 junio 2021, n.º 7; Disposición del Director de la Agenzia delle Entrate del 30 settembre 2021, n.º 249936; Disposición del Director de la Agenzia delle Entrate del 19 mayo 2022, n.º 173217 y n.º 173218.

En línea con las innovaciones introducidas en materia de Impuestos sobre las rentas, en lo atinente a las operaciones IVA efectuadas desde el año 2022, la Agencia Tributaria italiana también ha puesto a disposición de los sujetos pasivos de IVA residentes y establecidos en Italia, el borrador de la declaración anual de IVA, en un área expresamente reservada de su propio sitio web institucional, llevando a efecto lo dispuesto en el artículo 4, apartados 1 y 1-bis del decreto legislativo n.º 127 de 2015, con las enmiendas introducidas en el decreto ley n.º 41 de 2021.

Se trata de aplicaciones que, si bien no entran en el concepto de inteligencia artificial propiamente dicha en los sentidos expresados en el apartado 1, dan vida a formas de automatización avanzada particularmente útiles para los contribuyentes.

La reciente reforma fiscal –iniciada con la Ley n.º 111 de 2023, todavía en proceso de realización por parte del Gobierno y del Parlamento, que tienen hasta el 31 de diciembre de 2025 para concluirla– se ha marcado un objetivo para ir incluso más allá con respecto a la confección previa de las declaraciones correspondientes a los períodos tributarios finalizados. Para otros tipos de contribuyentes –en particular, para empresas y profesionales–, se ha llegado a prever, a partir de la inteligencia artificial, la renta que podrán producir en el período impositivo en curso y en el siguiente, y se ha dado la posibilidad de aceptar esta previsión formalizando un acuerdo previo bienal (“concordato preventivo bienal”) (Cardella, 2024; Canè, 2024 1: 107; Giovannini, 2023: 602; Giovannini, 2024a: 44; Paparella, 2024: 40; Versiglioni, 2024: 46; Mastroiacovo, 2023: 479 y ss.; Nicotina, 2024: 171; Giovannini 2024b: 43; Giovannini, 2024c: 55; Mastroiacovo, 2024a: 69; Gianoncelli, 2024: 91).

A partir de 2024, la Agencia Tributaria italiana pone a disposición de los empresarios y profesionales una propuesta de acuerdo, elaborada a partir de los datos declarados por la empresa o por el profesional en los años anteriores, evaluados sobre la base de la “calificación” ISA obtenida por el contribuyente (y, por tanto, aumentados allí donde la calificación no fuese igual a 10) y reelaborados a partir de un algoritmo que tiene en cuenta la información que las bases de datos fiscales ponen a disposición de la Administración, en general. En caso de aceptación por parte del contribuyente, la Hacienda pública se asegura una recaudación, incluso aunque las rentas efectivas del contribuyente fueran inferiores en esos años. Del mismo modo, el contribuyente pagará los Impuestos sobre la renta acordados, aunque su renta efectiva fuese superior, aunque estará obligado a cumplir con las obligaciones de contabilizar y declarar la renta en su medida efectiva, de modo que las propuestas elaboradas para los años siguientes puedan basarse en datos concretos y actualizados. Naturalmente, se han establecido formas de cese y vencimiento del acuerdo, también para evitar comportamientos instrumentales y fraudulentos por parte de los contribuyentes. Habida cuenta de los vínculos europeos, dicho acuerdo previo no se aplica al campo del IVA.

Se trata de un caso típico y particularmente relevante de uso de inteligencia artificial predictiva, según la definición que se da en el apdo. 1 de este artículo.

La disciplina del “concordato preventivo bienal” se recoge en el Título II del Decreto legislativo n.º 13 de 2024, y se desarrolla en la circular 18/E/2024. Se trata de una de las innovaciones más interesantes de la política fiscal italiana de los últimos años, si bien, de momento, parece prevalecer en los contribuyentes una actitud de prudencia, incluso

en relación con la necesidad de obtener las oportunas aclaraciones en cuanto a la implementación concreta y a las implicaciones prácticas de este nuevo sistema.

## 8. EL PROCESO

Por el contrario, un ámbito en el que la inteligencia artificial propiamente dicha todavía no ha encontrado espacios concretos de aplicación es en el del proceso tributario. La reforma fiscal en curso ha completado (en particular con el decreto legislativo n.º 220 de 2023) la digitalización del proceso tributario: todos los actos que se llevan a cabo en él son digitales en origen (art. 17-ter del decreto legislativo n.º 546 de 1992), y cada una de las partes tiene la facultad de solicitar el desarrollo de la audiencia de manera telemática (art. 34-bis del decreto legislativo n.º 546 de 1992) (Farri, 2023c: 706; Odoardi, 2023: 275 y ss.; Montalcini *et al.*, 2021: 165 y ss.; Varrone, 2021: 145; Buccarella *et al.*, 2021: 145; Puri, 2022: 83; Manoni, 2022: 1484).

No obstante, actualmente no se contempla ninguna forma de utilización oficial de inteligencia artificial generativa en este contexto. En 2022, el Departamento fiscal y el Consejo de Presidencia de la Justicia Tributaria iniciaron un proyecto –denominado “Prodigit”–, que habría debido contemplar también la realización de un instrumento de auténtica justicia predictiva (Marello, 2022: 1039; De Cono, 2024: 201; Farri, 2023d: 841; Farri, 2023e: 247; Marcheselli, 2023: 203; Buccico, 2023: 213; Fransoni, 2023: 297; Muleo, 2023: 313; Fidelangeli y Santin, 2023: 327; Mastroiacovo, 2024b: 211; Melis, 2024: 255). Esto hubiera permitido la generación de borradores de sentencias, basadas en las máximas de la jurisprudencia tributaria cargadas en el sistema, que el juez encargado de la causa habría valorado libremente. Sin embargo, esta parte del proyecto no se ha completado.

Tampoco, en la actual coyuntura, se utilizan oficialmente instrumentos para la lectura y resumen automático de los actos procesales.

## 9. LOS RIESGOS DEL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN MATERIA TRIBUTARIA Y LA NECESIDAD DE ASEGURAR LA TRANSPARENCIA DE LOS ALGORITMOS

El uso masivo que se ha hecho en Italia de la inteligencia artificial en materia tributaria ha sacado a la luz, junto con las potencialidades positivas, también los grandes riesgos que la acompañan (Contrino, 2023a; Dorigo, 2022a: 965; Dorigo, 2022b: 199; Del Federico y Montanari, 2021; Farri, 2020a).

Dos de estos grandes riesgos han sido objeto de sentencias específicas por parte de autoridades regulatorias o jurisdiccionales italianas.

Ante todo, se ha planteado el problema de la transparencia de los algoritmos usados como base del funcionamiento de los sistemas de inteligencia artificial. El problema tiene un alcance general y se refiere a la inteligencia artificial, en su conjunto. Cuando se habla de Derecho público, en general, y de Derecho tributario, en particular, este problema se agudiza todavía más. De hecho, en estos ámbitos jurídicos, la transparencia

del proceso de formación de las reglas y la necesidad de su legitimación democrática asumen una relevancia de orden constitucional: estos principios constituyen, de hecho, dos de los contenidos esenciales de la “reserva de ley”, que casi todas las Constituciones modernas incluyen en materia de Administración pública, en general, y de imposición de los tributos, en particular.

El máximo órgano de justicia administrativa italiano, el Consejo de Estado, ha afrontado el problema de la transparencia de los algoritmos con tres importantes decisiones, que se refieren a ámbitos del Derecho público (Police, 2022: 493; Pesce, 2022: 505; Costantino, 2022: 1527; Protto, 2022: 1507; Simoncini, 2020 1; Avanzini, 2019; Galetta, 2020; Lo Sapio, 2021 16: 114; Longo, 2022: 349) distintos del Derecho tributario, pero que afirman principios válidos también en este ámbito jurídico.

En particular, con la sentencia n.º 2270 de 2019, asumida por la jurisprudencia posterior, el Consejo de Estado ha afirmado que «el mecanismo a través del que se concreta la decisión robotizada (es decir, el algoritmo) debe ser “cognoscible”, según una declinación reforzada del principio de transparencia, que implica también el de la plena cognoscibilidad de una regla expresada en un lenguaje diferente del jurídico. Dicha cognoscibilidad del algoritmo debe garantizarse en todos los aspectos: de sus autores al procedimiento usado para su elaboración, el mecanismo de decisión, incluyendo las prioridades asignadas en el procedimiento de evaluación y de toma de decisiones y de los datos seleccionados como relevantes. Todo ello para poder verificar que los resultados del procedimiento robotizado sean conformes a las prescripciones y a las finalidades establecidas por la ley o por la propia administración antes de dicho procedimiento, y para que queden claras –y por consiguiente puedan ser objeto de corrección– las modalidades y la reglas en función de las cuales se ha configurado... En segundo lugar, la regla algorítmica debe ser, no solo cognoscible de por sí, sino también estar sujeta al pleno conocimiento, y a la plena capacidad correctiva, del juez administrativo» (cf., por un comentario, Mattera, 2020: 809; Carloni, 2020: 273).

Recientemente, el Consejo de Estado ha dictado también una sentencia específicamente dedicada a la transparencia del uso de las técnicas de inteligencia artificial en materia tributaria. La traducción en módulos informáticos de la normativa tributaria debe ser completa e idónea para considerar fielmente los hechos concretos previstos por la Ley, siendo ilegítima su consideración solamente parcial (Consejo de Estado, sent. n.º 8537 de 2024).

El respeto a estos principios resulta fundamental para que el uso de las tecnologías puestas a disposición de la inteligencia artificial en esta materia resulte compatible con los principios del ordenamiento constitucional democrático. También la lucha contra el fraude fiscal debe combatirse con las armas del Derecho. Nuestros sistemas jurídicos avanzados no toleran el lema “*silent leges inter arma*”.

En Italia, del desarrollo de los algoritmos y de los programas *software* de inteligencia artificial utilizados por la Administración tributaria se encarga una sociedad anónima, titularidad del Ministerio de Economía y Hacienda: Sogei S.p.A. Algunos proyectos, como el Prodigit, se han visto complementados por la creación de un comité ético, que garantiza que, en la formación del algoritmo, se respete un código ético de principios de transparencia, democrático, no discriminación, verificabilidad. Sin embargo, el mecanismo

de formación del algoritmo no ha cumplido con análogas garantías de transparencia y participación.

## 10. LA DIFÍCIL RELACIÓN ENTRE SISTEMAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y PROTECCIÓN DE LA CONFIDENCIALIDAD DE LOS DATOS PERSONALES

Otro problema que se ha planteado de manera particularmente relevante y precoz en el sistema tributario italiano es la protección de la confidencialidad de los datos personales (Pitruzzella, 2022: 666; Contrino, 2023b: 4; Paparella, 2023b: 3; Contrino, 2023c: 110; Conte, 2023: 133; Consolo, 2023b: 179 y ss.; Marinello, 2022: 1; Contrino, 2019: 7; Contrino, 2023d: 533; Marcheselli y Ronco, 2022 I: 91; Contrino y Ronco, 2019: 599; Conte, 2024 I: 125; Tomo, 2022: 908; Pontillo, 2024: 97; Palumbo, 2021; Quarta, 2020).

Los datos con que se alimentan los algoritmos que sirven de base a los instrumentos de inteligencia artificial utilizados en materia tributaria son los contenidos en las numerosas bases de datos a disposición de la Administración tributaria.

Estos datos, a su vez, son capaces de fotografiar una parte muy considerable de la vida de los contribuyentes. Por ello, es necesario que su recogida se limite a los datos efectivamente indispensables para el funcionamiento de los algoritmos, y que la conservación de estos datos se lleve a cabo de forma segura.

(A) En cuanto al primer aspecto, la Autoridad italiana garante de la protección de los datos personales —el Garante de la Privacidad— ha emitido dos dictámenes negativos con respecto al sistema de facturación electrónica adoptado en Italia (decisiones n.º 481 de 15 de noviembre de 2018 y n.º 511 de 20 de diciembre de 2018). De hecho, el sistema disponía que se registrasen en las bases de datos de la Administración tributaria no solo los datos fiscalmente relevantes, sino el contenido integral de la factura. Así, por ejemplo, en las bases de datos fiscales se registraba, no solamente la compra de un libro a un cierto proveedor por un determinado importe, sino también el título del libro. Parece evidente que se trata de un elemento excesivo y desproporcionado con respecto a lo que se necesita para satisfacer el interés público en el funcionamiento eficaz de los algoritmos fiscales. Dicha posición se ha confirmado también con la decisión n.º 133 de 9 de julio de 2020 (Farri, 2023b: 203; Farri, 2020a: 122).

Otro aspecto esencial es garantizar la calidad de los datos que son la base del funcionamiento de los mecanismos de inteligencia artificial. Si el *input* es de poca calidad, necesariamente también el *output* será de poca calidad: “*garbage in, garbage out*” (Marcheselli, 2022: 714; Marcheselli, 2023: 203; Marcheselli, 2024). No se pueden introducir en las bases de datos fiscales, por ejemplo, datos tomados de las redes sociales. Estos pueden utilizarse, junto con otros elementos, para las comprobaciones tributarias, pero difícilmente se prestan a ser introducidos en el circuito de las bases de datos y a alimentar los algoritmos, dada su poca fiabilidad intrínseca.

Existen por tanto riesgos significativos de que el uso de las técnicas de inteligencia artificial en materia tributaria pueda infringir de forma desproporcionada el derecho a la confidencialidad de los datos personales de los contribuyentes.

Para proteger este derecho se han instaurado significativos mecanismos de control de derecho constitucional y europeo, pero no parecen siempre suficientes para eliminar riesgos del tipo de los arriba indicados.

En general, de hecho, las normas constitucionales y europeas no incluyen normas específicas en relación con la confidencialidad de los datos en materia tributaria: en particular, ni el Reglamento general de protección de datos n.º 679/2016, ni el Reglamento de Inteligencia Artificial n.º 1689/2024, contienen normas específicamente dedicadas a materia tributaria.

Como consecuencia, la materia tributaria suele recaer en la aplicación de las reglas generales.

Dichas reglas generales, no obstante, asignan a los legisladores la potestad de derogar los parámetros habituales de protección de la confidencialidad cuando prevalecen razones de interés público<sup>10</sup> y los límites que se imponen al ejercicio de la discrecionalidad de los legisladores en materia suelen estar constituidos por principios generales, como los de proporcionalidad y de minimización. Solo que, frente al carácter central de los valores correspondientes al cumplimiento de las obligaciones tributarias (valores de solidaridad, valores de igualdad, exigencias recaudatorias), se registra la tendencia a ampliar en grado máximo el espectro de la discrecionalidad de los legisladores cuando operan en campo fiscal.

Una clara muestra de dicha tendencia puede verse en el Considerando 59 al reglamento n.º 1689/2024 (*AI Act*), según el cual «Los sistemas de IA específicamente destinados a ser utilizados en procedimientos administrativos por las autoridades fiscales y aduaneras [...] no deben clasificarse como sistemas de IA de alto riesgo utilizados por las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley a efectos de prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de infracciones penales». Evaluación, esta, que es discutible, no solo en el fondo, sino ya desde el propio método, dado que los instrumentos de IA destinados a ser utilizados en procedimientos administrativos de las autoridades fiscales y de aduanas pueden tener una naturaleza y unos contenidos muy diversificados, que requerirían evaluaciones igualmente diversificadas bajo el perfil examinado por el

---

<sup>10</sup> Sirven como referencia, en particular, el artículo 52, apartado 1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el artículo 8, apartado 2 de la Convención para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, según el cual: «No deberá existir interferencia de una autoridad pública “con el ejercicio del derecho a la confidencialidad” excepto aquella que sea acorde con la ley y necesaria en una sociedad democrática interesada en la seguridad nacional, seguridad pública o el bienestar económico del país, la prevención del desorden o el crimen, la protección de la salud o la moral, o la protección de los derechos y libertades de otros». En el derecho derivado europeo, considérese, por ejemplo, el art. 23, apartado 1, letra e) del RGPD, que atribuye expresamente al derecho de la Unión o de los Estados miembros la posibilidad de limitar, a través de medidas legislativas, el alcance de las obligaciones y de los derechos establecidos por el propio reglamento, cuando tal limitación respete en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar objetivos importantes de interés público general de la Unión o de un Estado miembro, entre ellos en particular un interés económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal y presupuestario.

reglamento, de tal manera que su consideración como conjunto unitario, a partir de un criterio puramente funcional, denota la tendencia a asignar una prevalencia sistémica a la función tributaria con respecto a los derechos que el reglamento busca armonizar.

Dicha tendencia caracteriza no solo la labor de los legisladores, generalmente bastante sensibles a las peticiones de las administraciones tributarias<sup>11</sup>, sino también a los propios órganos jurisdiccionales. Equivale esto a decir que, cuando la finalidad del interés público está representada por la lucha contra la evasión fiscal, las valoraciones de proporcionalidad y minimización a menudo resultan bastante generosas incluso en sede judicial<sup>12</sup>).

(B) En lo que se refiere al segundo aspecto, la garantía de seguridad de la conservación de los datos requiere, al menos, el análisis de tres cuestiones.

En primer lugar, los datos que se utilizan para la elaboración de algoritmos y formas de control masivas deben ser eficazmente anonimizados. En este sentido, el Garante italiano de la privacidad, con el dictamen n.º 453 de 22 diciembre de 2021, ha especificado que la simple “pseudonimización” del dato podría no ser suficiente para hacerlo totalmente anónimo, dado que es un proceso demasiado fácil de revertir para los técnicos informáticos y los posibles *hackers*. Por eso, se han solicitado garantías adicionales para asegurar el anonimato efectivo de los datos utilizados de forma masiva para la elaboración de los criterios de análisis del riesgo de evasión, de conformidad con el artículo 1, apartado 682 de la ley n.º 160 de 2019 y con el artículo 11, apartado 4, del decreto-ley n.º 201 de 2011 (Farri, 2023b: 204; Farri, 2020a: 123).

En segundo lugar, es necesario que se respete escrupulosamente el principio de limitación de la finalidad en el uso de los datos contenidos en las bases de datos. Éstos deben poder ser utilizados única y exclusivamente para los fines previstos por la Ley, sin que la decisión sobre su utilización en otros supuestos pueda quedar en manos de la Administración.

Por último, es indispensable garantizar la máxima seguridad de los sistemas informáticos frente a ataques externos y a abusos procedentes del interior. Con esa finalidad, Italia ha constituido recientemente una Agencia para la Ciberseguridad Nacional, cuya tarea es asegurar la protección de las infraestructuras informáticas estratégicas a nivel nacional; entre ellas, las bases de datos fiscales. Dicha intervención resulta particularmente

---

<sup>11</sup> Lo que hace surgir más de una duda acerca del respeto al sentido más profundo y sustancial de la reserva de ley en el contexto actual, más allá del respeto en el plano formal, que no es objeto de discusión.

<sup>12</sup> No hay más que pensar en el caso de las obligaciones, asignadas a los profesionales por la directiva sobre la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, n.º 2011/16/UE, de denunciar, derogando el secreto profesional, las operaciones fiscales transfronterizas potencialmente agresivas o que supongan riesgo de evasión o elusión fiscal, de las que dichos profesionales hayan tenido conocimiento. Para esta circunstancia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea generosamente ha considerado respetados los principios de necesidad, proporcionalidad y minimización requeridos en el derecho primario (sentencia de 29 de julio de 2024, asunto C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers et al.*, espec. apdos. 133 y ss.).

oportuna, dado que, en los últimos años, en Italia se han producido violaciones gravísimas de la seguridad de estos sistemas.

El uso de la inteligencia artificial para combatir la evasión fiscal y para la simplificación de la vida de los contribuyentes no debe convertirse en un instrumento de control social, y no debe transformar las sociedades democráticas en sociedades de vigilancia, tecnocracia y posthumanismo.

## 11. CONCLUSIONES: LA NECESIDAD DE UN JUSTO EQUILIBRIO ENTRE INTERÉS PÚBLICO Y DERECHOS INDIVIDUALES PARA SALVAGUARDAR LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL ESTADO DE DERECHO

En Estonia, país que se sitúa en la vanguardia en términos de digitalización, es frecuente utilizar el término “*kratt*” para hablar de las aplicaciones de inteligencia artificial: el *kratt* es un personaje del folclore local que trabaja continuamente para su jefe y que, si se para, se rebela y puede provocar daños irreparables. El único modo de liberarse de un “*kratt*” es asignarle una tarea imposible de realizar, que le requiere un esfuerzo excesivo, que provoca su incendio y, por tanto, su destrucción.

Del mismo modo, podríamos decir que el uso de la inteligencia artificial en el ámbito tributario equivale realmente a un *kratt*: es funcional, si se utiliza para realizar funciones adecuadas, pero resulta destinado a la destrucción, si se utiliza en forma indebida. Confiar excesivamente en las potencialidades de la inteligencia artificial para combatir el fraude fiscal, deshumanizar la Administración tributaria, equivale a asignar al *kratt* una tarea cuyas consecuencias son indeseables.

Equivale, en otras palabras, a destruir el *kratt* y a producir resultados contrarios a los que se aspira al aplicar la inteligencia artificial al Derecho tributario.

Por ello, es indispensable que el interés público en el uso de la inteligencia artificial en materia tributaria se equilibre de modo adecuado, proporcionado y razonable con otros importantísimos derechos e intereses implicados en esta materia. Si no se plantean los justos límites al uso de la inteligencia artificial, para tener en cuenta este equilibrio, la transformación digital del sistema tributario podría hacerlo peor en su conjunto, en lugar de mejor y más eficiente.

En particular, de las anteriores reflexiones se desprende que pueden ser muchos los beneficios que el uso de las técnicas de inteligencia artificial puede aportar a las relaciones entre la administración financiera y los contribuyentes, reduciendo los costes de cumplimiento por parte del contribuyente. De la misma magnitud, y tal vez incluso mayores, pueden ser los beneficios que la inteligencia artificial puede aportar a la lucha contra la evasión fiscal.

Aun así, en muchos casos esto se hace a costa de comprometer derechos fundamentales de la persona, y la sistémica compresión de dichos derechos no termina en el sacrificio del derecho en sí para el individuo que se ve afectado, sino que produce a su vez consecuencias de sistema a nivel social.

De hecho, la multiplicación de los datos recogidos con fines fiscales, combinada con la contextual multiplicación de las finalidades de su uso para reforzar la *compliance* fiscal,

podría generar consecuencias sistemáticas significativas y no deseables incluso a nivel colectivo y, como tales, con incidencia negativa en el baremo del respeto a los principios del Estado de derecho y del carácter democrático del sistema en su conjunto (Simoncini, 2017: 20; Caravita di Toritto, 2020: 452; Cardone, 2021; Martire, 2022).

Tal como se ha observado eficazmente en la doctrina jurídica, con la revolución digital puede ser «la misma forma de Estado que representa el producto más maduro del constitucionalismo, el Estado constitucional (o democrático-pluralista) la que se vea cuestionada» (Groppi, 2020: 678; análogamente, Randazzo, 2020: 127; Rimoli, 2020: 31).

Una indiscriminada carrera de armamentos digitales para combatir la evasión fiscal podría comportar el riesgo concreto de una heterogénesis de los fines, en que un legislador podría sentirse tentado a permitir el uso de la inmensa masa de datos a disposición de la administración financiera, no solo con vistas a la recuperación de los tributos y de aplicación de las sanciones administrativas y penales, sino también para aplicar a los “evasores” consecuencias sociales desfavorables adicionales y distintas, como por ejemplo, la exclusión del acceso a determinados servicios públicos esenciales.

En este tipo de perspectivas parecen inspirarse algunos sistemas de “crédito social” que se están aplicando en algunos países fuera de Europa, como por ejemplo el sistema de crédito social (SCS) desarrollado en la República Popular de China (Ahl *et al.*, 2024: 4)<sup>13</sup>.

Estos sistemas parecen inspirados en un modelo de legalidad muy distinto de aquel en que se basan históricamente las democracias occidentales. Los juristas de los Estados donde se aplican estos sistemas son conscientes de este riesgo y señalan que esos mecanismos determinan «cambios en los planteamientos regulatorios que implican una transformación fundamental en el modo de imponer el derecho, así como una profunda alteración de las formas y funciones del derecho mismo». De hecho, estos sistemas provocan “*desviaciones radicales*” con respecto al principio de legalidad, entre las cuales, en particular, «el paso de sistemas cualitativos de castigo y de imposición del derecho, basados en órdenes y administrados externamente hacia evaluaciones a partir de los datos y de las métricas, cuyo análisis cambia el lenguaje del derecho, de las palabras al código, y que se basan en sistemas de medidas digitales interconectadas para su imposición» (Ahl *et al.*, 2024: 3 y 6).

---

<sup>13</sup> También algunos mecanismos del derecho tributario italiano, por lo demás, no parecen del todo ajenos a la lógica del “crédito social”. Solo hay que pensar en los ya citados I.S.A. (Índices Sintéticos de Fiabilidad), comentados más arriba, que ya atribuyen una “calificación” de fiabilidad a los contribuyentes objeto de los mismos. Entran aquí también sistemas como el DURF (Documento Único de Regularidad Fiscal), promulgado en el art. 17-bis del decreto legislativo n.º 241/1997, que impiden a quien no está en regla con el pago de los tributos, y en particular de las retenciones de los trabajadores, la participación en licitaciones públicas o privadas de valor superior a doscientos mil euros. Y más: considérese lo dispuesto en el art. 15-ter del decreto ley n.º 34/2019, donde se afirma que «las autoridades locales competentes para la emisión de licencias, autorizaciones, concesiones y sus renovaciones, así como para recibir notificaciones certificadas de inicio de actividad, únicas o condicionadas acerca de actividades comerciales o productivas, pueden disponer, con Reglamento, que la emisión o la renovación y la permanencia en ejercicio estén subordinadas a la comprobación de la regularidad del pago de los tributos locales por parte de los sujetos solicitantes».

Todavía más explícito es el discurso acerca del uso de sistemas similares de crédito social en relación con la materia tributaria, allí donde se ha consolidado la constatación de que el modelo del crédito social basado en la inteligencia artificial «ha abandonado el modelo tradicional del derecho como correspondencia biunívoca entre acción y consecuencia» (Yu, 2024: 63). Es más: se ha afirmado claramente que este sistema es funcional para la creación de «un orden social ajurídico sostenido por el Estado» (Yu, 2024: 62: “*State-sponsored social order without law*”). Una especie de “derecho tributario” sin “derecho”; una “técnica” tributaria, más que un “derecho” tributario.

La regresión de la juridicidad tradicional, para favorecer la técnica, tras la ilusoria apariencia de “objetividad” de las evaluaciones, puede ser un peligroso signo de regresión en la calidad de las relaciones sociales, porque donde no reina el derecho reina la fuerza y, donde reina la fuerza, como regla general reinan el abuso y la injusticia. Incluso si se trata de fuerza técnica, no física; incluso si la fuerza se utiliza para “combatir” la evasión fiscal.

Es ciertamente indudable la necesidad jurídica y, en ciertas condiciones, incluso ética de la contribución tributaria. Esa necesidad, sin embargo, no puede establecerse como valor absoluto para el sistema: debe equilibrarse de forma razonable con los demás valores constitucionales y asegurarse mediante instrumentos que no supongan un cuestionamiento de los fundamentos mismos del carácter jurídico del sistema tributario, transformándolo – como se ha dicho – de un “derecho” en una “técnica”.

Naturalmente, los modelos jurídicos no son de por sí valores absolutos; solamente los valores morales lo son. Sin embargo, es necesario ser conscientes de los efectos que ciertas posiciones se prestan a producir para dichos modelos jurídicos y evaluarlos con atención y equilibrio. Porque el cambio no siempre es bueno, simplemente porque se trate de un cambio.

El actual modelo de ordenamiento jurídico de los Estados democráticos de derecho ciertamente no es perfecto; lo mismo podría decirse, por lo demás, de cada fenómeno humano y social. Este modelo de ordenamiento ha resultado indudablemente ineficaz para algunos perfiles, entre los cuales se encuentra también el de la capacidad de garantizar de forma sistemática el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. No obstante, el modelo de ordenamiento jurídico de los Estados democráticos de derecho ha garantizado en los ordenamientos occidentales una larga paz social y ha sentado las condiciones para un crecimiento y prosperidad de la sociedad civil, tanto en el plano del bienestar material, como en el plano de adquirir conciencia de los propios derechos individuales y sociales. Si, en pro del mito de la “evasión cero” fuera necesario reorientar el sistema hacia modelos excesivamente desequilibrados en la dirección del control y de la vigilancia, hoy técnicamente posibles gracias a la inteligencia artificial, se contribuiría a alejarse del modelo de ordenamiento jurídico clásico. Y no está claro que los beneficios en términos de recuperación de recaudación fiscal compensen los costes antropológicos, sociales y jurídicos totales de la operación.

## FINANCIACIÓN

El artículo recopila y amplía el texto de la ponencia presentada por el autor en el congreso internacional “El derecho a la defensa y los retos de la inteligencia artificial en el ámbito

tributario”, celebrado en la Universidad de Valencia el día 22 de noviembre de 2024. Dicho artículo, es el resultado de las actividades de estudio del autor, como parte de un proyecto de investigación nacional italiano (PRIN), financiado por el Ministerio de Universidades e Investigaciones Italiano.

## BIBLIOGRAFÍA

- Accordino, P. (2014): “Brevi riflessioni critiche intorno all’accertamento parametrico da studi di settore”, en *Bollettino tributario*: 634-637.
- Ahl, B.; Backer, L. C. y Chen Y. (2024): “Law and Social Credit in China: An Introduction”, in *The China Review*, 2024, fasc. 3: 1-15.
- Avanzini, G. (2019): *Decisioni amministrative e algoritmi informatici*, Napoli.
- Basilavecchia, M. (1988a): “La liquidazione dell’imposta dovuta in base al dichiarato nella valutazione della Corte costituzionale”, en *Rassegna Tributaria*, II.
- Basilavecchia, M. (1988b): *L’accertamento parziale*, Milano.
- Basilavecchia, M. (1989): “Riscossione delle imposte”, en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XL, Milano.
- Basilavecchia, M. (1994): “Dai coefficienti all’efficienza, ascesa e declino dell’accertamento per automatismi”, en *Rassegna tributaria*.
- Basilavecchia, M. (2010): “Studi di settore, contraddittorio, accertamento”, en *Diritto e Pratica Tributaria*.
- Beghin, M. (2007a): “Prime considerazioni sulle recenti modifiche alla disciplina degli studi di settore”, en *Corriere tributario*: 173-181.
- Beghin, M. (2007b): “Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva”, en *Corriere tributario*: 1973-1980.
- Buccarella, G.; Fimmanò, F. y Pisano, I.S.I. (a cargo de) (2021): *Giustizia digitale*. Lefebvre Giuffrè, Milano.
- Buccico, C. (2023): “Giustizia predittiva e processo tributario: problemi e prospettive”, en A. Contrino y E. Marellò (a cargo de): *La digitalizzazione dell’Amministrazione finanziaria tra contrasto all’evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, Milano: 213-246.
- Califano, C. (2005): “La motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento”, en *Diritto e Pratica Tributaria*: 497-524.
- Canè, D. (2024): “Il doppio volto del concordato preventivo nella riforma tributaria, tra imposizione e collaborazione”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 107-152.
- Caravita di Toritto, B. (2020): *Principi costituzionali e intelligenza artificiale*, en U. Ruffolo (a cargo de): *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l’etica*, Milano, 451-472.
- Cardella, P. L. (2024): “Il concordato preventivo biennale: l’elaborazione della proposta, la sua accettazione ed il marginale impiego delle «nuove tecnologie»”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Cardone, A. (2021): “Decisione algoritmica” vs. decisione politica? *A.I. Legge. Democrazia*, Napoli.
- Carlioni, E. (2020): “I principi della legalità algoritmica. Le decisioni automatizzate fi fronte al giudice amministrativo”, en *Diritto Amministrativo*, 273-304.

- Carpentieri, L. (2023): “Sull'utilizzo dei «dati» nella definizione dei nuovi presupposti di imposta e nella diversa determinazione di imponibili ricollegati a presupposti di imposta tradizionali”, en L. Carpentieri y D. Conte (a cargo de): *La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. I, Milano, 127-160.
- Carpentieri, L. (2024): “Il contraddittorio obbligatorio”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. II, Pisa, 2024, 27-44.
- Carrozzino, M.; Faini, F.; Frigo, G.; Montalcini, F.; Sacchetto, C.; Salvini, O.; Solazzi, A. (2018): “I controlli tributari telematici”, en L. Del Federico – C. Ricci (a cargo de): *Le nuove forme di tassazione della digitale economy*, Roma, 169-200.
- Cazzato, A. (2024): “Il «nuovo» servizio di consultazione semplificata tra luci ed ombre dell'attuale disciplina”, en *Il fisco*, 1111.
- Cipolla, G. (1996): “L'utilizzo ai fini IVA dei coefficienti previsti dagli articoli 11 e 12 del D.L. n. 69/1989”, en C. Preziosi (a cargo de): *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma.
- Consolo, G. (2023a): “Il nuovo applicativo di analisi del rischio fiscale «Ve.Ra.» nel processo di digitalizzazione dell'attività dell'Amministrazione finanziaria”, en *Il diritto dell'economia*, 153-168.
- Consolo, G. (2023b): “Sul trattamento dei dati personali nell'ambito delle nuove procedure automatizzate per il contrasto all'evasione fiscale”, en A. Contrino y E. Marelo (a cargo de): *La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, 179-202.
- Conte, D. (2023): “Digitalizzazione, data protection e tecniche di profilazione nell'attività di accertamento tributario: quali diritti dei contribuenti?”, en A. Contrino y E. Marelo (a cargo de): *La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, Milano, 133-178.
- Conte, D. (2024): “Accertamento tributario e modelli predittivi del rischio di evasione fiscale: il ruolo dell'IA tra tutela dei dati personali e principio del «giusto» procedimento”, en *Rivista di Diritto Tributario*, 125-165.
- Contrino, A. (2019): “Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e «protezione dei dati personali»: quali diritti e quali tutele per i contribuenti?”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Contrino, A. (2023a): “Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali”, en *Rivista di Diritto Tributario*, 105-126.
- Contrino, A. (2023b): “Digitalizzazione dei poteri tributari e tutela dei diritti dei contribuenti: osservazioni generali sulle problematiche e sulle prospettive come introduzione al progetto di ricerca PRIN 2020”, en L. Carpentieri y D. Conte (a cargo de): *La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. I, Milano, 4-32.
- Contrino, A. (2023c): “Protezione dei dati personali e pervasività delle banche dati fiscali: quale temperamento?”, en A. Contrino y E. Marelo (a cargo de): *La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, 110-132.
- Contrino, A. (2023d): “Spinte evolutive (sul piano sovranazionale) e involutive (a livello interno) in tema di bilanciamento fra diritto alla protezione dei dati dei contribuenti ed esigenze di contrasto dell'evasione fiscale”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.

- Contrino, A. y Ronco, S. (2019): “Prime riflessioni e spunti in materia di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU”, en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 599-614.
- Coppola, P. (1997): “La liquidazione dell’imposta dovuta e il controllo formale delle dichiarazioni”, en *Rassegna Tributaria*, 1475-1506.
- Corasaniti, G. (2008): “La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell’onere della prova”, en *Diritto e pratica tributaria*, 13-53.
- Corasaniti, G. (2022): *Data science e diritto. Certezze digitali e beneficio del dubbio*, Torino.
- Cordeiro Guerra, R. (2020): “L’intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, 921-935 y en S. Dorigo (a cargo de): *Il ragionamento giuridico nell’era dell’intelligenza artificiale*, Pisa, 87-98.
- Costantino, F. (2022): “Pubblica amministrazione e tecnologie emergenti – Algoritmi, intelligenza artificiale e giudice amministrativo”, en *Giurisprudenza Italiana*, 1527-1536.
- De Cono, M. (2024): “C’era una volta Pro.di.gi.t.: i Garofani della Giustizia Tributaria”, en V. Mastroiacovo (a cargo de): *Giocare con altri dati. Giustizia e predittività dell’algoritmo*, Torino, 201-210.
- De Mita, E. (2005): “Il rischio dei redditi medi”, en *Diritto e Pratica Tributaria*.
- Del Federico, L. (2008): “Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali”, en S. La Rosa (a cargo de): *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 155-174.
- Del Federico, L. y Montanari, F. (2021): “OECD Approach on Digital Transformation of Tax Administrations and New Taxpayers’ Rights”, en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 7-29.
- Della Valle, E. (2001): *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano.
- Della Valle, E. (2014): “Note minime in tema di accertamenti standardizzati”, en *Rassegna Tributaria*, 695-710.
- Dorigo, S. (a cargo de) (2020): *Il ragionamento giuridico nell’era dell’intelligenza artificiale*, Pisa.
- Dorigo, S. (2022a): “Opportunità e limiti nell’impiego dell’intelligenza artificiale da parte del Fisco”, en *Corriere Tributario*, 965-973.
- Dorigo, S. (2022b): “L’intelligenza artificiale e i suoi usi pratici nel diritto tributario: Amministrazione finanziaria e giudici”, en R. Cordeiro Guerra y S. Dorigo (a cargo de): *Fiscalità dell’economia digitale*, Pisa, 199-212.
- Dus A. (1985): “La novità dell’accertamento induttivo per le imprese minori con regime forfetario”, en *Diritto e Pratica Tributaria*.
- Fantozzi, A. (1985): “L’accertamento sintetico ed i coefficienti presuntivi di reddito”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*.
- Fantozzi, A. (1988): “Accertamento tributario”, en *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma.
- Fantozzi, A. (2003): *Il diritto tributario*, Torino.
- Fantozzi, A. (2006): “Gli studi di settore nell’accertamento del reddito d’impresa”, en L. Perrone y C. Berliri (a cargo de): *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 383-410.
- Farri, F. (2018): “Liquidazione delle dichiarazioni, obbligatorietà dell’avviso bonario e conseguenze della sua omissione”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 66-70.
- Farri, F. (2020a): “Digitalizzazione dell’amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti”, en *Rivista di Diritto Tributario*, V, 115-139.

- Farri, F. (2020b): “Profili di criticità concorsuali e tributari della liquidazione del credito IVA”, en *Il nuovo diritto societario*, 683-695.
- Farri, F. (2021): “Le (in)certezze nel diritto tributario”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, 720-739.
- Farri, F. (2023a): “L’attività di indirizzo”, en L. Del Federico – F. Paparella (a cargo de): *Diritto tributario digitale*, 175-190.
- Farri, F. (2023b): “Gli obblighi strumentali ai fini dell’attuazione del tributo”, en L. Del Federico – F. Paparella (a cargo de): *Diritto tributario digitale*, 191-206.
- Farri, F. (2023c): “Intelligenza artificiale e processo tributario nel prisma della riforma fiscale”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 706-708.
- Farri, F. (2023d): “Questioni in tema di giustizia predittiva in materia tributaria”, en *Il processo*, 841-866.
- Farri, F. (2023e): “La giustizia predittiva in materia fiscale tra specifiche difficoltà di automazione del sillogismo giuridico-tributario e ragionevoli prospettive di utilizzo”, en E. Marello y A. Contrino (a cargo de): *La digitalizzazione dell’amministrazione finanziaria tra contrasto all’evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, Milano, 247-276.
- Fasola, M. (2023): “Le analisi del rischio di evasione tra selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo e accertamento “algoritmico”, en G. Ragucci (a cargo de): *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, Torino, 79-112.
- Fazzini, E. (1996): “Accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore”, en *Rassegna Tributaria*, 309-350.
- Fedele, A. (2023): “Modalità digitali nel trattamento dei dati e innovazioni nella disciplina sostanziale dei tributi”, en L. Carpentieri y D. Conte (a cargo de): *La digitalizzazione dell’Amministrazione finanziaria tra contrasto all’evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. I, Milano, 161-170.
- Ferlazzo Natoli, L. y Ingraio, G. (2005): “La motivazione della cartella di pagamento: elementi essenziali”, en *Rivista di Diritto Tributario*, 542-560.
- Ferranti, G. (2024): “Interpretazione autentica per individuare gli atti esclusi dal contraddittorio obbligatorio”, en *Il fisco*.
- Fiaccadori, S. (2010): “La prova contraria per superare la presunzione da studi di settore e la difesa del contribuente”, en *Bollettino tributario*.
- Fidelangeli, A. y Galli, F. (2022): “The use of AI technologies in the tax law domain: an interdisciplinary analysis”, en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 118-163.
- Fidelangeli, A. y Santin, P. (2023): “Legal analytics per la giustizia tributaria: luci e ombre di un’esperienza applicativa”, en E. Marello – A. Contrino (a cargo de): *La digitalizzazione dell’amministrazione finanziaria tra contrasto all’evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, Milano, 325-380.
- Filippi, P. (1995): “Le imprese minori: dall’accertamento ai coefficienti ed agli studi di settore”, en M. Leccisotti (a cargo de): *La tassazione delle imprese minori*, Roma.
- Francioso, C. (2023): “Intelligenza artificiale nell’istruttoria tributaria e nuove esigenze di tutela”, en *Rassegna tributaria*, 47-94.
- Fransoni, G. (2005): “Considerazioni su accertamenti «generali», accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni delle dichiarazioni alla luce della legge n. 311/2024”, en *Rivista di Diritto Tributario*, 591-615.
- Fransoni, G. (2020): *Il diritto potestativo d’interpello. Fattispecie, procedimento, effetti e tutela*, Pisa.

- Fransoni, G. (2023): “Bridoye e il potere di decidere (considerazioni su giustizia predittiva, giustificabilità della decisione e indipendenza dei giudici)”, en E. Marellò – A. Contrino (a cargo de): *La digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, Milano, 2023, 277-312.
- Gaffuri, G. (1981): “Considerazioni sull'accertamento tributario”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 532 y ss.
- Galetta, D. U. (2020): “Algoritmi, procedimento amministrativo e garanzie: brevi riflessioni, anche alla luce degli ultimi arresti giurisprudenziali in materia”, en *Scritti per Franco Gaetano Scoca*, 3, 2205-2220.
- Gallo, F. (1989): “Il dilemma “reddito normale o reddito effettivo”: il ruolo dell'accertamento induttivo”, en *Rassegna Tributaria*, 459-475.
- Gallo, F. (2000): “Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo”, en *Rassegna Tributaria*, 1495 y ss.
- Garbarino, C. (1997): “Studi di settore, concordato e nuove tipologie di accertamento”, en *Rivista di Diritto Tributario*, 87 y ss.
- Gianoncelli, S. (2023): “Dichiarazioni precompilate: riflessi sulla funzione sanzionatoria”, en A. Contrino – E. Marellò (a cargo de): *La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, 49-66.
- Gianoncelli, S. (2024): “Il concordato preventivo: effetti e decadenze”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, 91-108.
- Gioè, C. (2007): “Studi di settore e obbligo di motivazione”, en *Rassegna tributaria*.
- Giorgi, M. (2001): “L'accertamento basato sugli studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova”, en *Rassegna Tributaria*.
- Giovanardi, A. (2024): “Il riordino degli Isa nell'ambito della riforma fiscale”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, Pisa, 109-126.
- Giovannini, A. (2023): “L'onere impositivo «à la carte» e il concordato biennale”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Giovannini, A. (2024a): “Contraddittorio assente e soglia di scostamento da ritoccare”, en E. Della Valle y F. Paparella (a cargo de): *I controlli del Fisco. La riforma tributaria fra accertamento e Statuto del contribuente*, I libri del Sole 24 Ore, Milano, 44-45.
- Giovannini, A. (2024b): “Concordato preventivo: inquadramento sistematico”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, Pisa, 43-54.
- Giovannini, A. (2024c): “Il concordato preventivo: reddito e Costituzione”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, Pisa, 55-68.
- Girelli, G. (2012): “Gli studi di settore quale strumento «multifunzionale» tra dichiarazione, accertamento e processo tributario”, en *Rivista di Diritto Tributario*, 721-757.
- Groppi, T. (2020): *Alle frontiere dello stato costituzionale: innovazione tecnologica e intelligenza artificiale*, en *Consulta Online*, 675-683.
- Guidara, A. (2023): “Accertamento dei tributi e intelligenza artificiale: prime riflessioni per una visione di sistema”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, 384-415.
- La Rosa, S. (1986): “Il regime forfettario e la disciplina dell'accertamento”, en *Quaderni di Rassegna Tributaria*.
- Logozzo, M. (2002): *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano.

- Logozzo, M. (2015): “La centralità della telematica negli adempimenti tributari: la fattura elettronica”, en L. Del Federico y C. Ricci (a cargo de): *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Quaderni del Cirte, Padova, 119-134.
- Lombardi, L. (2021a): “La nullità dell’avviso d’accertamento notificato via posta e privo sia della sottoscrizione autografa del capo dell’ufficio, sia dell’asseverazione di conformità ex art. 23 D.Lgs. n. 82/2005”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Lombardi, L. (2021b): “La nullità della notificazione avente ad oggetto la mera fotocopia cartacea, non sottoscritta dal capo dell’ufficio, dell’avviso d’accertamento informatico firmato digitalmente”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Longo, E. (2022): “I processi decisionali automatizzati e il diritto alla spiegazione”, en A. Pajno, F. Donati y A. Perrucci (a cargo de): *Intelligenza artificiale e diritto: una rivoluzione?*, vol. II, Bologna, 349-362.
- Lo Sapio, G. (2021): “La black box: l’esplicabilità delle scelte algoritmiche quale garanzia di buona amministrazione”, en *Federalismi.it*, 114-127.
- Lupi, R. (1988): *Metodi induttivi e presunzioni nell’accertamento tributario*, Milano
- Lupi, R. (1990): “Comentario all’art. 12 della legge n. 154 del 1989”, en *Le nuove leggi civili commentate*
- Lupi, R. (1991): “Argomentazioni extracontabili e coefficienti predeterminati nell’accertamento dei contribuenti minori”, en *Rivista di Diritto Tributario*, 625 y ss.
- Manoni, E. (2022): “Processo tributario telematico e vizi degli atti processuali: le oscillazioni giurisprudenziali”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1484-1509.
- Manzoni, I. (2008): “Gli Studi di settore e gli indicatori di normalità economica come strumenti di lotta all’evasione”, en *Rassegna tributaria*, 1243-1266.
- Marcheselli, A. (2004): “L’efficacia probatoria degli studi di settore”, en *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 991-995.
- Marcheselli, A. (2006): “Per l’applicazione delle presunzioni semplici di cui agli studi di settore è necessaria la previa attuazione del contraddittorio”, en *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 1048-1053.
- Marcheselli, A. (2007): “La pretesa «autosufficienza» degli studi di settore”, en *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 803-808.
- Marcheselli, A. (2008): *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino.
- Marcheselli, A. (2009): “Gli accertamenti analitico-induttivi e gli studi di settore tra presunzioni semplici e legali”, en *Corriere tributario*, 3622-3625.
- Marcheselli, A. (2011): *Gli studi di settore*, Milano.
- Marcheselli, A. (2022): “Intelligenza artificiale e giustizia predittiva: il bivio tra Giustiniano e il Leviatano ed il pericolo Coca Cola”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Marcheselli, A. (2023): “Giustiniano v. The Matrix: la sfida della giustizia predittiva”, en Contrino, A. y Marellò, E. (a cargo de): *La digitalizzazione dell’Amministrazione finanziaria tra contrasto all’evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, 203-212.
- Marcheselli, A. (2024): “Intelligenza artificiale e tributi: alba di un nuovo mondo o folle volo oltre le Colonne d’Ercole?”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Marcheselli, A. y Ronco, S. (2022): “Dati personali, regolamento GDPR e indagini dell’Amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali”, en *Rivista di Diritto Tributario*, 97-125.

- Marello, E. (2022): “Popper, «Prodigit» e giustizia predittiva”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Marinello, A. (2022): “Pubblicazione di dati personali del contribuente e rispetto della vita privata secondo la Corte EDU: la difficile ricerca di un equilibrio tra interesse fiscale e diritto alla riservatezza”, en *Rivista di Diritto Tributario*, IV, 12-36.
- Marinello, A. (2024): “L'utilizzo dell'intelligenza artificiale da parte del Fisco: limiti e prospettive, anche alla luce dell'Artificial Intelligence Act dell'Unione Europea”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Marongiu, G. (1993a): “Gli illegittimi corollari dell'abuso dell'art. 36-bis”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, II, 747 y ss.
- Marongiu, G. (1993b): “Le iscrizioni a ruolo non precedute da accertamento e le pesanti pratiche conseguenze”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, II, 60 y ss.
- Marongiu, G. (2002): *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, en *Il fisco*.
- Martire, D. (2022): “Intelligenza artificiale e Stato costituzionale”, en *Diritto Pubblico*, 397-444.
- Mastroiacovo, V. (2023): “Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria”, en *Rassegna Tributaria*, 479-501.
- Mastroiacovo, V. (2024a): “Il concordato preventivo: soggetti, oggetto e procedimento”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, 69-90.
- Mastroiacovo, V. (2024b): “Sulla giustizia predittiva ovvero di quel che accade quando il mito della calcolabilità del diritto incontra i pregiudizi sulla materia tributaria”, en V. Mastroiacovo (a cargo de): *Giocare con altri dati. Giustizia e predittività dell'algoritmo*, Torino, 211-244.
- Mattera, R. (2020): “Decisioni algoritmiche. Il Consiglio di Stato fissa i limiti”, en *La Nuova Giurisprudenza Civile Commentata*, 809-820.
- Melis, G. (2024): “Brevi riflessioni sull'uso della tecnologia predittiva applicata ai precedenti nel processo tributario”, en V. Mastroiacovo (a cargo de): *Giocare con altri dati. Giustizia e predittività dell'algoritmo*, Torino, 255-266.
- Miceli, R. (2024): “Il contraddittorio nei procedimenti automatizzati. Si consolidano interpretazioni svalutative della giurisprudenza di legittimità”, en *GT - Riv. giur. trib.*, 324-346.
- Montalcini, F., Nemni, R. y Sacchetto, C. (2021): *Diritto tributario telematico*, Torino.
- Moschetti, F. (1983): “Avviso di accertamento tributario e garanzia del cittadino”, en *Diritto e Pratica Tributaria*.
- Moschetti, F. (1990): “La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di illegittimità costituzionale”, en *Rassegna Tributaria*.
- Muleo, S. (2023): “Intelligenza artificiale e formazione del convincimento del giudice”, en E. Marello – A. Contrino (a cargo de): *La digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, Milano, 313-326.
- Nicotina, L. (2024): “L'enigma del concordato preventivo biennale: un istituto che rischia di risolversi, nuovamente, in un fallimento”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Odoardi, F. (2023): “Il processo tributario nell'era dell'economia digitale”, en L. Del Federico y F. Paparella (a cargo de): *Diritto tributario digitale*, 273-287.
- Palumbo, G. (2021): *Fisco e privacy. Il difficile equilibrio tra lotta all'evasione e tutela dei dati personali*, Pisa.

- Paonessa, F. (2023): “Il catasto nel metaverso tra riforma e rivoluzione e una nuova visione di territorio e sicurezza”, en Cassano, G. y Scorza, G. (a cargo de): *Metaverso*, Pisa, 471-498.
- Paparella, F. (2023a): “L’ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione dei tributi”, en *Rivista di Diritto Tributario* y en L. Del Federico – F. Paparella (a cargo de): *Diritto tributario digitale*, Pisa, 155-174.
- Paparella, F. (2023b): “Procedimento tributario, algoritmi e intelligenza artificiale: potenzialità e rischi della rivoluzione digitale”, en Contrino, A. y Marelli, E. (a cargo de): *La digitalizzazione dell’Amministrazione finanziaria tra contrasto all’evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, Milano, 3-36.
- Paparella, F. (2024): “Il concordato preventivo e la deroga al reddito effettivo”, en E. Della Valle y F. Paparella (a cargo de): *I controlli del Fisco. La riforma tributaria fra accertamento e Statuto del contribuente*, I libri del Sole 24 Ore, Milano, 40-43.
- Paparella, F.; Farri, F. y Cardella, P. L. (2023): “I controlli e la fase di accertamento”, en L. Del Federico y F. Paparella (a cargo de): *Diritto tributario digitale*, Pisa, 231-252.
- Pascuzzi, G. (2020): *Il diritto dell’era digitale*, Bologna.
- Perrone, A. y Selicato, G. (2023): “L’attività istruttoria”, en L. Del Federico y F. Paparella (dir.): *Diritto tributario digitale*, Pisa, 207-230.
- Pesce, G. (2022): “Intelligenza artificiale, procedimento e soluzione dei conflitti fra interessi”, en Giordano, R.; Panzarola, A.; Police, A.; Preziosi, S.; Protto, M. (a cargo de): *Il diritto nell’era digitale. Persona, Mercato, Amministrazione, Giustizia*, Milano, 505-520.
- Pistoiesi, F. (2007): *Gli interpellati tributari*, Milano.
- Pitruzzella, G. (2022): “Dati fiscali e diritti fondamentali”, en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 666-677.
- Pizzabiocca Lanzi, A. (2024): “Gli adempimenti fra semplificazione e razionalizzazione”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. II, 187-216.
- Police, A. (2022): “Scelta discrezionale e decisione algoritmica”, en R. Giordano; A. Panzarola; A. Police; S. Preziosi; M. Protto (a cargo de): *Il diritto nell’era digitale. Persona, Mercato, Amministrazione, Giustizia*, Milano, 493-504.
- Pontillo, M. (2024): “Tecnologie digitali e contrasto all’evasione: riflessi sul diritto alla riservatezza del contribuente”, en *Rivista di Diritto Tributario*.
- Potito, E. (1978): *L’ordinamento tributario*, Milano.
- Protto, M. (2022): “Pubblica amministrazione e tecnologie emergenti”, en *Giurisprudenza Italiana*, 1507-1508.
- Puri, P. (2022): “Riflessioni sul processo telematico con particolare riguardo ai vizi di forma”, en *Rivista di Dottrina Fiscale*, 83-107.
- Quarta, L. (2020): “Impiego di sistemi di AI da parte di Amministrazioni finanziari ed agenzie fiscali. Interesse erariale versus privacy, trasparenza, proporzionalità e diritto di difesa”, en A. F. Uricchio; G. Riccio y U. Ruffolo (a cargo de): *Intelligenza artificiale tra etica e diritti*, Bari, 199-234.
- Quattrocchi, A. (2022): “Le potenzialità applicative della blockchain e dei database condivisi nell’attuazione della norma tributaria”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Ragucci, G. (2019): “L’analisi del rischio di evasione in base ai dati dell’archivio dei rapporti con gli intermediari finanziari: prove generali dell’accertamento «algoritmico»”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.

- Ragucci, G. (2024): “Lo schema di atto fra accertamento con adesione e contraddittorio anticipato”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, 19-28.
- Randazzo, A. (2020): “Internet e democrazia: prime notazioni su tre possibili svolgimenti di un rapporto complesso”, en *Liber Amicourm per Pasquale Costanzo*, t. 1, Genova, 2020, 99-130.
- Rimoli, F. (2020): “Democrazia, populismo digitale e «neointermediazione» politica: i rischi del cittadino telematico”, en *Liber Amicourm per Pasquale Costanzo*, t. 1, Genova, 2020, 25-40.
- Rinaldi, R. (2000): *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste.
- Ronco, S. M. (2023): “Indebolimento della funzione della dichiarazione nel quadro della digitalizzazione”, en A. Contrino y E. Marelo (a cargo de): *La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, 37-48.
- Russo, P. (1995): “Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis”, en *Rassegna Tributaria*, 1014 y ss.
- Salanitro, G. (2021): “Amministrazione finanziaria e intelligenza artificiale, tra titolarità della funzione e responsabilità”, en S. Aleo (a cargo de): *Evoluzione scientifica e profili di responsabilità*, Pisa.
- Salanitro, G. (2024): “Contraddittorio e imposte indirette sui trasferimenti nel decreto 24 aprile 2024”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.
- Salvini, L. (1990): “Comentario all'art. 11 della legge n. 154 del 1989”, en *Le nuove leggi civili commentate*.
- Salvini, L. (1992): “I nuovi strumenti di accertamento dell'amministrazione finanziaria”, en *Il fisco*.
- Salvini, L. (2024): “Il contraddittorio procedimentale”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, Pisa, 15-26.
- Selicato, G. (2024): “Notifiche e comunicazioni digitali”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, 29-42.
- Simoncini, A. (2017): “Sovranità e potere nell'era digitale”, en T. E. Frosini; O. Pollicino; E. Apa; M. Bassini (a cargo de): *Diritti e libertà in internet*, Firenze.
- Simoncini, A. (2020): “Amministrazione digitale algoritmica. Il quadro costituzionale”, en R. Cavallo Perin y D. U. Galetta (a cargo de): *Diritto dell'amministrazione pubblica digitale*, Torino, 1-42.
- Stancati, G. (2024): “Nuova attività interpretativa del Fisco per deflazionare il ricorso all'interpello: limiti e possibili rischi discriminatori”, en *Il fisco*.
- Tomo, A. (2022): “La «forza centripeta» del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione”, en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 908-935.
- Tosi, L. (1990): “Su un'ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*.
- Tosi, L. (1999): *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano.
- Varrone, L. (2021): “Il processo tributario telematico”, en G. Buccarella; F. Fimmanò; I. S. I. Pisano (a cargo de): *Giustizia digitale*, Milano, 145-170.
- Versiglion, M. (2005): *L'interpello nel diritto tributario*, Perugia.

Versiglion, M. (2007): *Prova e studi di settore*, Milano.

Versiglion, M. (2024): “Valido soltanto il concordato con verità, vero”, en E. Della Valle y F. Paparella (a cargo de): *I controlli del Fisco. La riforma tributaria fra accertamento e Statuto del contribuente*, I libri del Sole 24 Ore, Milano, 46-47.

Viotto, A. (2017): “Tutela dell’affidamento, consulenza jurídica e interpello”, en *Rivista di Diritto Tributario*, I, 689-707.

Visco, V. (2019): “Cosa insegna la e-fattura: la tecnologia dimezza l’evasione”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1671-1673.

Yu, H. (2024): “The Evolving Complex of the Chinese Corporate Tax Credit System and Tax Law”, en *The China Review*, 2024, fasc. 3, 47-70.

Zagà, S. (2015): “Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» delle dichiarazioni”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, 845-905.

Zizzo, G. (2024): “La revisione della disciplina degli interpelli”, en A. Giovannini (a cargo de): *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, 139-148.

Zizzo, G. (2025): “L’evoluzione della funzione di indirizzo nella riforma tributaria”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*.

Zuccarello, A. (2022): “Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici”, en *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 118-124.

Zuccarello, A. (2024): “Il difficile ruolo del contraddittorio nel controllo automatizzato delle dichiarazioni”, en G. Salanitro (a cargo de): *Scenari dell’intelligenza artificiale. Uomo e algoritmo nelle scienze sociali*, Pisa, 285-296.



# RENTAS ARTÍSTICAS Y POTESTADES TRIBUTARIAS: UNA REVISIÓN DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

---

**Granell Ramírez, Paula**

Investigadora predoctoral FPU en Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Valencia (España)

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-4148-0703>

[paula.granell@uv.es](mailto:paula.granell@uv.es)

*Recibido:* 07 de julio de 2025

*Aceptado:* 20 de octubre de 2025

<https://doi.org/10.47092/CT.26.1.3>

## **RESUMEN**

El presente artículo analiza el tratamiento fiscal internacional de las rentas artísticas, incluidas en el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE. Se examinan su origen, objetivos y la razón de atribuir la potestad tributaria al Estado de la fuente, destacando su carácter especial y los problemas prácticos que plantea. Tras el estudio de los elementos estructurales de sus dos apartados, se abordan las dificultades derivadas de la intervención de terceros y estructuras interpuestas. Finalmente, se propone una revisión crítica del precepto a la luz de nuevas formas de actuación artística, desarrolladas a través de Internet y entornos virtuales.

*Palabras clave:* artistas, fiscalidad internacional, Modelo de Convenio, OCDE, elusión fiscal.

# ARTISTIC INCOME AND TAXING RIGHTS: A REVIEW OF ARTICLE 17 OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION

---

Granell Ramírez, Paula

## ***ABSTRACT***

This article analyses the international tax treatment of artistic income, as defined in Article 17 of the OECD Model Tax Convention. It examines the origin, objectives, and rationale for allocating taxing rights to the source state, highlighting its special nature and the practical challenges it faces. Following an analysis of the structural elements of its two paragraphs, the article addresses the difficulties arising from the involvement of third parties and interposed entities. Finally, it proposes a critical review of the provision in light of new forms of artistic activity developed through the internet and in virtual environments.

*Keywords:* artists, international taxation, Model Convention, OECD, tax avoidance.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. FUNDAMENTOS Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL ARTÍCULO 17 DEL MCOCDE. 3. EL RÉGIMEN APLICABLE A LOS ARTISTAS EN EL PLANO INTERNACIONAL. 3.1. El apartado 1 del artículo 17: supuesto general de tributación de artistas. 3.2. El apartado 2 del artículo 17: interposición de sociedades de artistas. 4. PROBLEMAS DE APLICACIÓN: DOBLE IMPOSICIÓN Y DOBLE NO IMPOSICIÓN. 5. CRÍTICAS DOCTRINALES Y ALGUNAS PROPUESTAS DE REFORMA. 5.1. El carácter expansivo del precepto como principal crítica a la aplicación del artículo 17 del MCOCDE. 5.2. Propuestas existentes para hacer frente a los problemas del artículo 17 del MCOCDE. 5.2.1. *La existencia de un umbral mínimo para atribuir la competencia fiscal al Estado de la fuente.* 5.2.2. *La tributación en el Estado de la residencia de las actividades financiadas con fondos públicos.* 5.2.3. *¿Es necesario hoy en día un artículo 17 del MCOCDE? El CDI firmado entre Bélgica y Países Bajos.* 5.3. Una nueva propuesta para la tributación de rentas artísticas obtenidas virtualmente inspirada en el Importe A del Pilar 1. 6. CONCLUSIONES. FINANCIACIÓN. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

## 1. INTRODUCCIÓN

La tributación internacional de los artistas y deportistas representa una de las áreas más complejas y sensibles del Derecho tributario internacional contemporáneo. La creciente movilidad de estos profesionales, unida a la internacionalización de los espectáculos culturales y eventos deportivos, ha dado lugar a una intensa actividad transfronteriza que escapa con frecuencia a los esquemas fiscales tradicionales. En este contexto, la atribución del poder tributario se vuelve particularmente delicada, en tanto que el beneficio económico creado por estas actividades puede distribuirse entre múltiples jurisdicciones, cada una con intereses legítimos para gravar las rentas generadas.

El fenómeno no solo implica una dimensión económica, sino que se entrelaza con intereses públicos no tributarios: el acceso a la cultura, la promoción de la diversidad artística o la proyección internacional de la identidad cultural de los Estados. En consecuencia, la fiscalidad no debería ser concebida únicamente como una herramienta recaudatoria, sino también como un instrumento de política pública que permita fomentar el desarrollo cultural, sin que las normas fiscales se conviertan en un obstáculo disuasorio para la movilidad o el ejercicio profesional legítimo de estas actividades.

En este escenario se inserta el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (de aquí en adelante, “MCOCDE”), cuyo objeto es permitir a los Estados de la fuente gravar directamente las rentas obtenidas por artistas y deportistas no residentes en su territorio.

En el presente trabajo se examinará, en primer lugar, la evolución del artículo 17 del MCOCDE desde sus orígenes hasta sus versiones más recientes, para comprender el contexto político y fiscal que ha guiado su desarrollo.

A continuación, se abordará la configuración técnica del régimen fiscal internacional aplicable a los artistas, analizando los dos apartados que componen el artículo 17 y los supuestos en que se aplica cada uno de los mismos. Para ello, haremos referencia a su ob-

jetivo principal, estructura y limitaciones, de acuerdo con los Comentarios al MCOCDE, que son una poderosa herramienta interpretativa en constante actualización.

Una parte sustancial del análisis se dedicará a las críticas doctrinales que han puesto de relieve las tensiones entre esta norma y los principios básicos en materia de tributación, como la proporcionalidad, la doble imposición o la no discriminación. En este sentido, se estudiarán los efectos controvertidos del precepto y se valorará su adecuación a los retos de la economía digital. Aunque esta regla pretende combatir prácticas abusivas y evitar la elusión fiscal mediante estructuras interpuestas, su configuración excepcional respecto al resto del Convenio y su aplicación indiscriminada han suscitado un importante debate doctrinal.

Además, la regla contenida en el artículo 17 se reputa insuficientemente sensible a la diversidad de contextos en que se desarrolla la actividad artística. Su aplicación uniforme, sin distinguir entre artistas consagrados y emergentes, entre espectáculos lucrativos y sin ánimo de lucro, o entre eventos con carácter comercial y subvencionados, ha generado críticas doctrinales significativas. Esta falta de diferenciación puede comprometer no solo los principios de justicia tributaria, sino también las políticas públicas de promoción cultural, especialmente en países que acogen eventos internacionales como herramienta de difusión cultural o de desarrollo económico.

Por último, el artículo propondrá alternativas normativas viables, incluyendo umbrales de renta o diferenciación según la financiación de los espectáculos artísticos, con el objetivo de avanzar hacia un régimen más justo, eficaz y adaptado a la realidad del sector cultural internacional.

## 2. FUNDAMENTOS Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL ARTÍCULO 17 DEL MCOCDE

En la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición (en adelante, “CDIs”), el artículo 17 establece disposiciones específicas relativas a los ingresos obtenidos por artistas y deportistas, reflejando uno de los múltiples aspectos regulados en estos acuerdos. Los CDIs son instrumentos que buscan garantizar la eliminación o la corrección de la doble imposición internacional mediante la formulación de reglas distributivas o limitativas de la competencia tributaria de los Estados contratantes (Sevilla Bernabéu, 2023: 375). En este contexto, el MCOCDE, aunque carece de carácter vinculante, tiene una influencia determinante en el diseño de los CDIs, ya que la gran mayoría de estos convenios siguen sus directrices y estructura. Su valor radica en proporcionar una base uniforme para la negociación y aplicación de las normas fiscales internacionales.

Ante la necesidad de eliminar la doble imposición internacional, la comunidad internacional optó por desarrollar Modelos de Convenio<sup>1</sup> que sirvieran como referencia para establecer criterios de reparto de las potestades tributarias entre Estados. Desde sus inicios, la Sociedad de Naciones descartó una solución multilateral uniforme, consi-

---

<sup>1</sup> Los más importantes son el Modelo de Convenio de la OCDE y la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

derando que los convenios bilaterales ofrecían una mayor flexibilidad para adaptar los acuerdos a las particularidades de los sistemas fiscales de los Estados firmantes y a sus respectivas posiciones en la negociación (García Prats, 2009: 103).

El artículo 17 del MCOCDE ocupa una posición singular dentro del sistema de distribución de potestades tributarias previsto en los convenios fiscales internacionales. A diferencia de otras disposiciones que asignan prioritariamente la potestad impositiva al Estado de residencia del contribuyente, el artículo 17 del MCOCDE permite al Estado de la fuente gravar las rentas obtenidas por artistas y deportistas en su territorio, incluso si el perceptor es no residente, y con independencia del carácter independiente o dependiente del régimen aplicable al artista o deportista.

La primera formulación de normas especiales de imputación de las rentas de los artistas y deportistas se puede encontrar en diversos convenios fiscales bilaterales celebrados, en particular, por los Estados Unidos a partir de finales de los años 30 y por Alemania a partir de los años 50<sup>2</sup>.

Un poco más tarde, en el plano internacional se incluye la primera versión del artículo 17 en el Modelo de Convenio de 1963, elaborado por la entonces Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), predecesora de la OCDE. En tal versión se contenía una cláusula única que ya preveía una regla específica que rompía con el principio general de imposición en el Estado de residencia, permitiendo a los Estados donde se desarrollaba la actividad artística o deportiva someter a gravamen la renta obtenida en su territorio.

Este tratamiento diferenciado suponía una respuesta directa ante los desafíos que planteaban los ingresos móviles generados en espectáculos internacionales, especialmente cuando eran canalizados a través de entidades residentes en jurisdicciones con baja tributación. En ese sentido, según la OCDE, esta regla especial tenía un objetivo antielusivo, cuya finalidad era evitar que los contribuyentes altamente remunerados y móviles no pagaran impuestos ni en el Estado de origen ni en el de residencia mediante la creación de estructuras artificiales o simplemente no declarando los ingresos que obtenían (OECD Committee on Fiscal Affairs, 1987). Los argumentos esgrimidos por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se basaban en estudios de carácter nacional que ponían en evidencia que este tipo de actividades, sobre todo entre los artistas del extremo inferior de la escala de ingresos cuyas actividades son particularmente transitorias por naturaleza, no se declaraban de forma correcta. De esta manera, el artículo 17 se presentaba como una norma que habilitaba al Estado de la fuente para hacer tributar a un artista no residente por las actividades realizadas en su territorio, con independencia de la duración de la estancia o de la naturaleza personal o empresarial de las actividades realizadas.

La redacción original fue revisada en la versión del MCOCDE del año 1977, en la que se modificó sustancialmente este artículo 17. Por un lado, se dio la modificación de la cláusula contenida en el artículo 17 donde se consolidó la lógica de la norma como medida de protección frente a la elusión y evasión fiscal.

---

<sup>2</sup> En concreto, uno de los primeros convenios que contienen un precepto similar al artículo 17 es el Convenio de 1939 entre EE. UU. y Suecia en materia de impuesto sobre la renta. A tal respecto, véase Nitikman (2001: 269).

Posteriormente, en las versiones de 1992, 1997, 2003 y 2014 del Modelo, el artículo fue objeto de sucesivas actualizaciones, en su mayor parte a través de los Comentarios al MCOCDE, que han servido como un instrumento interpretativo clave para delimitar el alcance subjetivo y objetivo del precepto. No obstante, y también debido justamente a esa expansión interpretativa de los dos párrafos del artículo, se ha provocado incertidumbre acerca de la validez de los Comentarios para interpretar convenios de doble imposición firmados con anterioridad a los años en que los Comentarios se actualizaron. Sin perjuicio de esto, algunos autores han opinado que, conforme se añadían más párrafos a los Comentarios al MCOCDE sobre el artículo 17, mayor incertidumbre se generaba en la aplicación de las reglas fiscales de artistas y deportistas (De Juan Ledesma, 2012).

Con mayor o menor acierto, los Comentarios al MCOCDE han ido delimitando las definiciones de los sujetos y rentas a las cuales se les aplica el artículo 17. En primer lugar, la definición de artistas se amplió, incluyendo actualmente no solo a actores o músicos sino también a otras figuras como directores, coreógrafos o técnicos, siempre que participen de manera destacada en la actuación artística. Según el articulado de los comentarios al MCOCDE, entran dentro de la definición de artista, incluso, quienes actúan en un anuncio de televisión. En todo caso, los Comentarios establecen que la relación de personas que aparecen en el apartado 1 del artículo 17 no debe considerarse una lista exhaustiva.

Los Comentarios al MCOCDE, en su párrafo 7, también han clarificado que las rentas generadas por la organización del evento artístico quedan fuera del ámbito de aplicación del artículo 17, «si bien cualesquiera rentas que perciban por cuenta del artista o el deportista están, naturalmente, comprendidas en el mismo»<sup>3</sup>. Esta previsión es especialmente útil para determinar los honorarios que se corresponden a cada uno de los servicios cuando existe un reparto proporcional de los mismos, criterio que se suele seguir en la práctica. En consecuencia, la parte relativa a la remuneración del artista quedaría sometida a gravamen en fuente mientras que la remuneración al organizador se sometería a gravamen en el Estado de la residencia (Fuentes Gamero, 2019: 45).

Por otro lado, existe una recomendación interpretativa respecto a determinadas actividades artísticas, como las financiadas con fondos públicos o realizadas en el marco de programas intercambio cultural. Estas podrían quedar fuera del ámbito de aplicación del artículo 17. Sin embargo, esta exclusión no ha sido incorporada de forma general al MCOCDE, como veremos en apartados posteriores, sino que los Comentarios se limitan únicamente a señalar esta posibilidad.

Respecto al segundo apartado del artículo 17, introducido en las actualizaciones al MCOCDE, podemos decir que refleja la intención de los Estados miembros de cerrar las vías de planificación fiscal agresiva en el sector artístico –y deportivo–, reforzando de esta manera el carácter antielusivo del precepto. Esta práctica, común durante las décadas de 1980 y 1990, consistía en canalizar los ingresos artísticos a través de sociedades instrumentales radicadas en paraísos fiscales, dificultando la tributación efectiva en el Estado donde se desarrollaba la actividad. Por ello la OCDE, siendo consciente de esta problemática para los Estados de la fuente, respondió a este fenómeno incorporando

<sup>3</sup> Párrafo 7 de los Comentarios al Artículo 17 del MCOCDE de 2017 (2019).

una regla que permite gravar al artista incluso cuando los pagos se realicen a través de intermediarios.

Muchos países, siguiendo esta regla de imposición en la fuente, han incorporado en sus legislaciones nacionales la posibilidad de gravar las rentas generadas por las actuaciones realizadas dentro de su territorio, incluso aunque no fueran obtenidas por un residente de tal jurisdicción. Ejemplos de países que permiten gravar en la fuente este tipo de pagos indirectos serían Reino Unido, Francia, Países Bajos o España, y normalmente lo hacen vía retención prevista en su normativa nacional.

En el caso de España, es en el artículo 13.1.b) 3º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (“Ley del IRNR”), donde encontramos tal facultad:

«1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

(...)

3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista».

De la redacción del precepto de la Ley española vemos que el elemento objetivo de la aplicación del régimen de artistas y deportistas no solo son las rentas derivadas de actuaciones artísticas o deportivas, sino que se amplía a aquellas rentas derivadas de cualquier otra actividad relacionada con la actuación<sup>4</sup>.

No obstante, y pese a su constante actualización, el artículo 17 ha sido criticado por no adaptarse adecuadamente a las nuevas formas de explotación cultural en la economía digital. Autores como Molenaar y Grams (2020: 553) consideran que la expansión del *streaming*, las actuaciones en línea y los ingresos derivados de la monetización de contenido digital plantean interrogantes sobre la localización efectiva de la renta y sobre si el criterio de presencia física sigue siendo válido como fundamento para atribuir la potestad tributaria.

En resumen, la evolución histórica del artículo 17 pone de relieve el carácter reactivo y predominantemente expansivo de la disposición. Aunque su origen respondió a una legítima necesidad de control fiscal frente a estructuras elusivas, el contexto actual, marcado por la digitalización y la movilidad global, exige una revisión de sus fundamentos. Esta revisión debería orientarse hacia un equilibrio más justo entre la potestad tributaria de los Estados de la fuente y la necesidad de no obstaculizar el desarrollo del sector cultural a nivel internacional.

---

<sup>4</sup> Para conocer en profundidad el régimen jurídico aplicable a artistas y deportistas a nivel doméstico, véase Magraner Moreno (2019).

### 3. EL RÉGIMEN APLICABLE A LOS ARTISTAS EN EL PLANO INTERNACIONAL

El artículo 17 del MCOCDE, tal y como hemos adelantado en los anteriores apartados, supone una excepción al principio general de imposición en el Estado de residencia, tributando de esta forma las rentas artísticas en el Estado de la fuente.

El artículo 17 presenta ciertas diferencias con otros preceptos “especiales” del MCOCDE, como pueden ser los artículos 18 o 19, relativos a la tributación de las pensiones y las funciones públicas, respectivamente, en los que la especialidad del tratamiento impositivo viene por razón de la naturaleza de la renta o en la condición del sujeto pagador. Al contrario, la tributación especial de artistas y deportistas se fundamenta en la cualidad personal de los sujetos afectados y de la especial actividad desarrollada por los mismos (García Prats, 2004: 833). No obstante, la razón subyacente a ese tratamiento distinto, tal y como ponen en evidencia algunos autores, es la especial dificultad de gravar tales rentas en la práctica en el Estado de la residencia, en la medida en que tienen mayor capacidad de desplazamiento y de obtención de rentas extranjeras.

Desde un punto de vista práctico, conviene delimitar correctamente el ámbito de aplicación de este precepto en la medida en que su consecuencia jurídico-tributaria principal dependerá de la aplicación del artículo 17 –independientemente de si se aplica el apartado 1 o 2–, o del resto de reglas de distribución de la potestad tributaria –como pueden ser el artículo 7 o el 15 del MCOCDE–.

Si bien en principio la delimitación más importante sería entre el artículo 17 y el resto de preceptos del MCOCDE, en algunos casos también es conveniente diferenciar el ámbito de aplicación de los distintos apartados incluidos en el artículo 17.

A continuación, se incluye un análisis de los dos apartados del artículo 17 del MCOCDE. Si bien como hemos dicho tienen ámbitos de aplicación distintos, los comentarios que se realizan sobre los elementos subjetivos y objetivos en relación con el apartado 1 también pueden extrapolarse al apartado 2 del precepto, en la medida en que el fundamento de la imposición y las rentas incluidas son las mismas, siendo la diferencia entre los dos apartados el sujeto receptor de las rentas.

#### 3.1. El apartado 1 del artículo 17: supuesto general de tributación de artistas

Cabe hacer referencia al término “artista” que se incluye en el MCOCDE, por ser esencial en este caso el elemento subjetivo para aplicar el artículo 17. La idea fundamental de tal concepto es que, conforme a la terminología actual contenida en el precepto del MCOCDE, el concepto en inglés sería “*entertainer*”. De este modo, actualmente el concepto original utilizado por la OCDE diferiría en su significado del término español al que se ha traducido (AEAT, 2023: 3), pues en nuestro idioma también abarcaría, por ejemplo, a pintores o compositores.

Aunque el artículo 17 del MCOCDE no defina estrictamente lo que se entiende por “*entertainer*”, de la propia lista de sujetos comprendidos en la redacción podemos concluir que deben cumplirse dos requisitos básicos para que un sujeto se incluya en el ámbito de aplicación del precepto.

Por un lado, la actuación realizada debe ser de carácter público. El propio término utilizado en la versión original en inglés del MCOCDE del año 1963, “*public entertainers*”, evidencia la importancia de la naturaleza pública de la acción.

Por otro lado, es esencial que la actuación tenga un componente lúdico o de entretenimiento. De hecho, la importancia de este componente se constata en el momento de actualización del MCOCDE del año 2014, cuando el concepto de “*artist*” pasó a ser “*entertainer*”. Es solo por este carácter de entretenimiento que se entiende que algunos sujetos, como bailarines que actúan en el descanso de un evento deportivo, se incluirían dentro del ámbito de aplicación del artículo 17, mientras que a otros que realizan actividades que evidentemente tienen un carácter artístico, como escritores o escultores, no se les aplicaría el precepto (Schaffer, 2017: 46).

Una vez comprobado que se cumplen los requisitos mencionados, estaríamos ante una renta artística a la que se le aplicaría el artículo 17. A ello habría que añadir las rentas con estrecha vinculación a la actuación, en la medida en que tanto los Comentarios al MCOCDE como la normativa nacional<sup>5</sup> prevén tal tratamiento.

Los Comentarios indican que el artículo debe aplicarse de forma amplia, abarcando incluso ingresos procedentes de actividades que el propio intérprete considere como directamente vinculadas a su actuación. En concreto, los Comentarios especifican que no solo se incluyen las participaciones en espectáculos o eventos deportivos en un país determinado, sino también otras actividades, como promociones comerciales o entrevistas, siempre que guarden una relación directa con la presentación principal.

Podemos considerar la existencia de tal “estrecha relación” cuando pueda contemplarse de forma razonable que la obtención de la renta está directamente condicionada por la realización de la actuación. Esta conexión puede inferirse, por un lado, atendiendo a la proximidad temporal entre la renta y la fecha del evento, actuación o espectáculo, o, por otro, analizando la causa de la renta percibida, lo que permite identificar una vinculación material o funcional con la actividad artística desarrollada.

Esta noción de “estrecha vinculación” ha suscitado debate doctrinal sobre su significado concreto<sup>6</sup>, ya que su aceptación podría extender la tributación en el Estado de la fuente a rentas adicionales, como por ejemplo los derechos de imagen, reforzando así el poder impositivo de la fuente en la tributación de este tipo de actividades artísticas (Gari, 2023a).

### 3.2. El apartado 2 del artículo 17: interposición de sociedades de artistas

El segundo apartado del artículo 17 del MCOCDE, introducido en la modificación de 1977, tiene un ámbito de aplicación y finalidad distintos al primer apartado. Los

---

<sup>5</sup> El artículo 13.1.b) 3º de la Ley del IRNR establece que tributarán en territorio español las rentas «cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación».

<sup>6</sup> A este respecto, la opinión mayoritaria de la doctrina considera que debe existir una relación o nexo causal, interpretado de forma restrictiva, entre el ingreso y la actividad artística. Por todos, véase Cordewener (2015: 1.359).

Comentarios al Modelo de Convenio ponían de manifiesto que la disposición en cuestión tenía un propósito claramente antielusivo, orientado a contrarrestar la utilización de sociedades interpuestas entre el artista y quien realizaba el pago en el país donde se desarrollaba la actividad artística. Esta estrategia de expandir el ámbito de aplicación del precepto busca impedir que el Estado de la fuente pierda su potestad tributaria. A través de esta cláusula, se pretende evitar que las denominadas sociedades de artistas invoquen la aplicación del artículo 7 en su favor frente al Estado donde se realizan las actividades artísticas, con el objetivo de esquivar la imposición en fuente bajo el argumento de la existencia de un establecimiento permanente, lo que podría frustrar la capacidad recaudatoria del país en el que efectivamente se lleva a cabo la actuación.

En lo que respecta a la relación entre el artista o deportista y la otra persona, no es necesario que exista una relación contractual o jurídica, como una relación laboral, entre las dos partes para que se aplique el artículo 17.2 del MCOCDE. Aunque en muchos casos pueda existir una relación jurídica de este tipo, en la práctica no es una condición *sine qua non* exigida por el artículo 17.2. Por lo tanto, el artículo 17.2 también puede aplicarse en casos en los que no exista una obligación contractual o jurídica entre el artista y la otra persona, siendo tal idea coherente con su propósito de luchar contra la elusión fiscal a través de personas o sociedades interpuestas pues, en definitiva, tal y como defiende Morón Pérez (2017: 223), se trata de una especie de levantamiento del velo.

En relación con la regla incluida en el artículo 17.2, cabe mencionar la posibilidad o no de hacer una interpretación ambulatoria del precepto. La comprensión particular que algunos sostienen sobre la interpretación ambulatoria resulta difícilmente defendible, incluso si se atiende únicamente al contenido de los propios Comentarios al MCOCDE, considerados generalmente como el principal argumento a favor de esta doctrina interpretativa (Báez Moreno, 2010: 317). De hecho, el párrafo 35 de la Introducción a dichos Comentarios deja claro que las modificaciones introducidas en el Modelo y sus Comentarios no deben influir en la interpretación de un Convenio celebrado con anterioridad, siempre que las disposiciones respectivas difieran sustancialmente del texto actualizado.

Nuestros Tribunales se han pronunciado acerca de este extremo en algunas ocasiones. En primer lugar, la Audiencia Nacional fue muy clara en no aceptar la interpretación dinámica del artículo 17.2, en su Sentencia, de 3 de octubre de 2002 (rec. núm. 226/2012; ECLI:ES:AN:2002:5430). En particular, la Audiencia Nacional estableció, en el fundamento jurídico tercero, lo siguiente: «La disposición contenida en el artículo 17.2 del Modelo, no puede aplicarse al presente caso por vía de interpretación, puesto que tal disposición no supone una mera matización de lo establecido en el artículo 17.1 del Modelo de Convenio sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el artículo 7 y que no puede ser sobreentendida en los Convenios en que no se encuentra expresamente incluida».

No obstante, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de junio de 2008 (rec. núm. 7710/2002; ECLI:ES:TS:2008:5265) casó la Sentencia de la Audiencia Nacional arriba comentada y estableció la posibilidad de gravar en la fuente las rentas artísticas pagadas a una entidad no residente, aunque el CDI aplicable no careciese de un precepto semejante al artículo 17.2, adoptando de esta forma una interpretación dinámica “sin matices”, sin atender a la naturaleza de los cambios efectuados en el MCOCDE y en los Comentarios (Ribes Ribes, 2024: 152).

Pronunciamientos posteriores del Tribunal Supremo, como las Sentencias de 3 de marzo de 2020 (rec. núm. 5448/2018; ECLI:ES:TS:2020:1071) y 23 de septiembre de 2020 (rec. núm. 1996/2019; ECLI:ES:TS:2020:3062), han fijado doctrina matizando la interpretación dinámica absoluta de los CDIs. En este sentido, el Tribunal Supremo acepta la interpretación dinámica, pero la sujeta a determinados límites. Consecuentemente, la procedencia o no de esta interpretación dinámica «deberá realizarse caso por caso, dependiendo de la naturaleza de los cambios (sustanciales o formales), no siendo posible fijar una pauta general» (Cámara Barroso, 2020: 290).

Aunque estemos de acuerdo con la interpretación dinámica matizada de los Comentarios, a nuestro juicio, el artículo 17.2 supone una regla distinta de la del artículo 17.1, en la medida en que se aplica a un supuesto claramente diferente, que es cuando el receptor de la renta es un sujeto distinto al artista o deportista. De esta forma, pensamos que lo que estaría limitando la doctrina fijada por el Tribunal Supremo es la llamada “interpretación dinámica creativa”, esto es, aquella que no se limita a aclarar o precisar los comentarios existentes, sino que introduce una alteración en el sentido o contenido material de la norma objeto de interpretación (Calderón Carrero, 2020: 71). Esto seguiría siendo coherente con lo defendido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, cuyas recomendaciones exigen hacer un análisis caso por caso y aplicar dinámicamente los Comentarios “en la medida de lo posible”, lo que implica decidir cuál es la interpretación más adecuada –estática o dinámica– según la regla aplicable del CDI.

#### **4. PROBLEMAS DE APLICACIÓN: DOBLE IMPOSICIÓN Y DOBLE NO IMPOSICIÓN**

Una de las problemáticas principales de la tributación en el Estado de la fuente de este tipo de rentas artísticas es, sin duda, la tributación compartida que se da finalmente respecto a estos sujetos. Esto significa que por regla general los artistas que lleven a cabo una actuación en una jurisdicción distinta de donde tienen su residencia deben cumplir con obligaciones tributarias en dos países, el país de la actuación y el país de residencia. Por un lado, el artista tributará por las rentas brutas obtenidas en el país donde se realice la actuación –Estado de la fuente–, mientras que, por otro lado, también deberá cumplir con sus obligaciones fiscales en el país donde reside –Estado de la residencia–, habitualmente por sus rentas mundiales.

Además, derivado de una mala coordinación entre los dos apartados del artículo 17, se pueden dar supuestos de doble imposición. En particular, si el Estado de la fuente permite “transparentar” rentas de sociedades a las personas físicas o si una renta puede gravarse de forma cumulativa cuando se cobre por una entidad y luego se transmita a otra persona, incluido el artista (Mora Pérez, 2023: 207).

La doble imposición generada en esos casos, según prevé el MCOCDE, se soluciona a través del artículo 23 del mismo, en la medida en que la doble tributación se produce como consecuencia de que la norma aplicable, que en estos casos sería el artículo 17, otorga a los dos Estados firmantes del CDI la potestad de gravar la renta. Dentro del artículo 23, se incluyen dos métodos para aliviar la doble imposición que aplica el Estado de la residencia: el método de imputación y el método de exención.

El método de imputación o crédito fiscal suele ser preferido frente al de exención en la distribución de potestades tributarias entre Estados, y esta preferencia se fundamenta en varias razones. Una de las más relevantes es que, cuando se aplica el método de exención, el Estado de residencia pierde la capacidad de gravar determinadas rentas si el Estado fuente, por cualquier motivo como, por ejemplo, aplicar una exención recogida en su legislación interna, no ejerce su potestad tributaria. Esto puede conducir a situaciones en las que la renta no quede sujeta a imposición en ninguno de los dos Estados implicados, lo que genera un escenario de doble no imposición no deseada desde el punto de vista de la equidad fiscal internacional. En ese contexto, el mecanismo de crédito resulta más eficaz, ya que garantiza al Estado de residencia la posibilidad de gravar la renta, permitiendo al mismo tiempo descontar el impuesto pagado en el país de la fuente, si lo hubiera.

Este problema de doble no imposición es, además, especialmente preocupante en el sector artístico o deportivo, donde con frecuencia, las normas internas de algunos Estados establecen regímenes tributarios especialmente favorables o incluso exenciones totales. Un ejemplo paradigmático es el de los grandes eventos deportivos internacionales, que suelen ir acompañados de beneficios fiscales importantes para atraer su celebración. Si bien en el plano artístico no son tan habituales esas exenciones específicas para determinados eventos, sí son bastante frecuentes los incentivos fiscales en el marco de actuaciones artísticas. Un ejemplo de esto sería, en el caso de España, el artículo 36.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que regula una deducción del 20% por los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

Cuando se aplican exenciones de este tipo en el Estado de la fuente, y al mismo tiempo el Estado de residencia opta por el método de exención para evitar la doble imposición, el resultado es que dichas rentas pueden quedar completamente fuera del alcance de la tributación en ambos países. Aunque estas exenciones pueden responder a decisiones políticas legítimas de promoción cultural o deportiva, es importante considerar sus implicaciones fiscales a nivel internacional, especialmente cuando estas interactúan con convenios que atribuyen la eliminación de la doble imposición exclusivamente al Estado de residencia. En estos casos, a nuestro juicio el uso del método de crédito se presenta como una herramienta más adecuada para evitar lagunas fiscales y garantizar una tributación mínima efectiva.

## 5. CRÍTICAS DOCTRINALES Y ALGUNAS PROPUESTAS DE REFORMA

A la luz del examen realizado en los apartados anteriores sobre la configuración y evolución del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, resulta pertinente abordar las principales críticas que este precepto ha suscitado en la doctrina especializada.

Como se ha expuesto, tanto su redacción como la interpretación desarrollada en los Comentarios han ampliado considerablemente su ámbito de aplicación, provocando consecuencias relevantes en términos de reparto de potestades tributarias y seguridad jurídica para los contribuyentes afectados. Tanto esta expansión como otros aspectos del precepto han motivado un intenso debate sobre la adecuación del artículo 17 a los principios estructurales del Derecho tributario internacional y sobre su compatibilidad con otros objetivos de política pública, como la promoción de la cultura o el apoyo a la movilidad artística.

En este contexto, es importante replantear el esquema de tributación de artistas en la medida en que unas reglas y parámetros distintos en el plano internacional podrían aumentar la seguridad jurídica de estos contribuyentes, así como proteger la tributación de tales actividades sin riesgos de doble imposición. En particular, comentaremos propuestas concretas que persiguen una aplicación más equilibrada del artículo 17, con especial atención a la protección de los artistas con menores ingresos, a la promoción de eventos subvencionados y a la necesidad de establecer criterios más proporcionales y selectivos.

A continuación, se analizan algunas de las consecuencias de la principal crítica doctrinal, así como ejemplos de cláusulas correctoras o alternativas ya introducidas en determinados convenios fiscales.

### **5.1. El carácter expansivo del precepto como principal crítica a la aplicación del artículo 17 del MCOCDE**

Para empezar, uno de los factores críticos a considerar del artículo 17 del MCOCDE es su carácter expansivo, sobre todo debido a la interpretación que ha ido sentando la OCDE a través de sus Comentarios.

Por un lado, expandir la aplicación de la tributación en fuente a actividades artísticas y deportistas puede ser contraproducente en la medida en que la regla general, como hemos dicho anteriormente, estaríamos ante una tributación en residencia, si se aplican los artículos 7 o 15 del MCOCDE. De esta forma, aplicar por la vía de la “estrecha vinculación” esta regla que podemos considerar especial a otras rentas podría ir en contra de los principios básicos del Derecho tributario. Esto es así porque, por ejemplo, si no se aplicase el artículo 17, las rentas derivadas de derechos sobre la propiedad intelectual o los derechos de imagen no tributarían en el Estado de la fuente.

Por otro lado, el carácter expansivo de los Comentarios al MCOCDE puede tener problemas prácticos para interpretar convenios que fueron ratificados en un momento anterior a la actualización de tales Comentarios. En este sentido, el principal problema de interpretación dinámica de los CDIs resulta en aplicar la regla incluida en el artículo 17.2 del MCOCDE a aquellos tratados que no incluyen este precepto por haber sido firmados con anterioridad a su inclusión en el Modelo, aplicación que ha sido admitida con matices por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y por la propia doctrina administrativa y jurisprudencia españolas (Ribes Ribes, 2013: 60).

A raíz de estos problemas, podemos mencionar distintos ejemplos que tienen el objetivo de corregir o limitar el carácter expansivo del artículo 17 del MCOCDE.

### **5.2. Propuestas existentes para hacer frente a los problemas del artículo 17 del MCOCDE**

#### *5.2.1. La existencia de un umbral mínimo para atribuir la competencia fiscal al Estado de la fuente*

En primer lugar, los Estados Unidos han condicionado, desde el año 1977, la atribución de competencia tributaria al Estado de realización de las actividades a la generación en dicho Estado de un importe mínimo de rentas, llamado por algunos autores como

Vogel (1997) *triviality threshold*. En caso de que se supere el importe mínimo, siendo tal importe en el CDI firmado entre Estados Unidos y España de 10.000 dólares, se puede someter a gravamen la totalidad de los ingresos obtenidos en el Estado de la fuente.

Este importe mínimo de rentas para diferenciar la tributación en fuente y en residencia, que además ha ido incrementándose conforme se ha actualizado el MCOCDE, puede ser una buena idea *a priori* para adaptarse a la situación de los artistas y deportistas. No obstante, al existir este importe mínimo para cada operación, respecto a un pagador y a una actuación o evento, además de referirse a un periodo temporal determinado, la norma puede dar lugar a fraude por parte de los sujetos que aplican esta norma especial.

Si bien se prevé esta regla solamente en los CDIs firmados por Estados Unidos, los Comentarios al MCOCDE han incluido tal posibilidad, diciendo en el apartado 10.1 que los Estados pueden considerar inapropiado aplicar el artículo 17 a artistas y deportistas que obtengan escasos ingresos del Estado de la fuente, ofreciendo incluso una redacción alternativa del apartado 1 del artículo 17<sup>7</sup>.

Es importante recordar que bajo la categoría de “artistas” se agrupan perfiles económicos muy distintos, por lo que sería razonable aplicar reglas diferenciadas en función de los ingresos obtenidos. Además, el umbral de 15.000 Derechos Especiales de Giro del FMI que mencionan los Comentarios al MCOCDE es solo una posibilidad; de hecho, son los propios Comentarios los que sugieren que se pueden establecer otras cifras fijas o incluso optar por una fórmula más flexible que se adapte mejor a la realidad de cada caso (Garí, 2023b).

Además, los Comentarios al MCOCDE también han aclarado cómo se aplica este precepto alternativo en la práctica. *A priori*, este importe mínimo no afecta al derecho del Estado donde se realiza la actividad artística a aplicar su normativa interna, si bien con posterioridad se permite la aplicación del CDI correspondiente y, en consecuencia, puede solicitarse la devolución de la retención practicada cuando al final del ejercicio se constata que no se ha superado el límite previsto en el CDI<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Párrafo 10.1 de los Comentarios al Artículo 17 del MCOCDE de 2017 (2019): «Algunos Estados pueden considerar asimismo que puede ser inapropiado aplicar el artículo 17 a artistas o deportistas no residentes que no estuvieran sujetos de otro modo a imposición en un Estado contratante (por ejemplo, conforme a lo dispuesto en los artículos 7 o 15) y que, en un ejercicio fiscal dado, obtengan únicamente escasos ingresos procedentes de actividades desarrolladas en ese Estado. Los Estados que deseen evitar esa situación de la aplicación del artículo 17 pueden hacerlo utilizando una versión alternativa del apartado 1, redactada como sigue:

No obstante lo dispuesto en el artículo 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o como músico, o en calidad de deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado, excepto cuando el importe bruto de las rentas así obtenidas por ese residente procedentes de las actividades que realice en el transcurso de un ejercicio fiscal del otro Estado contratante no excedan de un importe equivalente a [15000 Derechos Especiales de Giro del FMI] expresado en la moneda de ese otro Estado al inicio de ese ejercicio fiscal, o de cualquier otro importe acordado por las autoridades competentes con anterioridad y para ese ejercicio».

<sup>8</sup> Párrafo 10.3 de los Comentarios al Artículo 17 del MCOCDE de 2017 (2019).

A nuestro juicio, establecer un umbral mínimo puede resultar muy útil para evitar que los artistas con ingresos modestos queden sometidos a la potestad tributaria del país donde se lleva a cabo la actuación artística. Esta medida reduce considerablemente la carga administrativa que supondría para estos profesionales cumplir con obligaciones fiscales en el Estado de la fuente. En nuestra opinión, se trata de una propuesta con claras ventajas y que debería incorporarse en otros CDIs.

### 5.2.2. *La tributación en el Estado de la residencia de las actividades financiadas con fondos públicos*

Por otro lado, otra de las respuestas más relevantes a las críticas generadas por el carácter expansivo del artículo 17 del MCOCDE ha sido la incorporación, en muchos CDIs, de un tercer párrafo al artículo 17. Este apartado tiene como finalidad eximir de tributación en el Estado de la fuente a los artistas y deportistas cuya actuación esté financiada total o mayoritariamente con fondos públicos, de modo que la potestad tributaria se reserva en tales casos al Estado de la residencia.

Tal posibilidad, que fue incorporada por primera vez en los Comentarios al Modelo en 1977, surgió como reconocimiento del impacto negativo que el artículo 17 podía tener sobre los intercambios culturales y las actuaciones subvencionadas, al imponer cargas tributarias que podrían disuadir su realización.

La aplicación de este mecanismo ha ido en aumento, estimándose que aproximadamente dos tercios de los convenios fiscales bilaterales incluyen alguna versión del apartado 3 del artículo 17 (Molenaar, 2016: 976). Para ciertos Estados, casi todos sus tratados fiscales contemplan esta cláusula, lo que pone de manifiesto su utilidad práctica y la sensibilidad fiscal hacia eventos culturales o deportivos financiados por el sector público. Sin embargo, esta excepción sigue siendo restrictiva, en tanto que solo resulta aplicable a una fracción reducida del colectivo afectado, y no resuelve los problemas generales de doble imposición o tributación excesiva que genera la norma en sus apartados 1 y 2.

Desde una perspectiva crítica, se ha señalado que el artículo 17.3 plantea interrogantes en torno a la igualdad de trato. En particular, se facilita el acceso al mercado internacional de los artistas subvencionados, mientras que los grupos comerciales deben afrontar las consecuencias fiscales plenas del artículo 17. Esta distinción podría vulnerar principios de no discriminación recogidos en tratados internacionales<sup>9</sup>. Además, en el marco de la Unión Europea, la diferencia de trato entre aquellos que se les aplique el apartado 3 del precepto y el resto de artistas puede suponer la vulneración de las libertades reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como la igualdad de trato (artículo 18), libertad de circulación de los trabajadores (artículo 45) y libertad de prestación de servicios (artículo 56) (Molenaar, 2012: 275).

No obstante, estas objeciones, la inclusión del apartado 3 del artículo 17 representa un avance en la dirección de mitigar los efectos más lesivos del régimen general previsto

---

<sup>9</sup> En particular, podríamos pensar que esta discriminación sería contraria al artículo 24.1 del propio Modelo de Convenio de la OCDE o el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

para artistas y deportistas. Asimismo, refleja un reconocimiento tácito por parte de los Estados de que, en ciertos contextos, la aplicación literal del artículo 17 puede resultar desproporcionada y contraria a los objetivos culturales y de política pública que se desean fomentar (Molenaar, 2014). Por ello, constituye no solo una cláusula técnica, sino también un indicio que nos puede hacer pensar en que, si tantos países han adaptado las cláusulas generales aplicables a artistas y deportistas, sea necesario repensar integralmente el tratamiento fiscal de estos colectivos en el plano internacional.

### 5.2.3. *¿Es necesario hoy en día un artículo 17 del MCOCDE? El CDI firmado entre Bélgica y Países Bajos*

En el caso de una posición más extrema respecto a los aspectos negativos del artículo 17 del MCOCDE, podríamos tener en cuenta el nuevo posicionamiento incluido en el CDI firmado el pasado año 2023 por Bélgica y Países Bajos. Este nuevo tratado constituye una excepción relevante respecto a la mayoría de CDI firmados hasta la fecha, ya que omite cualquier disposición similar a la del artículo 17 del Modelo OCDE o cláusula específica sobre la tributación de artistas y deportistas.

Esta omisión tiene implicaciones fiscales significativas: la tributación de tales rentas deberá encuadrarse, según las características concretas del caso, en otros preceptos del propio convenio, como los relativos a rendimientos del trabajo, beneficios empresariales o *royalties* (Garí, 2023b).

### 5.3. **Una nueva propuesta para la tributación de rentas artísticas obtenidas virtualmente inspirada en el Importe A del Pilar 1**

Para acabar, otra de las principales críticas a la configuración de la tributación de las actividades artísticas en el MCOCDE es la relativa al tratamiento fiscal de rentas obtenidas virtualmente, esto es, por actuaciones desarrolladas en directo vía plataformas en línea o en *streaming*. En concreto, podríamos preguntarnos si los llamados *influencers* o creadores de contenido se incluirían en el ámbito objetivo del artículo 17 y las rentas que obtienen cumplirían los requisitos del precepto.

Aunque el precepto fue concebido originalmente para regular la tributación de artistas y deportistas que realizan actuaciones presenciales, su redacción permite, al menos en términos interpretativos, extender su ámbito de aplicación a aquellos contenidos difundidos a través de plataformas digitales, pues no se debe tener en cuenta el medio a través del cual se realiza la actuación. Eso sí, siempre debe existir una interacción con el público desde el punto de vista del entretenimiento.

La determinación de si una actividad encaja en el concepto de “actuación personal del artista” debe realizarse caso por caso, atendiendo, entre otros factores, a la naturaleza del contenido generado, su formato, la intencionalidad del emisor y la forma de monetización. En particular, será importante que dichos contenidos no se limiten a una función meramente informativa o publicitaria, sino que incorporen elementos de entretenimiento (Julien y Spies, 2023:101).

A nuestro juicio, y siguiendo el razonamiento de Kostikidis (2020: 376), los creadores de contenido presentan importantes similitudes con los artistas tradicionales a los que

se les aplica el artículo 17 del MCOCDE, ya que generan contenido mediante narrativas visuales o emocionales, empleando para ello estrategias parecidas a las utilizadas en otros medios como la televisión o el cine.

Respecto a la forma de hacer tributar a estas nuevas formas de actuaciones artísticas—y deportivas—, parte de la doctrina ha defendido un cambio de perspectiva, pasando a utilizar el denominado *entertainment approach*. Esta nueva perspectiva implicaría que el nexo de tributación pasaría a ser, no el lugar donde se desarrolla físicamente la actividad artística, sino el lugar donde se materializa el carácter de entretenimiento de la actuación, esto es, donde la audiencia accede o disfruta del producto. Autores como Durá García (2023: 147) consideran que el *entertainment approach* es más coherente con el actual régimen artístico internacional, en el que el elemento clave es la disponibilidad del entretenimiento, además de asegurar que el artículo 17 se alinea correctamente con el resto de preceptos del MCOCDE.

Basándonos en este nuevo enfoque, una alternativa que consideramos interesante para asignar correctamente las rentas de estos artistas a las jurisdicciones sería basarnos en el funcionamiento del Importe A del Pilar 1 de la OCDE, tal y como se expone a continuación.

En línea con los avances promovidos por la OCDE en materia de fiscalidad internacional para las grandes empresas multinacionales, cabría plantearse si la lógica de este Importe A, dirigido a reasignar parte de los beneficios de las multinacionales digitales a los mercados donde se encuentran sus usuarios, podría adaptarse al ámbito de la tributación de artistas en entornos digitales. En este marco, el valor generado por una actuación artística transmitida en *streaming* o mediante plataformas digitales no se localiza necesariamente en el país de residencia del artista o en el de la entidad que comercializa el contenido, sino que se vincula directamente con la audiencia localizada en distintas jurisdicciones. Así, aplicar un criterio de reparto inspirado en el Importe A permitiría reconocer a los Estados donde se encuentran los usuarios una parte legítima de la potestad tributaria sobre estas rentas, superando los límites del actual artículo 17 del MCOCDE, que fue concebido en un contexto predominantemente presencial.

Esta propuesta contribuiría a modernizar el reparto internacional de la potestad tributaria en línea con la economía digital, asegurando que las jurisdicciones de consumo—aquellas donde se ubica efectivamente el público que paga por las actuaciones o genera valor mediante su interacción— participen en la tributación.

A diferencia del enfoque clásico basado en la localización física del evento, este modelo permitiría una distribución más equitativa de los ingresos fiscales, reduciendo la elusión a través de estructuras interpuestas y respondiendo a las dinámicas reales de los espectáculos globales en línea. Además, podría articularse mediante una fórmula simplificada o porcentual aplicable a determinados umbrales de facturación digital por jurisdicción, asegurando su viabilidad técnica y administrativa. A nuestro juicio, al igual que ocurre con el Importe A del Pilar 1, esta fórmula debería aplicarse a los artistas que sobrepasan una determinada cuantía de beneficios, y también sería interesante aplicarla conjuntamente con la tributación en residencia de aquellas actuaciones que no llegan a umbrales mínimos. De esta forma, se conseguiría que la nueva fórmula de reparto por jurisdicciones no fuese excesivamente costosa para contribuyentes con ingresos más modestos.

En definitiva, este enfoque adaptaría el espíritu del Pilar 1 a las nuevas realidades culturales, con una base más justa y coherente para la imposición transfronteriza de artistas en el siglo XXI.

## 6. CONCLUSIONES

La tributación internacional de los artistas continúa planteando desafíos significativos en términos de justicia fiscal, coordinación entre jurisdicciones y eficiencia administrativa. El artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, si bien ha sido una herramienta útil para atribuir potestad tributaria al Estado de la fuente, presenta una regulación singular que, en la práctica, ha generado numerosas controversias interpretativas y aplicaciones dispares.

A lo largo del artículo se ha demostrado cómo este precepto responde a una preocupación histórica por evitar la elusión fiscal mediante estructuras interpuestas y a garantizar que los Estados donde efectivamente se generan las rentas artísticas puedan ejercer su soberanía fiscal. Sin embargo, su actual formulación —en particular, la amplitud con la que pueden calificarse como “estrechamente relacionadas” ciertas actividades o la ausencia de umbrales comunes para su aplicación— plantea interrogantes respecto al principio de capacidad económica y la expansión de una regla que podríamos calificar de especial a supuestos no contemplados *a priori* por la misma.

Asimismo, el análisis comparado de convenios de doble imposición, así como las exenciones contempladas en diversos ordenamientos para atraer grandes eventos culturales o deportivos, revelan la existencia de una práctica diversa que puede derivar en fenómenos de doble no imposición o en cargas fiscales desproporcionadas. Todo ello exige repensar los instrumentos vigentes, sobre todo desde la perspectiva técnica incluida en la configuración del MCOCDE y de la interpretación realizada por los Comentarios al mismo.

Por último, se ha planteado la posibilidad de repensar el nexo tributario desde una lógica inspirada en el *Amount A* del Pilar 1, centrada en la localización de los usuarios o consumidores del servicio artístico, como vía para reforzar el principio de tributación allí donde se genera el valor económico. Si bien esta propuesta requeriría de una reformulación profunda de los criterios tradicionales de atribución de potestades, sugiere un camino alternativo en la búsqueda de un marco fiscal más justo, adaptado a las dinámicas contemporáneas de la economía digital y globalizada.

En definitiva, el artículo 17 constituye una excepción significativa dentro del modelo convencional, cuya evolución futura deberá atender tanto a la necesidad de combatir la elusión como a los principios fundamentales de equidad y seguridad jurídica. Una reforma que armonice estos objetivos podría contribuir decisivamente a una fiscalidad más justa y eficaz para los artistas, cada vez más móviles en el actual contexto global.

## FINANCIACIÓN

Este artículo se ha desarrollado en el marco del proyecto de investigación Prometeo “La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI (XXI-TAX)” de la Generalitat Valenciana.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AEAT (2023): *Nota relativa a la tributación de artistas y deportistas no residentes*. Madrid.
- Báez Moreno, A. (2010): “El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE: algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, 26: 311-327.
- Calderón Carrero, J. M. (2020): “La interpretación de los convenios de doble imposición en los tiempos de la COVID-19”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450: 51-76. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3719>
- Cámara Barroso, M. C. (2020): “Sobre los límites a la interpretación «dinámica» de los Convenios de doble imposición. Sentencia del Tribunal Supremo 1071/2020, de 3 de marzo de 2020”, *Nueva fiscalidad*, 3: 281-291.
- Cordewener, A. (2015): “Article 17. Entertainers and Sportspersons”, en E. Reimer y A. Rust (ed.): *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.
- De Juan Ledesma, Á. (2012): “The Artists and Sportmen’s Article (Article 17 of the OECD Model): Has the Time come to stop Counting Stars in the Sky?”, *European Taxation*, 2.
- Durá García, L. J. (2023): “International Taxation of Entertainment Income. Article 17 OECD Model: Objective scope and thresholds to its force of attraction”, Universidad de Valencia (tesis doctoral): 1-541.
- Fuentes Gamero, M. C. (2019): “Análisis de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de las retribuciones de los artistas no residentes por actuaciones realizadas personalmente en España”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 48: 41-48.
- García Prats, F. A. (2004): “Artículo 17. La tributación de los artistas y deportistas”, en J. R. Ruiz García y J. M. Calderón Carrero (ed.): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Fundación Pedro Barrié de la Maza: 831-872.
- García Prats, F. A. (2009): “Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, *Crónica Tributaria*, 133: 101-123.
- Garí, C. (2023a): “Characterizing Image Rights Income of Sportspersons: International Tax Considerations”, *Tax Notes International*, vol. 110, 16.
- Garí, C. (2023b): “¿Se encuentra el Artículo 17 del Modelo OCDE fuera de juego? Cambio de paradigma en la tributación de artistas y deportistas. Nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre Países Bajos y Bélgica, *TaxLatam* [URL: <https://taxlatam.com/noticias/se-encuentra-el-articulo-17-del-modelo-ocde-fuera-de-juego#:~:text=Artistas%20y%20deportistas%20dejar%C3%A1n%20de,en%20su%20Estado%20de%20residencia>].
- Julien, R. y Spies, K. (2023): “Article 17 OECD MC in the Age of Influencers”, *SWI – Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht*, 2: 81-102.
- Kostikidis, S. (2020): “Influencer Income and Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, 74(6): 359-376 [doi: 10.59403/s06fdk].
- Magraner Moreno, F. J. (2019): *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*, Tirant lo Blanch Tributario, Valencia.
- Molenaar, D. (2012): “Article 17(3) for Artistes and Sportsmen: Much More than an Exception”, *Intertax*, 40(4): 270-278 [doi:10.54648/TAXI2012031].

- Molenaar, D. (2014): “Entertainers and Sportspersons Following the Updated OECD Model (2014)”, *Bulletin for International Taxation*, 69(1) [doi:10.59403/2hm5zdv].
- Molenaar, D. (2016): “New Options to Restrict Article 17 for Artistes and Sportsmen”, *Intertax*, 44(12): 972-979 [doi:10.54648/TAXI2016090].
- Molenaar, D. y Grams, H. (2020): “Influencer Income and Tax Treaties: A Response”, *Bulletin for International Taxation*, 74(9): 550-555 [doi:10.59403/324pkat].
- Mora Pérez, J. (2023): “La tributación de artistas y deportistas en el MCOCDE”, *Cuadernos de formación IEF*, 29: 199-207.
- Morón Pérez, C. (2017): “Medidas para evitar el fraude fiscal de los deportistas”, en L. Morillas Cueva (ed.): *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*, Dykinson, Madrid.
- Nitikman, J. (2001): “Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?”, *Intertax*, 8-9: 267-274.
- OECD Committee on Fiscal Affairs (1987): *The Taxation of Income Derived from Entertainment Artistic and Sporting Activities*, Issues in International Taxation, 2.
- OECD (2019): Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MCOCDE): Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, París / Instituto de Estudios Fiscales, Madrid [doi:10.1787/765324dd-es].
- Ribes Ribes, A. (2013): “Interpretación del artículo 17.2 del Convenio de Doble Imposición entre España e Irlanda. STS 7-12-2012, caso U2”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, extra 2: 57-63.
- Ribes Ribes, A. (2024): “Evolución de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la interpretación de convenios”, en J. M. Almodí Cid, D. Marín-Barnuevo Fabo, M. A. Martínez Lago, G. Orón Moratal (dir.): *La Ley General Tributaria: una visión crítica tras veinte años de aplicación*, Tirant lo Blanch, Valencia: 136-168.
- Schaffer, E. (2017): *Domestic Attribution of Income and Taxation of International Entertainers and Sportspersons*, IBFD, Amsterdam.
- Sevilla Bernabéu, B. (2023): *La elusión fiscal*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid.
- Vogel, K. (1997): *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.



# LA IMPOSICIÓN PERSONAL SOBRE LA RIQUEZA Y EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE PROGRESIVIDAD: ALGUNAS REFLEXIONES EN TORNO AL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

---

**Martín López, Jorge**

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

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1078-3267>

[jorge.martin@ua.es](mailto:jorge.martin@ua.es)

*Recibido:* 3 de septiembre de 2025

*Aceptado:* 16 de octubre de 2025

<https://doi.org/10.47092/CT.26.1.4>

## **RESUMEN**

El presente trabajo tiene como finalidad analizar la imposición personal sobre la riqueza a la luz del principio constitucional de progresividad, reflexionando acerca de si aquella pudiera llegar a considerarse una exigencia derivada de este último, en tanto herramienta redistributiva de carácter esencial. En este sentido, se hará especial hincapié en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, como nuevo y conflictivo exponente de dicha imposición personal sobre la riqueza, para cuestionarnos si esta figura coadyuva realmente a alcanzar ese objetivo redistributivo sin incurrir, por otro lado, en la prohibición de confiscatoriedad y de carga fiscal excesiva.

*Palabras clave:* imposición sobre la riqueza, impuesto sobre las grandes fortunas, progresividad, no confiscación, carga fiscal excesiva.

# WEALTH TAXATION AND THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF PROGRESSIVITY: SOME REFLECTIONS ON SPANISH TAX ON LARGE FORTUNES

---

Martín López, Jorge

## ***ABSTRACT***

The aim of this paper is to analyse wealth taxation in the light of the constitutional principle of progressivity, reflecting on whether it could be considered a requirement derived from this principle, as an essential redistributive tool. In this sense, special emphasis will be placed on the Spanish Tax on Large Fortunes, as a new and conflictive exponent of this wealth taxation, in order to question whether this figure really helps to achieve this redistributive objective without incurring, on the other hand, in the prohibition of confiscation and excessive tax burden.

*Keywords:* wealth taxation, tax on large fortunes, tax progressivity, non-confiscation, excessive tax burden.

## SUMARIO

1. A MODO DE BREVE PLANTEAMIENTO. 2. EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 3. ¿LA IMPOSICIÓN PERSONAL SOBRE LA RIQUEZA COMO MANIFESTACIÓN NECESARIA DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD? 4. EL IMPUESTO (¿TEMPORAL?) DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS: ENTRE PROGRESIVIDAD, SOLIDARIDAD, REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA, NO CONFISCACIÓN Y CARGA FISCAL EXCESIVA. 5. EPÍLOGO. FINANCIACIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

### 1. A MODO DE BREVE PLANTEAMIENTO

El debate en torno a la imposición sobre la riqueza parece haber recobrado vigor en la actualidad –sobre todo, a raíz de las últimas propuestas relativas a una posible tributación mínima global para las personas físicas con patrimonios muy elevados<sup>1</sup>–, aunque bien podría decirse que ha terminado convirtiéndose en una constante. Este trabajo trata de abordar únicamente la relación de dicha imposición con el principio constitucional de progresividad tributaria, ahondando en si aquella deviene una exigencia de este último o, por el contrario, no deja de ser una simple decisión de política legislativa: ¿Constituye la imposición personal sobre la riqueza un instrumento redistributivo que se deriva forzosamente del principio de progresividad? ¿O, en cambio, la justicia tributaria no resulta afectada en ausencia de la misma?

En definitiva, se pretende reflexionar sobre si este tipo de impuestos podrían tener un carácter necesario a la luz del principio de progresividad, el cual obedece precisamente a la consecución de una mayor redistribución de la riqueza. Dado que el artículo 31.1 de la Carta Magna ordena que el sistema tributario sea progresivo y, por ende, también redistributivo, ¿hasta qué punto puede llevarse a cabo plenamente esa función sin una imposición personal sobre la riqueza de naturaleza autónoma?

La cuestión sobre la que quiere incidirse no es ya si dicha imposición tiene un anclaje constitucional –lo cual parece estar fuera de toda duda hoy en día<sup>2</sup>–, sino más bien si se erige en un elemento indispensable, desde un punto de vista jurídico, para lograr una contribución más justa al sostenimiento de los gastos públicos. La hipótesis de partida es, pues, si la progresividad del sistema tributario precisaría de la existencia de una imposición personal sobre la riqueza, en tanto aquella está conectada con la redistribución de esta.

Así, nos planteamos en qué medida un ordenamiento financiero constitucional de corte claramente redistributivo puede separarse por completo de esa imposición personal sobre la riqueza que, al menos en teoría, propende a la reducción de las desigualdades

<sup>1</sup> Zucman (2024).

<sup>2</sup> Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022: 646-647).

económicas. Expresado de otro modo, ¿el principio de progresividad y su función redistributiva obligarían a mantener una imposición personal sobre la riqueza independiente de la que pueda recaer sobre la renta en sentido estricto? De hecho, ¿no vendría impuesta por el propio mandato constitucional de justicia tributaria, en cuyo núcleo se sitúa también la redistribución de la riqueza?

Para intentar dar respuesta a estos interrogantes, procederemos a analizar la doctrina del Tribunal Constitucional en torno al principio de progresividad, de acuerdo con la cual no parece –adelantamos ya– que se requiera la articulación de una específica imposición personal sobre la riqueza ni, por consiguiente, la subsistencia del Impuesto sobre el Patrimonio o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La progresividad del sistema tributario se reconduce casi en exclusiva al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que nos lleva a preguntarnos si esta concepción tan estricta es coherente con la finalidad redistributiva atribuida a dicho principio constitucional.

Asimismo, se examinará el conflictivo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, como ejemplo de los problemas a los que permanentemente se enfrenta la imposición personal sobre la riqueza: de un lado, las dificultades para cumplir en la práctica esos objetivos redistributivos; de otro, la tensión con la prohibición de confiscatoriedad –y de carga fiscal excesiva–, más allá de que el máximo intérprete de la Carta Magna haya descartado esta tacha de inconstitucionalidad al pronunciarse sobre aquella figura.

## 2. EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El principio constitucional de progresividad tributaria se plasmó, por vez primera en el ordenamiento interno, en el artículo 31.1 de la Constitución española de 1978, con una clara inspiración en el artículo 53 de la Carta Magna italiana. No obstante, hubo que esperar dos décadas para que este principio se introdujera de forma expresa en la legislación tributaria, a través de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente de 1998<sup>3</sup>. Actualmente, su reconocimiento legislativo se encuentra en el artículo 3.1 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concibiéndose como uno de los principios rectores de la ordenación del sistema tributario.

En realidad, la progresividad se encuentra en la base de la justicia que debe presidir la propia imposición, al constituir uno de los fundamentos de ese sistema tributario justo proclamado en el texto constitucional. Pues bien, este principio de progresividad –identificado normalmente con la necesidad de que la imposición aumente en una proporción superior al incremento de la riqueza– suscita la cuestión de su alcance dentro del sistema tributario.

---

<sup>3</sup> Véase el artículo 2.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Posteriormente, el artículo 3 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, pasó a recoger expresamente la progresividad, a partir de la redacción dada a este precepto por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, como uno de los principios rectores de la regulación jurídico-tributaria.

Pese a la parquedad con que el Tribunal Constitucional ha interpretado este principio<sup>4</sup>, sí que resulta posible extraer algunas conclusiones en su doctrina acerca del significado de la progresividad como parámetro de la justicia tributaria. Así, ya en su temprana Sentencia 27/1981, de 20 de julio, se enlazaba directamente dicha justicia con los principios de igualdad y progresividad. Además, se establecía una especie de relación de medio a fin entre estos últimos, de manera que la consecución de la igualdad real quedaría vinculada al efecto redistributivo implícito en la progresividad tributaria<sup>5</sup>. Por tanto, la progresividad no sólo no supone una quiebra del principio de igualdad, sino que deviene imprescindible para su plena observancia. *A fortiori*, el Tribunal Constitucional ahonda en la interacción de estos dos principios en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, añadiendo que la progresividad resulta compatible con la igualdad siempre que se articule a través de elementos objetivos, lo que requiere que aquella no venga determinada por el sujeto y sí, en cambio, en atención a la base imponible<sup>6</sup>.

De otro lado, el Tribunal Constitucional admitió la proyección del principio de progresividad a la esfera sancionadora en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, sobre la base de que la idea de justicia debe impregnar todo el ordenamiento tributario. Los principios del artículo 31.1 de la Carta Magna inspiran el sistema tributario en su integridad, de modo que la progresividad se refiere a este como conjunto, lo que incluiría también el ámbito sancionador<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Para Sanz Gómez (2020: 324), «la estrecha imbricación entre los diversos principios del artículo 31 CE hace que se invoquen frecuentemente de manera conjunta. Normalmente, el Tribunal Constitucional analiza el principio de progresividad en último lugar: por tanto, si declara la inconstitucionalidad de una norma por infracción de otro de los criterios invocados, no continuará su análisis. En cierto modo, se produce un proceso de retroalimentación: la falta de análisis de la potencial violación de este principio implica un cuerpo jurisprudencial más reducido, lo cual a su vez dificulta que los recurrentes argumenten la existencia de infracción constitucional y favorece que el propio Constitucional analice antes la posible violación del resto de principios, mucho más desarrollados por su jurisprudencia. Como consecuencia, el desarrollo jurisprudencial de este principio sigue siendo más limitado que el del resto del artículo 31.1 CE».

<sup>5</sup> STC 27/1981, de 20 de julio (ECLI:ES:TC:1981:27), Fundamento Jurídico cuarto: «[E]l legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello (...) por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta».

<sup>6</sup> A juicio del Tribunal Constitucional, «la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto» y «sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto» [STC 45/1989, de 20 de febrero (ECLI:ES:TC:1989:45), Fundamento Jurídico cuarto].

<sup>7</sup> STC 76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76), Fundamento Jurídico cuarto: «[L]os principios de igualdad y progresividad habrán de inspirar el sistema tributario pero no se dice que la eficacia de tales principios quede reducida al momento de ordenar el ingreso público ni se prohíbe expresamente (como es obligado en las interdicciones constitucionales) que la progresividad pueda ser tenida en cuenta a la hora de regular las sanciones tributarias. Más bien debe afirmarse que, desde el momento en que el art. 31.1 de la Constitución atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues dentro de un sistema tributario justo encuentra natural acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones».

Poco después el Tribunal reconocía, en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, la gran complejidad inherente a la delimitación del umbral que separa la progresividad tributaria de la prohibición de confiscatoriedad, asumiendo «la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio». De hecho, únicamente se ponía como ejemplo de confiscatoriedad aquella progresividad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que «alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta» y, en consecuencia, hiciese tributar por la totalidad de la misma<sup>8</sup>.

Más adelante, en su Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, el Tribunal Constitucional configuraba este último impuesto como un factor fundamental para el logro de la justicia tributaria, dado que su naturaleza lo convierte en el medio apropiado para individualizar la distribución de la carga tributaria de acuerdo con los principios previstos en el artículo 31.1 de la Carta Magna. Aquí la progresividad aparece nuevamente ligada a la igualdad tributaria, como extensiones ambas a su vez del principio nuclear de capacidad económica, deslizándose cómo aquella sirve a esa redistribución de la riqueza a la que aspira el Estado social<sup>9</sup>.

Como puede observarse, estos pronunciamientos iniciales del Tribunal Constitucional no contienen una doctrina clara y sistemática sobre el principio de progresividad. Sin embargo, en la posterior Sentencia 7/2010, de 27 de abril, sí se percibe ya un cierto intento de pergeñar su alcance general, al anudar la exigencia de la progresividad al sistema tributario y no a cada una de las figuras que lo componen, de lo que se deriva la admisibilidad de los tributos proporcionales si dicha progresividad global no resulta comprometida. El juicio de constitucionalidad se hace descansar, pues, en la importancia que el tributo en cuestión tenga en el conjunto del sistema, de forma que un mismo elemento de cuantificación –por ejemplo, un tipo de gravamen proporcional– podría ser constitucional o no en atención a su nivel de incidencia en la justicia tributaria<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre (ECLI:ES:TC:1990:150), Fundamento Jurídico noveno.

<sup>9</sup> Para el Tribunal Constitucional, es a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas fundamentalmente «como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla con los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible. Es innegable que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna (...) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.)» [STC 182/1997, de 28 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:182), Fundamento Jurídico noveno]. Igualmente, véase la STC 46/2000, de 14 de febrero (ECLI:ES:TC:2000:46), Fundamento Jurídico sexto.

<sup>10</sup> STC 7/2010, de 27 de abril (ECLI:ES:TC:2010:7), Fundamento Jurídico sexto: «[L]a progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto (...). Por consiguiente, en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema. No obstante, la decisión del legislador de fijar un determinado tipo de gravamen en un concreto tributo podría también

A mayor abundamiento el Tribunal Constitucional, aun cuando reconozca la íntima relación existente entre los principios de capacidad económica y progresividad<sup>11</sup>, precisa en su ulterior Sentencia 19/2012, de 15 de febrero, que mientras que el primero opera respecto de cada tributo, el segundo se predica del sistema tributario, al erigirse en uno de sus criterios inspiradores. De ahí que nada obste a la existencia de tributos proporcionales, ni tampoco a que algunos aspectos de los impuestos progresivos puedan determinarse de forma proporcional –como, en su momento, el sometimiento de las ganancias patrimoniales a un tipo fijo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas–, en tanto no se altere la progresividad ni la justicia de todo el sistema. Incluso se admite la posibilidad de que determinados elementos de un tributo puedan tener un efecto regresivo, ya que ello «no convierte *per se* ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor en el conjunto del sistema tributario»<sup>12</sup>. Además, no puede admitirse, a juicio del Tribunal, una concepción de la progresividad que haga entender contraria a la Constitución cualquier solución legal que resulte «menos progresiva» que la prevista en una norma anterior, ya que aquella es «una regla técnica matemática en la que pueden tener cabida multitud de combinaciones constitucionalmente lícitas»<sup>13</sup>.

Reténgase, en todo caso, que esa diferenciación relativa al alcance de los principios de capacidad económica y progresividad aparece de forma reiterada en la jurisprudencia constitucional. Así, las Sentencias 26/2017, de 16 de febrero, y 182/2021, de 26 de octubre, insisten en que la progresividad no opera singularmente en la configuración de cada

---

llegar a vulnerar el principio de progresividad, lo que sucederá cuando una medida concreta en tal sentido afecte a la justicia del conjunto del sistema (...). Sobre la base de estas premisas, matiza el Tribunal que «el cumplimiento del principio de progresividad del sistema tributario guarda una estrecha relación con el significado y alcance del concreto tributo examinado», por lo que no parece extenderse sobre aquellos impuestos con una escasa relevancia en el sistema tributario, como es el caso del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de documentos notariales, cuyo tipo de gravamen proporcional no atentaría contra la progresividad del sistema desde una perspectiva global.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> Desde esta última óptica se declaró la constitucionalidad de las reducciones personales en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que, aun siendo claro que su aplicación «provoca un cierto efecto regresivo, moderando la progresividad de la escala, también lo es que el efecto es mayor en quienes tienen bases imposables menores y menor en quienes tienen bases imposables mayores. A diferencia de la deducción en cuota que se aplica de forma horizontal y, por tanto, tiene un efecto homogéneo en todos los contribuyentes, al operar de la misma manera con independencia de su base imponible y, por tanto, de su tipo efectivo de gravamen, las reducciones aplicables en la base imponible tienen un efecto en cuota directamente proporcional al tipo efectivo de gravamen, por lo que a mayor tipo efectivo de gravamen, mayor minoración de la cuota tributaria. Dicho esto, sin embargo, debe señalarse a renglón seguido que, en la medida que la fórmula de moderación de la progresividad, no sólo se aplica de forma genérica a todos los contribuyentes del impuesto, sino que tiene un efecto mucho más potenciado en las bases menores que en las mayores, no puede concluirse que sea irrazonable y, por tanto, contraria a los principios constitucionales que necesariamente deben regir la articulación del impuesto» [STC 19/2012, de 15 de febrero (ECLI:ES:TC:2012:19), Fundamentos Jurídicos cuarto y séptimo].

<sup>13</sup> *Ibidem*.

tributo, sino más bien en relación con el sistema<sup>14</sup>. De lo que se inferiría, a la postre, la viabilidad de aquellas figuras que carezcan de una naturaleza progresiva.

En suma, la doctrina del Tribunal Constitucional en torno al principio de progresividad se basaría en los siguientes postulados. Primero, la justicia tributaria se encuentra ligada a la progresividad, como mecanismo de redistribución de la riqueza. Segundo, esa progresividad no deviene predicable de cada tributo individual, sino del sistema en su conjunto, revistiendo una especial proyección sobre aquellas figuras con mayor peso cuantitativo y cualitativo, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –el cual, prácticamente, absorbería las exigencias de dicho principio–. Tercero, resulta admisible la coexistencia de tributos progresivos y proporcionales e, incluso, de elementos regresivos en aquellos en tanto no acabe afectándose la progresividad global del sistema. Cuarto, la progresividad puede alcanzarse a través de una gran variedad de fórmulas, disponiendo el legislador de un amplio margen de maniobra, con los difusos límites de la prohibición de confiscatoriedad –por arriba– y de la justicia del sistema tributario –por abajo–.

De esta manera, el Tribunal Constitucional estriba la progresividad del sistema tributario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ciertamente, existen otras figuras en el ámbito de la imposición patrimonial que también presentan un expreso carácter progresivo, pero su reducida relevancia recaudatoria –al menos, en términos relativos– parece conferirles un papel secundario dentro del sistema tributario. Esta última circunstancia podría abonar la compatibilidad de una posible supresión de estos tributos con las exigencias del principio de progresividad, a la luz de la actual jurisprudencia constitucional sobre el mismo, constituyendo así una simple opción de política legislativa.

### 3. ¿LA IMPOSICIÓN PERSONAL SOBRE LA RIQUEZA COMO MANIFESTACIÓN NECESARIA DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD?

El mantenimiento o supresión tanto del Impuesto sobre el Patrimonio como del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se ha transformado en una cuestión recurrente en los últimos tiempos. Desde luego, no parece que su eliminación sea ahora la intención del actual Gobierno central, máxime cuando se ha creado recientemente otra figura, como el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, que en el fondo pretendía compensar la *desfiscalización* total o parcial del Impuesto sobre el Patrimonio que, en uso de sus competencias normativas, habían llevado a cabo algunas Comunidades Autónomas. Lo que no es óbice, empero, para que dicha posibilidad vuelva a plantearse en un futuro, dada la perennidad del debate –político, económico y jurídico– relativo a la imposición personal sobre la riqueza en general.

Cabe advertir que una hipotética supresión de esta imposición comportaría que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pasase a ser –si no se adoptase ninguna medida tributaria adicional– el único tributo materialmente progresivo del sistema. Lo que inmediatamente lleva a reflexionar sobre la adecuación de este escenario al mandato

<sup>14</sup> SSTC 26/2017, de 16 de febrero (ECLI:ES:TC:2017:26), Fundamento Jurídico segundo; 182/2021, de 26 de octubre (ECLI:ES:TC:2021:182), Fundamento Jurídico cuarto.

constitucional de progresividad y, por extensión, a la labor redistributiva que se asocia a un sistema tributario justo.

Con arreglo a la doctrina constitucional sobre el principio de progresividad, este criterio inspirador del sistema tributario podría entenderse respetado con la simple existencia de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que tuviera un carácter progresivo<sup>15</sup>. En este sentido, el Tribunal Constitucional afirmaba que dicho tributo resulta capital para la consecución de los principios de justicia establecidos en el artículo 31.1 de la Carta Magna, ya que a través de él es como mejor puede alcanzarse un reparto de la carga tributaria acorde a los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. De modo que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se conforma como el instrumento óptimo para lograr, en última instancia, los objetivos de redistribución y solidaridad propios del Estado social<sup>16</sup>.

De estos pronunciamientos del Tribunal Constitucional parece colegirse que bastaría con que dicho impuesto fuese progresivo para que el sistema tributario también lo sea. Desde esta exégesis tan laxa del principio de progresividad, este no se erigiría en obstáculo alguno para una eventual eliminación de la imposición personal sobre la riqueza. La pervivencia del Impuesto sobre el Patrimonio o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devendría, por ende, una mera decisión de política legislativa y no una prescripción constitucional.

Ahora bien, tal como se afirma en el *Libro Blanco para la Reforma Tributaria* de 2022, los impuestos personales sobre la riqueza presentan una función redistributiva, la cual aparece enlazada con la progresividad del sistema tributario<sup>17</sup>. Las figuras que gravan la riqueza personal constituyen instrumentos para, entre otros fines, mejorar la equidad, alcanzar los objetivos redistributivos o complementar la progresividad articulada mediante la imposición sobre la renta<sup>18</sup>. En esta última línea, dado que la imposición personal sobre la riqueza se concentra habitualmente en las franjas superiores de la distribución de la renta y, asimismo, permite gravar en forma de patrimonio rentas que

---

<sup>15</sup> En opinión de Sanz Gómez (2020: 318), el cuerpo de jurisprudencia creado por el Tribunal Constitucional hasta el momento sobre este principio no supondría un freno a la tendencia hacia una menor progresividad.

<sup>16</sup> SSTC 182/1997, de 28 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:182), Fundamento Jurídico noveno; 46/2000, de 14 de febrero (ECLI:ES:TC:2000:46), Fundamento Jurídico sexto. Para Sanz Gómez (2020: 316), la aproximación del Tribunal Constitucional al principio de progresividad «ha partido de identificar cuáles son los tributos centrales del sistema para luego determinar cuáles de ellos son los más aptos para la implementación del principio de progresividad. Los tributos centrales son los impuestos globales sobre la renta –el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades (IS) y, en conjunción con los dos anteriores, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)– y el impuesto global sobre el consumo –el IVA, aunque no se ha afirmado de manera explícita–. Por su parte, los impuestos más adecuados para garantizar el principio de progresividad son los personales y directos que recaen sobre las personas físicas: el IRPF, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). De estos (...) sólo el IRPF ha sido calificado de tributo central».

<sup>17</sup> Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022: 647).

<sup>18</sup> *Ibidem*: 629.

hayan podido eludir la tributación, se convierte en una importante herramienta redistributiva, tendente a la reducción de las desigualdades<sup>19</sup>. Esta imposición sobre la riqueza propendería con carácter general hacia una mayor justicia tributaria, debido a su potencialidad redistributiva, fortaleciendo así la progresividad del sistema en su conjunto<sup>20</sup>.

Posiblemente, la conservación o eliminación tanto del Impuesto sobre el Patrimonio como del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones constituye una cuestión más política que jurídica, tal como se ha apuntado *supra*. Pero tampoco cabe desconocer que, mediante esta clase de imposición, puede configurarse un sistema tributario más progresivo y redistributivo, siempre que cuente con un régimen jurídico adecuado<sup>21</sup>.

Resulta obvio que, en el momento presente, esta función redistributiva implícita en la progresividad reside, fundamentalmente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Mas la imposición personal y directa sobre la riqueza complementa y refuerza la justicia tributaria del sistema, a modo de cierre del mismo<sup>22</sup>.

Por tanto, aun cuando el mantenimiento de estos impuestos quizás no sea la única opción legislativa posible, su supresión sin más podría introducir «un factor de regresividad en el sistema tributario», tal como se subraya en el *Libro Blanco para la Reforma Tributaria* de 2022. De esta forma, su eliminación debería venir acompañada en todo

<sup>19</sup> *Ibidem*: 638.

<sup>20</sup> Como muy bien asevera Soler Roch (2023: 115), el principio de progresividad, en tanto uno de los emblemas de la justicia tributaria, tiene una especial incidencia en la regulación de la imposición sobre la riqueza, siendo un valor constitucional añadido «que puede legitimar la adopción de políticas fiscales redistributivas».

<sup>21</sup> En opinión de Arrieta Martínez de Pisón (2019: 229-230 y 235), «un sistema tributario que quiera proyectar mínimamente la equidad y la redistribución, debe incorporar ambos gravámenes. Y los debe incorporar como impuestos estables y recurrentes de nuestro sistema tributario; la equidad en el reparto de la carga tributaria, el potencial carácter redistribuidor de la riqueza, la finalidad incentivadora de una utilización social y productiva del patrimonio, así como la capacidad recaudatoria moderada pero no desdeñable de ambos impuestos, justifican sobradamente esta medida (...). Por tanto, la equidad y la redistribución obligan a considerar al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributos necesarios e imprescindibles en el cuadro general de nuestro sistema tributario español (...). La necesidad de alcanzar una *mayor equidad* en la carga tributaria, el ineludible objetivo de fomentar la *utilización más productiva* del patrimonio, así como la obligada constitucionalmente *redistribución de la riqueza*, claman por su presencia en nuestro sistema tributario (...). [E]l sistema tributario, para que responda más adecuadamente a los principios de justicia, equidad y redistribución, debe estructurarse en torno a impuestos progresivos que, además de gravar las fuentes clásicas de riqueza (renta y consumo), grave el patrimonio, tanto la mera tenencia como su transmisión, y ya se trate de patrimonio productivo como –y especialmente– el no productivo (IP e ISD). Esta última exigencia orientada al diseño de un sistema tributario justo, progresivo y redistributivo, se traduce en la necesidad de que el IP y el ISD se conformen como tributos necesarios e imprescindibles en el cuadro del sistema tributario del Estado, no tanto en términos recaudatorios (...), cuanto por razones de equidad en el reparto de la carga tributaria y de mejor distribución de la riqueza».

<sup>22</sup> Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022: 646).

caso, desde la perspectiva de la legitimidad del sistema, de una serie de medidas fiscales que garantizaran, por otras vías, un gravamen efectivo de la riqueza<sup>23</sup>.

De un lado, la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio habría de compensarse con una imposición más sólida y consistente sobre las rentas y ganancias del capital, de manera que se tuviera en cuenta el patrimonio de los contribuyentes en la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ello podría materializarse a través de distintos cauces, entre los que cabría citar, en primer lugar, el sometimiento de las rentas del capital a un mayor gravamen, lo que llevaría aparejada la necesaria (re)adecuación de la tributación de las rentas del ahorro; y, en segundo lugar, la modificación de la fiscalidad de las ganancias del capital, planteándose incluso un gravamen periódico sobre las plusvalías latentes dirigido a evitar el diferimiento de la tributación en niveles elevados de patrimonio; asimismo, también podría mantenerse únicamente la obligación de declarar este impuesto, a partir de un cierto umbral cuantitativo, en aras de graduar la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en función del patrimonio del contribuyente. De otro lado, la alternativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estaría constituida por la calificación de estas adquisiciones gratuitas como ganancias patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dado su pleno encaje en este concepto normativo<sup>24</sup>.

Sin embargo, estas posibles soluciones tampoco están exentas de ciertos problemas técnicos, como también advierte el propio Comité de expertos. De hecho, este último acaba decantándose expresamente, al menos, por la conservación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien anuda el mantenimiento de los impuestos personales sobre la riqueza a una profunda revisión que salve las numerosas deficiencias e ineficiencias de las que adolece su regulación vigente<sup>25</sup>.

A nuestro juicio la imposición personal sobre la riqueza, si bien tal vez no constituya una exigencia directa del principio de progresividad tributaria de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, sí que tiene un claro fundamento en la Carta Magna. Y ello porque el patrimonio –en sus diferentes acepciones– se erige en una manifestación de capacidad económica cuyo gravamen específico parece coadyuvar al logro de un sistema tributario más justo y redistributivo<sup>26</sup>.

Expresado en otros términos, si el ordenamiento tributario debe tender –entre otros fines– a la equidad en la distribución de la riqueza, los impuestos directos, personales y progresivos devienen una pieza fundamental a tales efectos. Pero no sólo en el ámbito de

---

<sup>23</sup> *Ibidem*: 648-649.

<sup>24</sup> *Ibidem*: 649-652.

<sup>25</sup> *Ibidem*, propuestas 97 y ss.

<sup>26</sup> Según Arrieta Martínez de Pisón (2016: 200), «el patrimonio, junto con la renta y el consumo, es una de las tres clásicas manifestaciones de capacidad económica para someter a tributación, y como tal deben estar sujetas a gravamen a través de un impuesto específico». En esta línea, De la Peña Velasco (2018: 21-25) se muestra favorable a la existencia de un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas –cuya adecuación en abstracto a los principios constitucionales de justicia tributaria parece incontestable–, sin perjuicio de que haya de modificarse su régimen jurídico para adaptarlo a los objetivos que se pretenden conseguir, mediante esta figura, en el marco del sistema tributario.

la renta de las personas físicas, sino también en el del patrimonio, de forma que quien más tenga contribuya en proporción superior que el resto y lo haga, además, mediante figuras propias que permitan una mejor implementación de la progresividad tributaria<sup>27</sup>.

Por tanto, esta característica del sistema tributario no debería agotarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que también sería conveniente que siguiera estando presente en una imposición personal y directa sobre la riqueza de índole autónoma. En este sentido, la función redistributiva del Impuesto sobre el Patrimonio o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones parece aconsejar su mantenimiento, dotando así de una mayor progresividad al sistema tributario en su conjunto<sup>28</sup>.

Ahora bien, cabe advertir que ese teórico efecto no siempre acaba dándose en la práctica. Tomando como botón de muestra el propio Impuesto sobre el Patrimonio, su eficacia redistributiva resulta discutible en atención no sólo a la recaudación derivada del mismo<sup>29</sup>, sino también a la posible regresividad que podría producirse a partir de ciertos niveles de riqueza<sup>30</sup>. Asimismo, el riesgo de que se acabe sorteando la tributación efectiva

---

<sup>27</sup> Siguiendo nuevamente a Arrieta Martínez de Pisón (2016: 188, 198-199), «[el] artículo 31 de la CE establece claramente un mandato dirigido al legislador, no solo para que diseñe un sistema tributario justo e igualitario a través de la igualdad material, la capacidad económica y la progresividad, que son los principios que, según ese precepto, inspiran la justicia del sistema tributario, sino también –y además–, para que a través de él persiga la redistribución o una más “justa distribución” (individual y territorial) de la riqueza». Y continúa afirmando que «los impuestos directos, personales y progresivos son los que mejor pueden cumplir una función redistributiva, toda vez que la equidad forma parte de su naturaleza al diseñarse para discriminar en función de su capacidad económica o de pago. Impuestos directos, personales y progresivos como el IRPF, el ISD o el IP son los mejores ejemplos de ello (...). Quiere todo ello decir que la vía para lograr aquel mandato constitucional de equidad y redistribución instrumentalizando el sistema tributario es a través de dichos tributos personales, directos y progresivos, esto es, del IRPF, IP e ISD. Ahora bien, ninguno de ellos, con su actual configuración y regulación, son idóneos para lograr aquellos principios de equidad y redistribución».

<sup>28</sup> Para Arrieta Martínez de Pisón (2016: 208-209), «[l]a equidad y la redistribución exigen que el sistema tributario grave, en tanto fuente clásica de riqueza (cuales son la renta, el patrimonio y el consumo), la mera tenencia o transmisión del patrimonio, tanto el productivo como –y especialmente– el no productivo o “apropiativo”, lo que claramente apunta a figuras tributarias como son el IP y el ISD. De manera que el IP y el ISD han de conformarse como impuestos necesarios e imprescindibles en el cuadro del sistema tributario de los estados, y no tanto en términos recaudatorios (que ciertamente representan escasos porcentajes del volumen total), cuanto por razones de equidad en el reparto de la carga tributaria y de mejor distribución de la riqueza. Ciertamente la consideración de tales planteamientos no convertiría per se a nuestro sistema tributario en un “sistema tributario justo”, equitativo y redistributivo, como exige nuestra CE, pero no es menos cierto que su desconsideración lo alejaría gravemente y, desde luego, incrementaría la inequidad del mismo».

<sup>29</sup> Advierte Soler Roch (2025: 8) que, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, «los datos ofrecen un pobre resultado (...) tanto en términos recaudatorios como redistributivos; un resultado que obedece, en parte, a la deriva de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas (...)».

<sup>30</sup> En este sentido, véase el reciente estudio de Montesinos Oltra (2024: 139), quien sobre la base de un análisis estadístico del Impuesto sobre el Patrimonio observa que, a partir de los tramos intermedios de la base imponible, aquel se torna «en un gravamen, si no regresivo, sí prácticamente proporcional».

por este impuesto, debido al aprovechamiento de los denominados espacios de «inmunidad fiscal», abundaría en esa dilución de su alcance redistributivo<sup>31</sup>.

Sin embargo, el hecho de que con la actual configuración jurídica del Impuesto sobre el Patrimonio no se consiga el resultado redistributivo deseado no significa que este sea totalmente inexistente, ni tampoco que no pueda aumentarse mediante el establecimiento de medidas que refuercen la progresividad real del gravamen. Se trataría, principalmente, de evitar que el tributo devenga proporcional –o, incluso, regresivo– para las bases imponibles más altas, lo que pasaría por explorar la posibilidad de incrementar el límite conjunto de la cuota íntegra, en aras de gravar más a los sujetos con patrimonios considerables que, al mismo tiempo, obtengan rentas elevadas<sup>32</sup>. Asimismo, habría que recortar esos espacios de «inmunidad fiscal» que socavan la capacidad redistributiva del impuesto y, en especial, contrarrestar la utilización de sociedades como mecanismo de elusión, por ejemplo, mediante el recurso a regímenes de «transparencia fiscal patrimonial» o a reglas especiales de valoración para las acciones y participaciones de dichas entidades<sup>33</sup>.

Así pues, no cabe obviar el potencial redistributivo que presenta la imposición personal sobre la riqueza, aunque en ocasiones su efectividad pueda verse difuminada por

---

<sup>31</sup> Según indica el Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022: 672-673), «[e]l concepto de inmunidad fiscal debe entenderse en sentido amplio, como la resistencia o impermeabilidad de determinadas manifestaciones de riqueza a ser gravadas de forma efectiva, ya sea por insuficiencia en la articulación normativa del sistema tributario, por la incapacidad de reacción a la hora de integrar nuevas realidades económicas o por deficiencias en la aplicación del impuesto. Estas causas, singularmente o combinadas, están presentes, en mayor o menor medida, en los riesgos que ponen en cuestión la efectividad del IP y con ello, su función en relación con la justicia del sistema tributario. Destacan tres focos de riesgo: la deslocalización interna e internacional, la utilización de sociedades y la creciente *tokenización* de bienes y derechos».

<sup>32</sup> A juicio del Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022: 684), «el legislador debería considerar la posibilidad de revisar al alza el límite conjunto IRPF-IP, actualmente situado en el 60% de la base imponible del IRPF, con una cuota mínima del 20 por ciento. Originariamente el artículo 31 de la Ley del IP estableció un límite conjunto IRPF-IP del 70 por ciento con una cuota mínima del 30, que estuvo vigente desde la entrada en vigor de la Ley del IP hasta el ejercicio 2003. En particular, el Comité sería partidario de elevar la cuota mínima del IP hasta un máximo del 30 por ciento con el fin de incrementar el potencial redistributivo del impuesto» (*Ibidem*: 684). Ahora bien, para De Juan Casadevall (2024: 98-99) «[e]l art. 31.1 LIP diseña una suerte de “escudo fiscal”, referido sólo a dos impuestos complementarios e íntimamente vinculados, el IRPF y el IP, y con un límite cuantitativo muy elevado, que se sitúa legalmente en el 60% de la riqueza captada por las bases imponibles del IRPF. Es más, la depuración de elementos patrimoniales improductivos en el IP, la intangibilidad de su cuota mínima del 20% no reducible, así como la base imponible purgada del IRPF, puede situar ese umbral impositivo máximo muy por encima de ese 60%. Es cierto que ambas figuras tributarias no aplican una progresividad continua, sino una progresividad escalonada, y corregida con tipos marginales para conjurar el denostado error de salto. Pero, con todo, la tributación efectiva del sujeto pasivo, –sumatoria de las cuotas tributarias del IRPF e IP–, puede filtrar al alza ese permeable 60% del impuesto general sobre la renta, sin duda, el que mejor mide la capacidad contributiva».

<sup>33</sup> Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022: 676).

distintas causas. Un claro exponente de esa disociación entre teoría y práctica en este ámbito vendría constituido por el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Este último debería servir para reforzar el principio de progresividad y, en consecuencia, la redistribución de la riqueza en un contexto económico caracterizado por una creciente desigualdad, buscando compensar además la *desimposición* autonómica que se había producido en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio –lo que se erigía, *de facto*, en la auténtica *ratio* de su implantación–. No obstante, este *desiderátum* no parece corresponderse con la realidad del tributo, cuya recaudación se ha desplomado actualmente debido, en gran medida, a la ulterior reactivación del Impuesto sobre el Patrimonio por parte de aquellas Comunidades Autónomas que lo habían bonificado<sup>34</sup>.

En todo caso, más allá del impacto económico del tributo y de que su configuración jurídica resulte manifiestamente mejorable, este gravamen adicional sobre los mayores índices de riqueza pone de manifiesto, de nuevo, la sempiterna dialéctica entre progresividad y no confiscación en la esfera de la imposición patrimonial. La intrínseca dificultad existente en la delimitación recíproca de ambos principios se hace otra vez patente aquí, principalmente en aquellos casos en los que el tributo pueda recaer sobre patrimonios improductivos.

Pues bien, el Tribunal Constitucional parece decantarse, al pronunciarse sobre el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, por una interpretación restrictiva de la prohibición de confiscatoriedad, circunscribiéndola al agotamiento de la riqueza imponible que, en este caso, se identifica exclusivamente con el propio patrimonio. Por tanto, dicho límite no impediría que el tributo llegara a consumir la renta susceptible de derivarse de tales bienes, porque esta última no constituye el auténtico objeto de gravamen.

Este planteamiento, que en el fondo desliga la renta del juicio de constitucionalidad de la imposición patrimonial, vendría a reforzar la progresividad del sistema tributario y, por ende, la redistribución de la riqueza, en tanto permite un mayor alcance potencial de esta clase de gravámenes. Pero quizás también habría que cuestionarse si ello no conlleva el riesgo de que algunos contribuyentes acaben incurriendo en una carga fiscal excesiva, en el supuesto de que su patrimonio se viese desproporcionadamente mermado a causa del pago del impuesto.

#### **4. EL IMPUESTO (¿TEMPORAL?) DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS: ENTRE PROGRESIVIDAD, SOLIDARIDAD, REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA, NO CONFISCACIÓN Y CARGA FISCAL EXCESIVA**

El Preámbulo de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, atribuye a este impuesto la finalidad –además de la propiamente armonizadora que se indicaba anteriormente– de requerir en tiempos de crisis un mayor esfuerzo a quienes disponen de una capacidad

---

<sup>34</sup> En el informe mensual de recaudación tributaria de agosto de 2024, publicado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se constata ese descenso abrupto de los ingresos derivados del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, pasando de 605 a 29 millones de euros como consecuencia de tales cambios normativos autonómicos en el Impuesto sobre el Patrimonio (p. I-1).

económica más elevada —esto es, a las «grandes fortunas»—, como muestra de su solidaridad<sup>35</sup>. De hecho, la incorporación de este tributo al ordenamiento español se enmarca dentro del denominado «pacto de rentas», dirigido entre otros extremos a mitigar los efectos de la inflación y repartir su coste de forma equitativa.

El impuesto pivota, pues, sobre la noción de solidaridad en el reparto de la carga tributaria y, por tanto, en el sostenimiento de los gastos públicos. Tal vez la solidaridad no sea un principio expresamente reconocido en el artículo 31.1 de la Carta Magna, pero desde luego sí constituye un valor implícito en la justicia tributaria que predica dicho precepto y, por elevación, en el Estado social constitucionalmente establecido. En definitiva, este impuesto pretende erigirse en paradigma de esa solidaridad redistributiva que, en todo caso, debería formar parte de la esencia de cualquier sistema tributario justo.

Sin embargo, con ello no quiere decirse que, técnicamente, dicha solidaridad pase a convertirse en el fundamento del nuevo tributo, pues este sigue siendo la capacidad económica de los sujetos normativamente llamados a contribuir. La solidaridad se configura más bien aquí como un criterio inspirador, inescindiblemente unido al objetivo de la redistribución de la riqueza a través de la exigencia de un esfuerzo fiscal adicional a los patrimonios más elevados. Pero insistimos en que, en puridad, la capacidad económica continúa operando, también en esta figura, como único fundamento de la imposición<sup>36</sup>.

Habría que distinguir, pues, el fundamento de la finalidad de este tributo. El primero entronca con la capacidad económica de los contribuyentes del impuesto para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, materializada en este caso en una manifestación

---

<sup>35</sup> Siguiendo a Soler Roch (2025: 2-3 y 8), «si gravar la riqueza es una exigencia constitucional, no puede negarse que dicha exigencia incumbe, aunque no exclusivamente, a las grandes fortunas; siempre desde luego, respetando los límites que el propio artículo 31.1 de la Constitución impone al deber de contribuir; de manera expresa, la prohibición de alcance confiscatorio y también los que implican otros principios constitucionales, como la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3)». No obstante, a su juicio «la imposición sobre las grandes fortunas va más allá de la proyección de un determinado impuesto y se plantea en un escenario general referido a su situación respecto del sistema tributario (...)», concluyendo que este Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, dada su configuración como copia del Impuesto sobre el Patrimonio para sortear la *desfiscalización* autonómica de este último, no constituye «una respuesta adecuada».

<sup>36</sup> Para García Novoa (2023: 64-65), «[p]odría pensarse que la referencia a la solidaridad como fundamento del nuevo impuesto es una simple evocación que figura en el nombre oficial del mismo, sin mayor trascendencia jurídica. No obstante, hay que tomar en consideración que el preámbulo de la Ley 38/2022 pretende apoyar la función recaudatoria del impuesto en la solidaridad (...). [L]a solidaridad es el gran argumento de una corriente que podríamos denominar fiscalidad de excepción y que está presente en muchas reformas fiscales tras la pandemia de la covid-19 (...)». Ahora bien, en su opinión «la solidaridad no es, en sí misma, un fundamento tributario. Parece evidente que la invocación de la solidaridad, que es un valor del ordenamiento, no puede suponer que un tributo no deba ser sometido al control de los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad (...). Por todo ello, no sería admisible una vigencia indefinida o ilimitada, *de iure* o *de facto*, de estos impuestos extraordinarios ni sería legítimo mantener el impuesto de solidaridad si se han producido reducciones de impuestos ordinarios que no justificarían el mantenimiento del impuesto extraordinario».

de riqueza de índole patrimonial. La segunda se reconduce a la consecución de esa solidaridad redistributiva que se halla imbricada tanto en la justicia tributaria como en el Estado social.

No obstante, una de las derivadas de la instauración del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas estaría representada por su potencial alcance confiscatorio, al recaer sobre un índice de capacidad económica como el patrimonio que, en ocasiones, puede no ser productivo en cuantía suficiente para enjugar la deuda tributaria, lo que podría llevar aparejado que determinados contribuyentes tuvieran que desprenderse de sus bienes y derechos para hacer frente a dicho pago<sup>37</sup>. Problemática que, por otro lado, no es nueva en el ámbito de la imposición patrimonial, sobre la que siempre sobrevuela ese posible efecto confiscatorio.

En este punto, conviene recordar someramente la actual doctrina constitucional sobre la prohibición de confiscatoriedad establecida en el artículo 31.1 de la Carta Magna, la cual ha pasado de predicarse exclusivamente del conjunto del sistema tributario a proyectarse, en cierta medida, sobre cada gravamen en particular. El Tribunal Constitucional había señalado que el principio de no confiscación «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]»<sup>38</sup>. Ahora bien, en pronunciamientos posteriores se matiza que, aun cuando el límite de la confiscatoriedad se refiera al sistema tributario en general, el artículo 31.1 exige que dicho efecto no se produzca en ningún caso, «lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (...) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (...)»<sup>39</sup>.

Desde este último punto de vista, el juicio de constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, a la luz de la prohibición de confiscatoriedad, se reconduciría a si dicho tributo consume el objeto sobre el que recae, o bien grava una riqueza ficticia. En este sentido, una de las tachas de inconstitucionalidad que se aducía por alguna de las Comunidades Autónomas recurrentes –en concreto, Madrid–

<sup>37</sup> En esta línea exegética, véanse, entre otros, Martín Fernández (2023: 72-73); Gorospe Oviedo (2023: 81-83); Rubio Guerrero (2023: 89-90).

<sup>38</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TC:1999:233), Fundamento Jurídico vigesimotercero. Igualmente, véanse las SSTC 150/1990, de 4 de octubre (ECLI:ES:TC:1990:150), Fundamento Jurídico noveno; 14/1998, de 22 de enero (ECLI:ES:TC:1998:14), Fundamento Jurídico undécimo; 242/1999, de 21 de diciembre (Fundamento Jurídico vigesimotercero). Asimismo, véanse los AATC 71/2008, de 26 de febrero (ECLI:ES:TC:2008:71A), Fundamento Jurídico sexto; 120/2008, de 6 de mayo (ECLI:ES:TC:2008:120A), Fundamento Jurídico primero; 342/2008, de 28 de octubre (ECLI:ES:TC:2008:342A), Fundamento Jurídico primero.

<sup>39</sup> STC 26/2017, de 16 de febrero (ECLI:ES:TC:2017:26), Fundamento Jurídico segundo.

era, precisamente, que el impuesto presuponia una manifestación de riqueza irreal conducente, en última instancia, a un vaciamiento sucesivo del patrimonio gravado: «[E]n el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, es manifiesta la existencia de un claro desajuste entre el rendimiento que la norma está exigiendo obtener a los patrimonios de los contribuyentes y el rendimiento real que estos pueden obtener atendiendo a la realidad del mercado, que es de todo punto irreal y que resulta prácticamente inalcanzable (...). [S]e estará exigiendo el impuesto sobre un crecimiento del patrimonio ficticio y muy superior al que cabe reclamar a un inversor medio, o a una persona mínimamente diligente en la gestión de sus bienes (pues no todo sujeto al impuesto habrá de tener conocimientos de inversión ni le resulta exigible), con lo que dicho patrimonio se verá reducido anualmente para poder satisfacer el gravamen, afectándose de ese modo y sin justificación a la capacidad económica de los contribuyentes»<sup>40</sup>.

*A fortiori*, este alcance confiscatorio del nuevo tributo no se neutralizaría, en opinión de la Comunidad Autónoma recurrente, mediante el establecimiento normativo de ciertos límites en la cuota, puesto que no llegan a enervar la consunción de la riqueza sometida a imposición: «No cabe, en fin, alegar en contrario el posible efecto de los límites a la cuota y las deducciones que regulan, respectivamente, los apartados doce y trece a quince del artículo 3 de la Ley 38/2022, puesto que por sí solos no garantizan el efecto denunciado de agotar toda la capacidad económica, real o potencial, sometida a gravamen. En efecto, los primeros sirven únicamente para reducir, que no impedir, que la concurrencia de los Impuestos sobre la Renta, de Patrimonio y a las Grandes Fortunas haga que la cuota íntegra supere el 60% de las bases imponibles sometidas a IRPF. Esta regla, traída al nuevo impuesto –como otras tantas, lo que ratifica el criterio antes expuesto de que estamos ante un Impuesto sobre el Patrimonio con otro nombre, aprobado con el fin de sortear los requisitos de la regulación de la financiación autonómica– procedente del Impuesto sobre el Patrimonio, se limita a reducir el riesgo de confiscatoriedad por acumulación de impuestos. Sin embargo, no sirve para eludir el agotamiento por sí mismo de la capacidad económica gravada que se está denunciando»<sup>41</sup>.

En cambio, el Tribunal Constitucional niega que el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas vulnere el principio de no confiscación<sup>42</sup>. Para el máximo intérprete constitucional, este tributo «es un impuesto sobre el patrimonio, que tendría efecto confiscatorio solo en caso de agotar el valor del mismo, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica». Así, ante la ausencia de una argumentación de las partes recurrentes que justifique la eventual consunción de la fuente de capacidad económica gravada por este impuesto, se termina desestimando este motivo de inconstitucionalidad por falta de carga alegatoria<sup>43</sup>.

En consecuencia, para el Tribunal Constitucional el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas sería confiscatorio, únicamente, si se produjese la privación del patrimonio objeto de gravamen. *A contrario sensu*, la posible absorción por la cuota

---

<sup>40</sup> Véase el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre: 45, 48-49.

<sup>41</sup> *Ibidem*: 48.

<sup>42</sup> STC 149/2023, de 7 de noviembre (ECLI:ES:TC:2023:149), Fundamento Jurídico cuarto.

<sup>43</sup> *Ibidem*.

tributaria de las rentas producidas por los bienes del contribuyente no incurriría, *per se*, en la prohibición de confiscatoriedad prevista en el artículo 31.1 de la Carta Magna. Dicho de otro modo, si el índice de riqueza sobre el que recae el impuesto es el patrimonio, tan sólo el agotamiento de los bienes y derechos gravados comportaría su confiscatoriedad. Lo relevante a tales efectos no es si el patrimonio del sujeto pasivo genera o no rentas suficientes para satisfacer el tributo, sino que este no acabe consumiendo aquel. Y, en opinión del Tribunal Constitucional, no se ha aportado evidencia alguna a este respecto.

Sin embargo, aunque el patrimonio constituya una manifestación autónoma de capacidad económica susceptible de gravamen, si no resultara productivo –o lo fuese en cuantía inferior a la cuota tributaria– y el contribuyente no contase con otras rentas, entonces este podría ver disminuidos gradualmente sus bienes y derechos como consecuencia del pago del impuesto. Sobre todo si se tiene en cuenta que, a finales de 2023, se prorrogó su vigencia –inicialmente temporal– hasta que no se produzca una revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica<sup>44</sup>.

De este modo, dado que siempre existirá una imposición mínima por este tributo<sup>45</sup>, en el supuesto de que se graven patrimonios improductivos podrían acabar consumiéndose los propios bienes y derechos del contribuyente. Lógicamente, un vaciamiento de la totalidad del patrimonio llevaría aparejado un claro efecto confiscatorio, como expresamente ha reconocido el Tribunal Constitucional. Pero la duda es si la hipotética absorción de

---

<sup>44</sup> Recuérdese que el apartado vigesimotercero del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 27 de diciembre, reconocía expresamente la posibilidad de prorrogar el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: «Evaluación de los resultados. Al término del período de vigencia de este impuesto, el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados del impuesto y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión». En virtud de esta habilitación legal, el Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, prolonga la vigencia de este tributo en tanto no se acometa esa reforma normativa de la imposición patrimonial que asegure su coordinación a nivel autonómico («También se da el caso de necesidad en la urgente prórroga del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, por el marco general en el que queda enmarcado este impuesto: ante la inminente reforma del sistema de financiación autonómica, se deben dar las debidas condiciones de armonización tributaria, a la que favorecía esta figura de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Esta medida también se adopta por la necesidad de garantizar, en un escenario de prórroga presupuestaria, los recursos económicos que ha sido posible obtener con la misma»). Pues bien, para Varona Albern y Arranz de Andrés (2023: 47-48) la franja alta de la tarifa, cuya alícuota alcanza el 3,5%, podría plantear alguna duda en términos de confiscatoriedad si el impuesto se perpetuase en el tiempo, «porque el gravar año tras año el *mismo* patrimonio neto (puede no haber aumentado o incluso disminuido), puede acabar reduciéndolo hasta niveles muy bajos, lo que significa que el tiempo de duración de un tributo de esta naturaleza resulta esencial a la hora de discernir sobre su posible alcance confiscatorio (...)». No obstante, Montesinos Oltra (2024: 139) rechaza, en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, que su aplicación indefinida «pueda dar lugar a que no sean “excepcionales o patológicos” los supuestos en los que el impuesto resulte confiscatorio en un sentido constitucionalmente relevante (...)»; planteamiento este susceptible de proyectarse, *mutatis mutandis*, al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

<sup>45</sup> Según Gorospe Oviedo (2023: 82), «cabe hablar de un doble “impuesto mínimo”. Por un lado, la cuota mínima correspondiente a los elementos patrimoniales improductivos que integran el patrimonio neto del sujeto pasivo, no susceptible de reducción. De otro, el hecho de que la reducción de la cuota íntegra del IP no pueda superar el 80% de la misma supondrá un impuesto mínimo del 20% de dicha cuota íntegra».

una parte considerable de los bienes y derechos que constituyen el objeto del tributo también podría acarrear, en última instancia, una carga fiscal excesiva de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Concebida la interdicción de confiscatoriedad como una extensión del derecho de propiedad en el ámbito tributario, su observancia se encuentra íntimamente relacionada con el principio de proporcionalidad y la prohibición de carga fiscal excesiva, *ex* artículo 1 del Protocolo N.º 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos<sup>46</sup>. Como es sabido, la doctrina del Tribunal de Estrasburgo atinente a este precepto pivota sobre la justa ponderación entre el interés público y privado subyacente, respectivamente, en la obligación tributaria y en el derecho de propiedad, de manera que las limitaciones establecidas sobre este último no resulten desproporcionadas. Ello comporta, en definitiva, que no pueda imponerse una carga fiscal irrazonable que socave sustancialmente la situación patrimonial del contribuyente<sup>47</sup>.

Aunque el Tribunal Europeo de Derechos Humanos no haya fijado unos criterios generales sobre lo que debe entenderse como carga fiscal excesiva, parece evidente que el principio de proporcionalidad deviene clave a la hora de enjuiciar la adecuación del tributo al contenido esencial del derecho de propiedad reconocido en el Convenio<sup>48</sup>. De ahí la exigencia de que la carga tributaria resultante sea equilibrada, debiendo valorarse a tal fin los diferentes efectos económicos a que pueda abocar la exacción del impuesto<sup>49</sup>.

Desde esta perspectiva, el interrogante es si el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas podría llevar aparejada una carga fiscal excesiva en caso de patrimonios improductivos. Y ello porque, en tales supuestos, la imposición mínima que se deriva de esta figura tendría que sufragarse con los propios bienes del contribuyente. Por consiguiente, aunque no se llegara a su agotamiento, tal vez la tributación podría resultar desproporcionada cuando, para hacer frente al ingreso de la cuota, el contribuyente se viera compelido a desprenderse de buena parte de los mismos.

No obstante, el Tribunal Constitucional rechaza que el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas conlleve una tributación desproporcionada, dado que según sus estimaciones el tipo efectivo de gravamen en ningún caso se situaría por encima del 0,5% del patrimonio del contribuyente. Este argumento le sirve, asimismo, para

---

<sup>46</sup> El Tribunal Supremo afirma, en su Auto de 1 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:7591A), que «cualquier norma tributaria sustantiva, en la medida en que supone una injerencia en la esfera patrimonial de los contribuyentes, debe ser valorada a la luz de lo dispuesto en el precepto (...) y, lo que es más relevante, de los principios generales que en su interpretación y aplicación ha venido estableciendo el Tribunal de Estrasburgo» (Fundamento Jurídico tercero).

<sup>47</sup> Entre otras, SSTEDH de 3 de julio de 2003, asunto *Buffalo Srl, en liquidación contra Italia* (ECLI:CE:ECHR:2003:0703JUD003874697); de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M contra Hungría* (ECLI:CE:ECHR:2013:0514JUD006652911); o de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. contra Hungría* (ECLI:CE:ECHR:2013:0702JUD004183811). Sobre la doctrina del Tribunal de Estrasburgo relativa a la carga fiscal excesiva, véase también De Juan Casadevall (2024: 95 y ss.).

<sup>48</sup> ATS de 1 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:7591A), Fundamento Jurídico tercero.

<sup>49</sup> En palabras de Moreno Fernández (2019: 29), «[u]n sistema tributario no puede ser considerado “justo” cuando haga recaer sobre los contribuyentes un sacrificio irrazonable y desproporcionado de su propiedad individual».

descartar la infracción del principio de capacidad económica –en su acepción de medida de la imposición–, reiterando además que el impuesto recae sobre la titularidad de bienes y no sobre la renta que estos puedan generar, por lo que la mayor o menor rentabilidad del patrimonio gravado es irrelevante a tales efectos<sup>50</sup>.

El Tribunal Constitucional sólo parece anudar la confiscatoriedad del tributo al agotamiento de la riqueza imponible gravada, llegando a deslizar en algunos pronunciamientos previos –relativos al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana– la inviabilidad de alegar la doctrina sobre la carga fiscal excesiva del Tribunal de Estrasburgo para extender la prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 de la Carta Magna. De hecho, en la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, se establece que la valoración de una eventual desproporción en el gravamen no debe hacerse descansar en el principio de no confiscación, sino en el de capacidad económica, como criterio o parámetro de la imposición<sup>51</sup>. Exégesis mantenida en la Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre, con respecto al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, en la que también se reconduce a este último principio

<sup>50</sup> STC 149/2023, de 7 de noviembre (ECLI:ES:TC:2023:149), Fundamento Jurídico cuarto.

<sup>51</sup> STC 182/2021, de 26 de octubre (ECLI:ES:TC:2021:182). Para el Tribunal Constitucional, «debe rechazarse la afirmación del abogado del Estado de que esta cuestión de inconstitucionalidad se circunscribe exclusivamente a la posible oposición al principio de no confiscatoriedad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, quedando al margen el principio de capacidad económica, por dos razones. De un lado, porque, de acuerdo con la doctrina de este tribunal, el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica per se una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición (por todas, STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2 *in fine*). De otro lado, porque la duda planteada por el órgano judicial consiste en determinar si es constitucionalmente admisible que los preceptos legales cuestionados determinen la base imponible del IIVTNU sin tener en cuenta la capacidad económica que efectivamente aflora al tiempo de la transmisión del terreno urbano, generando incrementos de valor legales de cuantía superior a los efectivamente obtenidos y, en consecuencia, gravámenes o cuotas que, sin agotar la plusvalía real, resulten desproporcionados; desproporción en el gravamen cuyo enjuiciamiento debe ubicarse, como se verá, no tanto en el principio de no confiscatoriedad, como afirma el órgano judicial, sino en el principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de la imposición» (Fundamento Jurídico segundo). Afirmando, seguidamente, que «la presente cuestión no versa sobre el principio de capacidad económica como fundamento del gravamen, puesto que no se objeta que el tributo contemple en su presupuesto de hecho situaciones inexpressivas de capacidad económica (en este caso la plusvalía existe); ni tampoco puede situarse, como pretende el órgano judicial, en el principio de no confiscatoriedad, puesto que no se esgrime que el tributo agote o supere la riqueza imponible gravada (en este caso la cuota tributaria es una parte significativa de la plusvalía existente). A pesar de que el órgano judicial pretenda la ampliación del contenido de la prohibición constitucional de confiscatoriedad a la luz de la doctrina de la carga fiscal excesiva del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, esta cuestión tiene su natural acomodo en el principio de capacidad económica como criterio o parámetro de la imposición, puesto que lo discutido es el propio método de cuantificación de la base imponible del tributo en tanto que no calcula el incremento de valor del terreno urbano gravado en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente con ocasión de su transmisión» (Fundamento Jurídico tercero).

el análisis –y la posterior desestimación– de la posible desproporción de sus tipos de gravamen<sup>52</sup>.

En nuestra opinión, nos encontramos ante una reordenación impropia de la prohibición de carga fiscal excesiva que, aun cuando guarde una incuestionable relación con el principio de capacidad económica, ha de situarse naturalmente en el ámbito de la interdicción de confiscatoriedad y, por ende, de la protección del derecho de propiedad<sup>53</sup>. En cambio, para el Tribunal Constitucional la concurrencia de una hipotética carga fiscal excesiva no parece atribuir *per se* un carácter confiscatorio al tributo, puesto que este último extremo únicamente se verificaría cuando se produjese, no ya una desproporción en el gravamen –que, en su caso, habría de examinarse atendiendo al principio de capacidad económica–, sino un agotamiento completo de la fuente de riqueza sobre la que recaiga aquel.

Así lo había apuntado ya con respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, eludiendo el juicio de constitucionalidad a la luz de principio de no confiscación debido a que la cuota tributaria no absorbía íntegramente la riqueza imponible. Es decir, el hecho de que el tributo no agote el objeto del gravamen –en aquel caso, la plusvalía obtenida– impide que se incurra en la prohibición de confiscatoriedad, con independencia de que la cuota pueda enjugar una proporción elevada de esa manifestación de capacidad económica.

Pues bien, análoga conclusión alcanza el Tribunal Constitucional, *mutatis mutandis*, en relación con el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Según su criterio, esta nueva figura tendría alcance confiscatorio si conllevase la consunción total del patrimonio sujeto a tributación, pero no en el supuesto de absorber la renta generada por los bienes integrantes del mismo, puesto que el índice de riqueza gravado es aquel –el patrimonio– y no esta –la renta–.

No obstante, cabría puntualizar que, literalmente, el Tribunal Constitucional sujeta la posible confiscatoriedad del impuesto al agotamiento del «valor» del patrimonio, lo que podría llevar a preguntarse si el empleo para su pago de una renta de importe equivalente a dicho valor sería susceptible de incurrir en la interdicción del artículo 31.1 de la Carta Magna. Mas, desde una exégesis teleológica, parece que el Tribunal Constitucional esté requiriendo, en rigor, el vaciamiento del patrimonio objeto de gravamen,

---

<sup>52</sup> Fundamento Jurídico cuarto *in fine* de la STC 149/2023, de 7 de noviembre (ECLI:ES:TC:2023:149): «A la vista de los datos indicados, cabe concluir que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, en la configuración que le da el art. 3 impugnado, no es desproporcionado, debiendo desestimarse la vulneración del principio de capacidad económica y, con ello, la infracción del art. 31.1 CE».

<sup>53</sup> En este mismo sentido se expresaba el voto particular a la STC 182/2021, de 26 de octubre (ECLI:ES:TC:2021:182), formulado por el magistrado Conde-Pumpido Tourón, al que también se adhiere la magistrada Balaguer Callejón: «La decisión de la mayoría no examina si se cumplió con la prohibición constitucional según la cual el sistema tributario no puede tener alcance confiscatorio, sino que, a nuestro entender, reorienta el problema constitucional que suscita el órgano judicial para terminar encuadrándolo en la forma de determinar la base imponible y su adecuación con el principio de capacidad económica, en cuanto criterio o parámetro de imposición» (apartado primero).

pues este constituye la manifestación específica de capacidad económica sobre la que teóricamente se proyecta el tributo.

En cualquier caso, estos pronunciamientos del máximo intérprete constitucional se paran la prohibición de carga fiscal excesiva del principio de no confiscación, ligándola más bien al de capacidad económica. Lo que, a nuestro parecer, implica su desnaturalización, puesto que aquella responde en último término a la salvaguardia del derecho de propiedad, tal como se deduce de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo<sup>54</sup>.

Además, el Tribunal Constitucional ni tan siquiera entra a enjuiciar la posible existencia de una carga fiscal excesiva en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, sino que únicamente procede a valorar una eventual desproporción de los tipos de gravamen desde el prisma del principio de capacidad económica. Ello supone pasar por alto la proyección que esta prohibición, establecida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, podría tener en dicho tributo, al menos cuando se terminen gravando patrimonios total o altamente improductivos. En tales supuestos, cabría plantearse si la carga tributaria resulta excesiva, aunque no enjague por completo la riqueza objeto de gravamen: ¿existiría dicha desproporción cuando el contribuyente, debido a la falta de liquidez, tuviera que desprenderse de buena parte de sus bienes para afrontar el pago del impuesto?

Nos encontramos ante escenarios poco probables, pero factibles, en los que habría un riesgo potencial de que el contribuyente acabase asumiendo una carga fiscal excesiva, en el sentido de que la injerencia del tributo en el derecho de propiedad del contribuyente deviniera desproporcionada. En tanto la interdicción constitucional de confiscatoriedad obedece a la protección de este último, no sería totalmente descartable la incursión en aquella –cuando menos en teoría–, si se tienen en cuenta los efectos privativos sobre el patrimonio del contribuyente que, en tales hipótesis, podría producir la exacción del impuesto sobre las grandes fortunas. Sin embargo, el Tribunal Constitucional parece relativizar la prohibición de carga fiscal excesiva, al no situar la posible concurrencia de un gravamen desproporcionado en la esfera del principio de no confiscación.

Por tanto, se atisban luces y sombras, desde la óptica de los principios constitucionales de justicia tributaria, en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Por un lado, la ampliación de la imposición personal sobre la riqueza que supone su incorporación al sistema tributario debería propiciar un aumento de la progresividad del conjunto del mismo, con las consiguientes derivaciones redistributivas que ello conlleva –aunque otra cosa muy distinta es que este efecto sea real o significativo en la práctica–. Por otro lado, también podría conducir a la exigencia de una carga fiscal excesiva para los contribuyentes con grandes patrimonios improductivos, si bien la excepcionalidad de

---

<sup>54</sup> Para Montesinos Oltra (2024: 148), la posible carga excesiva de un impuesto –en este caso, el relativo a las grandes fortunas– es una cuestión que no debería evaluarse a la luz del principio de capacidad económica –como sí hace el Tribunal Constitucional en su Sentencia 149/2023, de 22 de noviembre–, sino desde la óptica de la interdicción de confiscatoriedad. Confusión que, a su juicio, no desmerece en cambio el acierto de la conclusión alcanzada en este pronunciamiento, descartando que el nuevo tributo transgreda el principio de no confiscación «porque, dada la regulación de sus elementos de cuantificación, difícilmente puede incidir con tal alcance sobre la manifestación de capacidad económica gravada, es decir, el patrimonio neto».

estos supuestos probablemente lleve a descartar una posible conculcación de la interdicción de confiscatoriedad, de acuerdo con aquella otra doctrina del máximo intérprete de la Carta Magna según la cual el juicio de constitucionalidad ha de realizarse teniendo en cuenta la generalidad de los casos y no sobre la base de simples supuestos marginales<sup>55</sup>.

De todos modos, no parece que esta imposición sobre las grandes fortunas resulte automáticamente desproporcionada por el simple hecho de que, para acometer el ingreso de la cuota tributaria, el contribuyente se viera obligado a deshacerse de algunos de los bienes o derechos sobre los que recaiga el gravamen. Lo contrario supondría, a nuestro juicio, equiparar capacidad económica y liquidez, cuando la falta de esta no significa, necesariamente, la inexistencia de aquella.

## 5. EPÍLOGO

La denominada imposición sobre las grandes fortunas se erige en un ejemplo paradigmático del complicado equilibrio entre la solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos y la proporcionalidad –entendida como razonabilidad– en el reparto de la carga tributaria. En este sentido, progresividad y no confiscación han de ser los contrapesos de un sistema tributario justo que aspire, en definitiva, a la redistribución de la riqueza sin vaciar el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Evidentemente, la dificultad estriba en fijar el alcance recíproco de cada uno de estos principios tributarios, esto es, la frontera entre ambos. En este punto, la cuestión es si el límite de la progresividad tendría que venir constituido, no ya por el agotamiento completo de la riqueza gravada por el tributo –como sostiene el Tribunal Constitucional en sus pronunciamientos sobre el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas–, sino más bien por la existencia de una carga fiscal excesiva, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Esta última interpretación parece albergar una mejor ponderación entre los principios de progresividad y no confiscación –y, por extensión, entre el deber de contribuir y el derecho de propiedad–. Pero también es verdad que lleva aparejada una mayor restricción de las posibilidades de utilizar el sistema tributario como mecanismo de redistribución de la riqueza, además de introducir una especie de concepto jurídico indeterminado en el juicio de constitucionalidad que habría de verificarse de forma casuística.

Ahora bien, la integración del concepto de carga fiscal excesiva en la interdicción de confiscatoriedad no tendría por qué oponerse a la creación de un impuesto sobre las

---

<sup>55</sup> Sobre esta doctrina de la normalidad de los casos, véase por todas la STC 289/2000, de 30 de noviembre (ECLI:ES:TC:2000:289), Fundamento Jurídico sexto. En esta misma línea, pero en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, Montesinos Oltra (2024: 138-140) pone de manifiesto la marginalidad de los casos en que este último tributo puede resultar confiscatorio. En su opinión, los datos estadísticos demuestran que la aplicación de dicho impuesto «no parece provocar una expulsión de contribuyentes a medio o largo plazo debido a una merma en su patrimonio que pueda achacarse a su presunto carácter confiscatorio». Esta conclusión podría extrapolarse también al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, máxime cuando el patrimonio de estos contribuyentes es más elevado y, por tanto, el riesgo de que se produzca su total consunción deviene menor.

grandes fortunas, siempre que no desembocase en un gravamen absolutamente desproporcionado. Aquí el problema residiría en los patrimonios improductivos, cuando el cumplimiento de la obligación tributaria conllevara, como consecuencia última, la exigencia para el contribuyente de desprenderse significativamente de sus bienes.

A este respecto, el Tribunal Constitucional entiende que el principio de no confiscación únicamente resultaría vulnerado si acaeciera un agotamiento total del objeto del gravamen. Sin embargo, una exégesis de aquel conforme a la doctrina del Tribunal de Estrasburgo sobre la prohibición de carga fiscal excesiva podría plantear su posible infracción si el vaciamiento del patrimonio del contribuyente, aunque no fuese completo, careciese de una adecuada proporcionalidad.

De otro lado, para el máximo intérprete de la Carta Magna el hecho de que los bienes gravados no generen renta –o lo hagan en cuantía inferior a la cuota– no conllevaría en sí mismo un resultado confiscatorio: en tanto el objeto del tributo no es la renta, sino el patrimonio, y dado que este existe, en ningún momento se estaría sometiendo a imposición una capacidad económica ficticia, más allá de su mayor o menor productividad. No obstante, en el supuesto de que la ausencia de rentas provocase la pérdida de los propios bienes, no debería descartarse el riesgo de incurrir en confiscación –si fuese total– o en una carga fiscal excesiva –cuando, siendo aquella parcial, se reputase desproporcionada–.

Con todo, una imposición personal y directa sobre la riqueza –bien articulada– parece, si no necesaria, sí al menos conveniente para la consecución de un sistema tributario más justo y redistributivo. Ello incluiría el gravamen de los patrimonios improductivos –cuya justificación radicaría también en la búsqueda de una mayor eficiencia para esta clase de bienes<sup>56</sup>–, siempre que no se prive de contenido el derecho de propiedad de los contribuyentes. Esto último parecía poco probable en un impuesto sobre las grandes fortunas que, además de recaer sobre patrimonios muy elevados –conformados, pues, por numerosos recursos–, se configuraba *a priori* como temporal, reduciéndose así la posibilidad de que se produjera su completo agotamiento. Pero ahora no puede excluirse de plano dicha contingencia –aun cuando siga siendo remota–, dada la prolongación de su vigencia.

En conclusión, los objetivos de equidad, solidaridad y redistribución aparecen fusionados en el núcleo de la imposición personal sobre la riqueza, en aras de una mayor justicia tributaria<sup>57</sup>. Obviamente, los concretos tributos en que aquella se materialice deberán ordenarse de forma cohesionada, a través de una correcta técnica jurídica que evite solapamientos o sobreimposiciones y, por ende, una carga fiscal confiscatoria o excesiva para los contribuyentes. Desde este prisma, la implantación de un impuesto sobre las grandes fortunas que, en puridad, constituye una réplica del ya existente sobre el patrimonio no parece ser, casi con total seguridad, el mejor ejemplo de coherencia

---

<sup>56</sup> Arrieta Martínez de Pisón (2019: 228-229 y 235). Según el Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022: 643), «[e]ntre el conjunto de argumentos que justifican el gravamen sobre la riqueza desde el punto de vista de la eficiencia destaca el papel del mismo para incentivar un uso más productivo del capital».

<sup>57</sup> Como afirma Arrieta Martínez de Pisón (2016: 208), «[n]uestro Texto Constitucional (arts. 1, 9, 31, 131...), así como el estado social y la justicia social contemplados en el mismo, exigen un sistema tributario solidario y redistributivo».

tributaria<sup>58</sup>; ni quizás tampoco la mejor solución, porque además posterga *sine die* la imperiosa revisión del Impuesto sobre el Patrimonio y perpetúa los problemas jurídicos que venía arrastrando este último<sup>59</sup>.

Aun así, estimamos que el patrimonio es una manifestación de capacidad económica cuyo gravamen específico deviene adecuado en la búsqueda de un ordenamiento tributario que, en último término, coadyuve a la reducción de las desigualdades existentes en la actual realidad socio-económica. Sin embargo, también creemos que se precisa, a tales efectos, una profunda reflexión del legislador sobre cómo articular correctamente la imposición sobre la riqueza en su conjunto, al objeto de conseguir un gravamen efectivo y razonable de la misma, con el que se contrarresten los espacios de «inmunidad fiscal» y, al mismo tiempo, se apuntale esa solidaridad redistributiva real que debe estar presente en todo sistema tributario justo.

En este último sentido, cabría traer a colación nuevamente la propuesta, realizada en 2024 en el marco de la presidencia brasileña del G20 y elaborada por Zucman, relativa a una especie de imposición mínima global para las personas físicas con patrimonios muy elevados<sup>60</sup>. En concreto, se defiende la exigencia a aquellos sujetos con bienes y derechos por importe superior a mil millones de dólares de una tributación efectiva anual equivalente al 2% del valor su patrimonio neto, en aras de combatir la elusión fiscal y corregir el efecto regresivo que se produce en los tramos más altos de la imposición sobre la renta.

En rigor, no se trata de que los Estados incorporen a sus respectivos ordenamientos sendos impuestos sobre el patrimonio con dicho tipo de gravamen, sino más bien de asegurar que tales personas tributen efectivamente por ese porcentaje del valor de sus bienes y derechos. Esta imposición mínima operaría de forma complementaria a la establecida en el ámbito de la renta, de forma que sólo se gravaría a aquellos sujetos que hubiesen tributado en este último impuesto por debajo del 2% del valor de su patrimonio.

Además, existiría una cierta flexibilidad para alcanzar ese gravamen mínimo, que podría ir desde la implantación de impuestos específicos sobre el patrimonio neto de las personas físicas –“*wealth taxation*”–, hasta el establecimiento de medidas adicionales en la imposición sobre la renta, como la imputación de una cantidad equivalente a un determinado porcentaje del patrimonio –“*presumptive income taxation*”– o la tributación de

---

<sup>58</sup> De acuerdo con Varona Alabern y Arranz de Andrés (2023: 25), el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas «opera como un IP bis, del cual se aparta en muy pocos aspectos». En esta misma línea, De Juan Casadevall (2024: 86) califica esta figura como una «clonación» del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>59</sup> Para Soler Roch (2023: 133), la principal crítica que merece el nuevo impuesto es el consiguiente «efecto hibernación» del Impuesto sobre el Patrimonio, «porque su utilización sobre la base de una regulación sustancialmente coincidente con la del actual IP, supone no abordar la necesaria reforma del IP, cuyas deficiencias (incluidas las recaudatorias y su limitado efecto redistributivo), son también causa de una imposición no efectiva sobre la riqueza». Asimismo, Ruiz Almendral (2022: 174-175) entiende que el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas en absoluto resuelve los problemas que presenta la imposición patrimonial en España, suponiendo una nueva oportunidad perdida para acometer una reforma integral de la misma.

<sup>60</sup> Zucman (2024).

las ganancias de capital no realizadas –“*income tax on a broad notion of income*”–. Y todo ello desde un necesario enfoque coordinado a nivel internacional, análogo en su espíritu al adoptado en relación con el Pilar II de la OCDE sobre la imposición mínima global a las grandes multinacionales<sup>61</sup>.

En cualquier caso, habrá que esperar para comprobar el recorrido real de esta audaz propuesta de carácter transversal. Mientras tanto, lo que sí resulta incuestionable es el papel clave que el ordenamiento financiero está llamado a desempeñar, hoy en día, en la lucha contra la desigualdad y la pobreza. Y ello porque los sistemas tributarios, en combinación con otras herramientas, constituyen un valioso mecanismo en manos de los poderes públicos para acometer esta tarea capital<sup>62</sup>.

No obstante, como certeramente indica Soler Roch (2025: 6), en el ámbito de la imposición sobre la riqueza las políticas fiscales, en ocasiones, están dejando de ser la solución para convertirse en parte del problema. Piénsese en los citados escenarios de «inmunidad fiscal», a veces fomentados –o, como mínimo, tolerados– por los propios ordenamientos tributarios y que, al cabo, devienen una de las causas de la ineficiencia redistributiva de figuras como, por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio. A lo que habría que añadir, asimismo, la amenaza de la competencia fiscal, interna e internacional, como reverso –¿o mejor anverso?– de esa planificación fiscal que, buscando la deslocalización la riqueza para minimizar su tributación, acaba minando enormemente la efectividad de esta clase de imposición personal. Se hace necesario, pues, (re)diseñar las políticas fiscales en orden a reducir, dentro de lo posible, las desigualdades en términos de renta y riqueza, lo que pasa indefectiblemente también por la formación de una voluntad, firme y coordinada, para acabar con los factores propiamente tributarios que puedan estar favoreciendo el mantenimiento del vigente *statu quo*.

Por último, tampoco cabe desconocer que el reto de la redistribución de la riqueza y de la erradicación de las desigualdades económicas exige, desde el plano jurídico-financiero, que tanto el análisis como las propuestas no se circunscriban a la vertiente exclusiva de los ingresos públicos –y, en concreto, del tributo–, sino que se extienda también –y, sobre todo– a las decisiones en materia de gasto público. Máxime si se entiende que, desde una óptica finalista de la Hacienda Pública, el objetivo es el gasto –y, por consiguiente, las necesidades que se satisfacen a su través–, mientras que el tributo no deja de ser un instrumento –si bien de una relevancia capital– al servicio de aquel<sup>63</sup>.

## FINANCIACIÓN

Este trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación sobre “La imposición de la riqueza en el siglo XXI ante la crisis de la desigualdad” (PID2022-137385NB-I00), concedido por el Ministerio de Ciencia e Innovación; y en el Programa PROMETEO 2024

<sup>61</sup> *Ibidem*, pp. 20 y ss.

<sup>62</sup> Ribes Ribes (2024: 2).

<sup>63</sup> Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022: 66). En el mismo sentido, Soler Roch (2023: 114-115).

(CIPROM/2023/35), “El Ordenamiento financiero y tributario nacional e internacional ante los retos de la desigualdad y las nuevas fuentes de renta”, concedido por Resolución de 5 de septiembre de 2024, de la Dirección General de Ciencia e Investigación de la Generalitat Valenciana, a grupos de investigación de excelencia.

## BIBLIOGRAFÍA

- Arrieta Martínez de Pisón, J. (2016): “Fiscalidad, equidad y redistribución”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 20: 185-211.
- Arrieta Martínez de Pisón, J. (2019): “Reforma fiscal, equidad y progresividad”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 23: 211-238.
- Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022): *Libro Blanco para la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- De Juan Casadevall, J. (2024): “Reflexiones críticas en torno al límite conjunto de imposición renta/patrimonio: la necesaria determinación de un escudo fiscal de no confiscatoriedad”, *Crónica Tributaria*, n.º 193: 83-101.
- De la Peña Velasco, G. (2018): “Algunas reflexiones y propuestas sobre el impuesto sobre el patrimonio y su base imponible”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1: 17-45.
- García Novoa, C. (2023): “Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad)”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 1: 50-66.
- Gorospe Oviedo, J. I. (2023): “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 1: 75-85.
- Martín Fernández, J. (2023): “Una visión crítica del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 1: 67-74.
- Montesinos Oltra, S. (2024): “Expectativas y realidad acerca del supuesto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto”, *Crónica Tributaria*, n.º 192: 107-150.
- Moreno Fernández, J. I. (2019): “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124: 15-30.
- Ribes Ribes, A. (2024): “La imposición de las grandes fortunas en América Latina”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n.º 26.
- Rubio Guerrero, J. J. (2023): “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF): una valoración crítica”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 1: 87-98.
- Ruiz Almendral, V. (2022): “Límites y problemas constitucionales del impuesto «armonizador» sobre las grandes fortunas en España”, *Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, n.º 43: 127-181.
- Sanz Gómez, R. (2020): “Progresividad fiscal (España)”, *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 18: 311-326.
- Soler Roch, M. T. (2023): “La imposición patrimonial: presente y futuro”, *Revista Jurídica de Cataluña*, n.º 1: 113-135.
- Soler Roch, M. T. (2025): “A vueltas con la imposición sobre la riqueza”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 205.
- Varona Alabern, J. E. y Arranz de Andrés, C. (2023): “Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1: 23-55.

*La imposición personal sobre la riqueza y el principio constitucional de progresividad: algunas reflexiones en torno al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*

Martín López, Jorge

Zucman, G. (2024): *A Blueprint for a Coordinated Minimum Effective Taxation Standard for Ultra-High-Net-Worth Individuals (Commissioned by the Brazilian G20 presidency)* [URL: <https://gabriel-zucman.eu/>] (consulta 17 de julio de 2025).



# LA LIMITACIÓN DE EFECTOS DE LAS SENTENCIAS QUE DECLARAN LA INCONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL A LA LUZ DEL DERECHO COMPARADO, EUROPEO Y EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

---

**Morón Pérez, María del Carmen**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Granada (España)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1747-8628>

[cmoron@ugr.es](mailto:cmoron@ugr.es)

*Recibido:* 13 de septiembre de 2025

*Aceptado:* 21 de octubre de 2025

<https://doi.org/10.47092/CT.26.1.5>

## **RESUMEN**

El trabajo somete a revisión la facultad, autoatribuida por el TC, de limitar los efectos retrospectivos de las sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de un tributo, justificando su inadecuación a Derecho. El análisis se realiza fundamentalmente a la luz de la jurisprudencia estadounidense y de la del TJUE. Finalmente se propone el acceso al Tribunal de Estrasburgo, alegando la violación del art. 1 del Protocolo n.º 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, como vía para que los contribuyentes afectados puedan obtener el reintegro de lo indebidamente ingresado, que les impide nuestro tribunal de garantías.

*Palabras clave:* impuestos, inconstitucionalidad, TC (Tribunal Constitucional), efectos prospectivos y CEDH (Convenio Europeo de Derechos Humanos).

# THE LIMITATION OF THE EFFECTS OF JUDGMENTS DECLARING THE UNCONSTITUTIONALITY OF TAX PROVISIONS IN THE SPANISH LEGAL SYSTEM IN THE LIGHT OF COMPARATIVE LAW, EUROPEAN LAW AND THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS

---

Morón Pérez, María del Carmen

## **ABSTRACT**

This article examines the Spanish Constitutional Court's self-assumed authority to limit the retroactive effects of rulings that declare a tax unconstitutional, arguing that such limitations lack legal justification. The analysis is carried out primarily in the light of United States case law and the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union. Finally, the article proposes recourse to the European Court of Human Rights, alleging a violation of Article 1 of Protocol No. 1 ECHR, as a means for affected taxpayers to obtain reimbursement of amounts unduly paid, which is denied to them by the Spanish Constitutional Court.

*Keywords:* taxes, unconstitutionality, Constitutional Court (Spain), prospective effects et European Convention on Human Rights (ECHR).

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. ANTECEDENTES DE DERECHO COMPARADO SOBRE LA PROSPECTIVIDAD DEL FALLO DE INCONSTITUCIONALIDAD. 2.1. Prospectividad en la doctrina de la Corte Suprema de los EE. UU. 2.1.1. *En materia penal: Caso Linkletter*. 2.1.2. *Inaplicabilidad de la doctrina Linkletter en España*. 2.1.3. *Abandono de la doctrina Linkletter en materia penal e inaplicabilidad al ámbito tributario*. 2.2. Referencia a la prospectividad en la doctrina del Tribunal Constitucional alemán. 2.3. Prospectividad en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. 2.3.1. *Caso Defrenne*. 2.3.2. *Doctrina consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: eficacia “ex tunc” de las sentencias como regla*. 2.3.3. *Algunos casos excepcionales de limitación de efectos*. 2.3.4. *Aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a España: Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, ISD “de no residentes” y Gravamen Autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos*. 3. LOS EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DE INCONSTITUCIONALIDAD EN NUESTRA NORMATIVA CONSTITUCIONAL. 4. LA LIMITACIÓN DE EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL A LA LUZ DEL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS: EL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS COMO ÚNICA VÍA DE RECLAMACIÓN. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN

Con la progresiva expansión de la limitación de los efectos retrospectivos de las sentencias de inconstitucionalidad impuesta por el Tribunal Constitucional (TC), quien pagó un tributo que luego fue declarado inconstitucional y no “reclamó” antes de la sentencia, no tiene ya posibilidad alguna de resarcirse del pago efectuado<sup>1</sup>.

Sin embargo, no siempre fue así. Los dos primeros pronunciamientos del TC que consideraron contrarios a la Constitución determinados preceptos de la normativa reguladora de un tributo se limitaron, en un caso, a decretar simplemente la mera “inconstitucionalidad”<sup>2</sup> de tales preceptos o, en otro, su carácter “inconstitucional y por tanto nulo”<sup>3</sup>. En ambos se consideró que el cumplimiento de la sentencia exigía, sin ningún género de dudas,

<sup>1</sup> A esta conclusión se llega a la vista de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que lleva hasta sus últimas consecuencias la doctrina de la prospectividad del fallo de la declaración de inconstitucionalidad de determinados artículos del TRLHL relativos al Impuesto de Plusvalías. Téngase en cuenta, además, que, aunque la STC sólo establece límites a la “revisión” de situaciones anteriores, el TS ha declarado que tales limitaciones deben hacerse extensivas también a las reclamaciones de responsabilidad.

<sup>2</sup> La STC 179/85, de 19 de diciembre, declaró la inconstitucionalidad de los artículos 8.1 y 9.1 de la Ley 24/1983, por infracción del principio de reserva de ley. Tales artículos permitían a las corporaciones locales fijar libremente el tipo de gravamen de un recargo sobre el IRPF cuyo establecimiento podían decretar potestativamente a partir del periodo impositivo de 1983.

<sup>3</sup> La STC 19/1987, de 17 de febrero, declaró “*inconstitucional y por tanto nulo*”, por infracción del principio de reserva de ley, el art. 13.1 de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, que facultaba a

la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por los contribuyentes desde la entrada en vigor de los preceptos inconstitucionales, aprobándose, incluso, normas específicas para practicar dichas devoluciones<sup>4</sup> y un crédito extraordinario a tal efecto<sup>5</sup>.

Se partía, por tanto, del presupuesto, indiscutido hasta ese momento, de que la inconstitucionalidad de una norma determina su nulidad, lo que, como sabemos, supone que la misma es ineficaz “*ab initio*” y, por tanto, exige reponer la situación al momento anterior a su entrada en vigor. En consecuencia, la sentencia que declara la inconstitucionalidad es meramente declarativa del vicio de nulidad y obliga a eliminar “*a radice*” cualquier efecto que la norma hubiera producido, con la ineludible obligación de restituir lo que nunca debió pagarse.

La situación cambió radicalmente con la STC 45/1989, de 20 de febrero, que declaró inconstitucionales determinados preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) relacionados con la tributación conjunta<sup>6</sup>, pero limitando el alcance de dicha declaración, en el sentido de que se cerraban las puertas, por una parte, a que, sobre la base de la inconstitucionalidad declarada, se pudieran revisar no sólo las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, como prohíbe

---

los ayuntamientos para fijar libremente los tipos de gravamen de la Contribución Territorial Urbana y Rústica. Es de destacar que el art. 13.2 fijaba un tipo supletorio que se aplicaría en aquellos municipios que no hubieran hecho uso de la facultad conferida en el art. 13.1. Teniendo en cuenta esta circunstancia, el FJ 6 de la STC declaraba, que «en tanto no provea el legislador a una nueva regulación acomodada a la Constitución (...) serán los tipos impositivos inicialmente concebidos como supletorios en la propia Ley (art. 13.2) los que habrán de considerarse aplicables».

<sup>4</sup> El Real Decreto 1959/1986, de 29 de agosto, que establece el Régimen de devoluciones de las cantidades ingresadas por recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, justifica en su Preámbulo, que el cumplimiento de la STC 179/1985 «exige proceder a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por los contribuyentes en concepto de Recargo sobre el Impuesto sobre la Renta, correspondientes a los periodos impositivos de 1983 y 1984», por lo que, a tal fin, «aprueba las normas necesarias para practicar de oficio las devoluciones a que hubiere lugar». Por su parte, la Orden Ministerial de 11 de junio de 1987, por la que se regula el procedimiento especial de devolución de cantidades ingresadas en exceso por las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana de los ejercicios de 1984, 1985 y 1986, entiende que de la STC 19/1987 deriva, respecto de aquellos municipios que hubieran hecho uso de la facultad conferida por el art. 13.1 Ley 24/83 declarado inconstitucional, «la obligación de practicar nuevas liquidaciones por los citados tributos y respecto a los periodos impositivos de 1984, 1985 y 1986, a los tipos legales del 10 por 100 para contribución territorial rústica y pecuaria, y del 20 por 100 para la contribución territorial urbana» (que eran los fijados supletoriamente en el art. 13.2 Ley 24/83)–Preámbulo–, disponiendo que tales liquidaciones «se practicarán en régimen de declaración-autoliquidación, y darán lugar a la devolución a los contribuyentes de las cantidades ingresadas en exceso por los mismos» (art. 2).

<sup>5</sup> Vid. Real Decreto-ley 1/1987, de 10 de abril.

<sup>6</sup> Concretamente, el fallo declaró: «1.º La inconstitucionalidad y nulidad, con los efectos que se indican en el fundamento undécimo, de los arts. 7, apartado tercero; 31, apartado segundo, y 34, apartados tercero y sexto, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre. 2.º La inconstitucionalidad del art. 4.2 de la citada Ley, en cuanto que no prevé para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por remisión, posibilidad alguna de sujeción separada. 3.º La inconstitucionalidad del art. 24, apartado b), de la misma Ley, en la redacción anterior a la Ley 37/1988, en cuanto que no incluye entre los periodos impositivos inferiores a un año, el correspondiente a los matrimonios contraídos en el curso del mismo».

expresamente el art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), sino también las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes, y, por otra, a cualquier pretensión de restitución de los pagos efectuados en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración.

La limitación de los efectos hacia el pasado, que llevó a la doctrina a hablar de una eficacia prospectiva de las SSTC, aunque no se ha producido en todos los casos en los que el TC ha declarado la inconstitucionalidad de una norma tributaria a partir de la STC 45/1989<sup>7</sup>, se ha generalizado<sup>8</sup>, motivo por el que considero que debe ser sometida a revisión en la medida en que, como trataré de justificar, es contraria a Derecho. Con ese mismo objetivo, la doctrina reciente ha esgrimido distintos argumentos basados en la CE y en la LOTC –Ruiz Almendral (2020) y (2018)– o, incluso, en el CEDH –González-Cuéllar Serrano y Ortiz Calle (2025)–, a los que haremos una sucinta referencia a lo largo del trabajo. Sin embargo, en cuanto que han sido menos estudiados, nos centraremos fundamentalmente en el análisis detenido de los antecedentes de Derecho comparado que han sido considerados como el fundamento de la facultad del TC de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

Ese será el propósito del presente trabajo, que quedaría incompleto si no concluyéramos con una breve referencia a la única vía existente para que los contribuyentes afectados puedan obtener el reintegro de lo indebidamente ingresado, que les impide nuestro tribunal de garantías: la demanda ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos por la vulneración del derecho a la propiedad.

En su día, García de Enterría (1989: 1-4) nos explicó que el TC tomó la doctrina de la prospectividad del fallo de la Corte Suprema de los EE. UU., de donde fue tomada también por el de Justicia de la Comunidades Europeas y por la jurisprudencia constitucional alemana. Comenzamos, por tanto, nuestro estudio analizando estos precedentes de Derecho comparado.

## 2. ANTECEDENTES DE DERECHO COMPARADO SOBRE LA PROSPECTIVIDAD DEL FALLO DE INCONSTITUCIONALIDAD

### 2.1. Prospectividad en la doctrina de la Corte Suprema de los EE. UU.

#### 2.1.1. *En materia penal: Caso Linkletter*

La primera sentencia que acogió la citada doctrina de la prospectividad fue la de la Corte Suprema de los EE. UU. en el caso *Linkletter*<sup>9</sup>. La policía del Estado de Luisiana registró el domicilio del Sr. Linkletter sin una orden judicial, usando las llaves que le

<sup>7</sup> Vid. SSTC 59/2017, de 11 de mayo y 108/2022, de 26 de septiembre.

<sup>8</sup> Vid., las más recientes SSTC 182/2021 y 11/2024, de 18 de enero. Incluso, ha llegado a considerarse que la declaración de inconstitucionalidad debe producir efectos prospectivos también en aquellos casos en los que el TC no ha limitado los efectos de su sentencia. Conclusión esta última que combate Ruiz Almendral, V. (2020: 100-103) y (2018: 128-135).

<sup>9</sup> *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, 85 S. Ct. 1731, 14 L. Ed. 2d 601 (1965).

sustrajeron durante su detención. En el registro fueron encontrados los géneros que se buscaban por haber sido robados de un establecimiento. Aunque el registro probablemente fue contrario a la Cuarta Enmienda de la Constitución, que recoge «el derecho a estar libre de registros e incautaciones irrazonables»<sup>10</sup>, el Sr. Linkletter fue condenado por robo. La explicación se encuentra en el hecho de que, en el momento de la condena, el criterio de la Corte Suprema era que la exclusión de pruebas ilícitas no es un componente necesario del derecho a estar libre de registros e incautaciones irrazonables, por lo que la utilización por un tribunal estatal de pruebas obtenidas ilegalmente no era contraria a la Cuarta Enmienda, salvo que la Constitución específica de ese Estado lo determinara expresamente. Así lo había establecido la Corte Suprema en el caso *Wolf v. Colorado*<sup>11</sup>.

Pues bien, encontrándose cumpliendo condena el Sr. Linkletter, la Corte Suprema dictó sentencia en el caso *Mapp* en la que decidió que las pruebas obtenidas violando la Cuarta Enmienda no podían usarse en los juicios estatales<sup>12</sup>. Basándose en esta nueva doctrina, el Sr. Linkletter acudió a la Corte Suprema solicitando la anulación de su condena, pero su pretensión fue desestimada, declarando el Tribunal que la decisión de *Mapp* no se aplicaba retroactivamente.

En la sentencia *Linkletter* la Corte Suprema se planteó por primera vez si una nueva regla constitucional debe aplicarse retroactivamente, llegando a la conclusión de que la aplicación retroactiva no debe ser automática, sino decidida en cada caso, considerando, fundamentalmente, «el efecto sobre la integridad y confiabilidad del proceso judicial, y si la aplicación retroactiva serviría para reforzar esa integridad evitando la perpetuación de violaciones constitucionales»<sup>13</sup>. En particular, la Corte tomó en consideración tres factores: 1. La finalidad pretendida con la nueva regla; 2. La confiabilidad (justicia) de los procesos anteriores a la nueva regla; 3. El impacto sobre la administración de justicia de la aplicación retroactiva.

En primer lugar, la Corte consideró, a la hora de decidir si la nueva regla constitucional debe aplicarse retroactivamente, la finalidad que persigue, de tal manera que la misma estará justificada si su finalidad es mejorar la equidad del proceso y reparar violaciones de derechos constitucionales fundamentales<sup>14</sup>. En relación con el Sr. Linkletter, la Corte

<sup>10</sup> La Cuarta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos dice lo siguiente: «The right of the people to be secure in their persons, houses, papers, and effects, against unreasonable searches and seizures, shall not be violated, and no Warrants shall issue, but upon probable cause, supported by Oath or affirmation, and particularly describing the place to be searched, and the persons or things to be seized».

<sup>11</sup> *Wolf v. Colorado*, 338 U.S. 25, 69 S. Ct. 1359, 93 L. Ed. 1782 (1949). En ella, la Corte Suprema determinó que, aunque la Cuarta Enmienda, a través de la Cláusula del Debido Proceso de la Decimocuarta Enmienda, es de aplicación a los Estados –no sólo al Gobierno Federal–, no exige que éstos excluyan en sus enjuiciamientos las pruebas obtenidas en registros ilegales, es decir, que en los Estados no es de aplicación la “*exclusionary rule*” o “*regla de exclusión*”, salvo que expresamente la prevean sus propias Constituciones.

<sup>12</sup> *Mapp v. Ohio*, 367 U.S. 643, 81 S. Ct. 1684, 6 L. Ed. 2d 1081 (1961).

<sup>13</sup> *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, 629 (1965).

<sup>14</sup> *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, 629 (1965): «The purpose to be served by the new standards is an important factor in determining whether they should be applied retroactively. If the purpose is to improve the accuracy and fairness of the criminal trial process and to prevent violations of fundamental constitutional rights, retroactive application may be justified».

consideró que la regla de exclusión procesal de las pruebas ilegales, establecida en la sentencia *Mapp*, fue diseñada principalmente para disuadir a la policía de practicar registros ilegales, más que para corregir errores en condenas pasadas. Por lo tanto, la regla no debía aplicarse retroactivamente porque su propósito era prevenir futuras violaciones en lugar de rectificar injusticias anteriores<sup>15</sup>.

En segundo lugar, para fundamentar una aplicación retroactiva, la Corte consideró oportuno analizar si la nueva regla era tan fundamental como para requerir una revisión de los procesos penales anteriores o si esos procedimientos eran “suficientemente confiables” (justos) para mantener las condenas impuestas en ellos. Sobre el particular, la Corte entendió que los procesos anteriores a *Mapp*, en cuanto que seguían la regla constitucional vigente en el momento de su celebración –la validez de las condenas obtenidas mediante pruebas obtenidas en registros ilegales–, eran suficientemente confiables<sup>16</sup>, por lo que no se justifica su revisión. En definitiva, las condenas anteriores a *Mapp* con base en pruebas obtenidas con violación de la cuarta enmienda, a juicio de la Corte Suprema, no resultaban intrínsecamente injustas al haber aplicado la norma constitucional vigente en ese momento –caso *Wolf*–.

Finalmente, la Corte consideró oportuno, para limitar la aplicación retroactiva de la nueva regla, analizar el impacto que la misma podría producir sobre la administración de justicia, de tal modo que, si la retroactividad supusiera una pesada carga para los tribunales al requerir la reapertura de numerosos casos, perturbando la firmeza de las condenas y la estabilidad del sistema de justicia penal, razona la Corte, la nueva regla podría limitarse a su aplicación prospectiva<sup>17</sup>. Con respecto al caso *Mapp*, la Corte reconoce que la administración de la justicia penal se vería gravemente afectada si cada condena obtenida antes de la nueva regla estuviera sujeta a revisión<sup>18</sup>.

Sobre la base de los tres factores anteriores –finalidad de la nueva regla, confiabilidad de los procesos anteriores y grave perturbación para la administración de justicia–, la Sentencia *Linkletter* confirma la necesidad de mantener las condenas anteriores a *Mapp*.

---

<sup>15</sup> *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, 629 (1965): «In the case of *Mapp*, the Court concluded that the exclusionary rule was designed primarily to deter unlawful police conduct, rather than to correct errors in past convictions. Therefore, the rule was not to be applied retroactively because its purpose was to prevent future violations rather than to rectify prior injustices».

<sup>16</sup> *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, 629-630 (1965): «The cases preceding *Mapp* all recognized the validity of convictions obtained by use of evidence obtained in violation of the Fourth Amendment, and it cannot be said that the criminal justice system was so fundamentally unfair prior to *Mapp* that convictions based on such evidence are inherently unreliable».

<sup>17</sup> *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, 629-630 (1965): «Another important consideration is the effect that retroactive application of the new rule will have on the administration of justice. If retroactivity would impose a heavy burden on the courts by requiring the reopening of numerous cases, thereby disrupting the finality of convictions and the stability of the criminal justice system, the rule may be limited to prospective application».

<sup>18</sup> *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, 630 (1965): «The Court has recognized that the administration of criminal justice would be seriously impaired if every conviction obtained prior to the new rule were subject to collateral attack. The necessity of maintaining finality in criminal convictions outweighs the benefits of retroactive application in many cases».

### 2.1.2. Inaplicabilidad de la doctrina Linkletter en España

Resulta sorprendente que la Sentencia Linkletter sea invocada como justificación de la eficacia prospectiva de las sentencias de inconstitucionalidad en un país continental europeo, como España, ajeno por completo al sistema constitucional de EE. UU. El sentido del fallo de la sentencia Linkletter no puede ser entendido fuera del contexto constitucional norteamericano, ni, por lo tanto, extrapolar sus razonamientos a los ordenamientos continentales europeos.

Para entender el fallo de la sentencia Linkletter hay que partir del proceso de formación de las normas constitucionales en EE. UU. Las nuevas normas constitucionales pueden surgir de dos fuentes distintas: las enmiendas y los precedentes. Las enmiendas son el resultado de un proceso legislativo en el que hay una propuesta que, directa o indirectamente, parte del Congreso de los EE. UU. y una ratificación posterior por una mayoría de Estados, de tal forma que, una vez producida dicha ratificación, se incorporan como parte del texto constitucional y tienen fuerza legal suprema<sup>19</sup>. Por su parte, los precedentes constitucionales son una fuente del derecho constitucional propia del “*common law*”. Como destaca Tribe (2000: 1129-1135), en EE. UU. las decisiones de la Corte Suprema en asuntos constitucionales se consideran interpretaciones definitivas de la Constitución y crean precedentes obligatorios, por lo que tienen fuerza constitucional, mientras no sean reemplazadas por una enmienda formal o por un cambio de criterio<sup>20</sup>.

La sentencia Mapp no es otra cosa que un precedente, en el que la Corte Constitucional cambia el criterio interpretativo que mantuvo en otro precedente anterior, el de la sentencia Wolf v. Colorado. En esta última, la Corte Suprema interpretó que, aunque en todos los Estados fuera de aplicación el derecho a estar libre de registros e incautaciones irrazonables, no lo era, a menos que su propia Constitución así lo estableciera expresamente, la regla de exclusión procesal de las pruebas ilegales, pues esta última no es una consecuencia inexorable de aquel derecho. En la sentencia Mapp la Corte cambia de criterio considerando que la exclusión procesal de las pruebas obtenidas violando el derecho a estar libre de registros irrazonables es una consecuencia del derecho mismo y, en consecuencia, resulta aplicable a los Estados con independencia de que lo tengan establecido o no en sus Constituciones. En definitiva, estamos ante dos normas constitucionales opuestas, consecutivas en el tiempo: la establecida en la sentencia Wolf, que considera que la exclusión procesal de las pruebas ilegales no está incluida en el derecho a estar libre de registros irrazonables y la establecida en la sentencia Mapp, que

<sup>19</sup> Vid. Artículo V, Constitución de los Estados Unidos.

<sup>20</sup> En el *common law*, las decisiones judiciales crean precedentes obligatorios, al considerarse que el “*stare decisis*” (estar a lo decidido) es el «sistema preferido porque promueve un desarrollo equilibrado, predecible y consistente de los principios legales, fomenta la confianza en las decisiones judiciales y contribuye a la integridad real y percibida del proceso judicial» –*Planned Parenthood v. Casey*, 505 U.S. 833 (1992)–. La Corte Suprema es la cúspide del sistema judicial norteamericano y tiene competencia para juzgar casos constitucionales (art. III Constitución EE. UU.), luego sus decisiones en materia constitucional son obligatorias, no sólo para los tribunales inferiores, sino también para el resto de poderes; así se deduce sin dificultad de *Marbury v. Madison*, 5 U.S. (1 Cranch) 137, 177 (1803).

determina que la exclusión de las pruebas ilegales es un efecto del citado derecho y, en consecuencia, está incluida dentro del mismo. La consecuencia lógica cuando se aprueba una norma de un rango determinado, incompatible con otra anterior del mismo rango es la derogación de esta última, es decir, su expulsión del ordenamiento jurídico a partir del momento de entrada en vigor de la nueva. La derogación, por lo tanto, no afecta a las situaciones jurídicas creadas al amparo de la norma derogada, salvo que la nueva norma así lo determine sobre la base de determinadas circunstancias que así lo aconsejen, disponiendo su aplicación retroactiva.

La sentencia *Linkletter* lo que vino a hacer, en definitiva, es determinar la norma constitucional aplicable a unos hechos con trascendencia penal, concluyendo que había de ser la vigente en el momento en el que los hechos se cometieron, sin que se aprecie fundamento alguno para aplicar retroactivamente la nueva norma. En definitiva, la sentencia se pronunció, ante la existencia de dos normas constitucionales incompatibles entre sí, sobre la aplicación de la nueva a un caso anterior ya resuelto.

Nada tiene que ver, por lo tanto, el caso *Linkletter* con el resuelto por la STC 45/1989, que enjuiciaba un impuesto a la luz de la única norma constitucional que estuvo vigente desde el momento de su establecimiento y cuya inconstitucionalidad acabó siendo declarada. No se trataba, por lo tanto, como en *Linkletter*, de determinar si a unos hechos conformes con la norma constitucional vigente cuando se produjeron, se les puede aplicar retroactivamente una nueva norma constitucional, sino de determinar si tales hechos eran conformes, o no, con la única norma constitucional que estuvo vigente durante todo el periodo de tiempo en el que los mismos se produjeron. Aplicar prospectivamente la doctrina *Mapp* supone, simplemente, afirmar que los hechos producidos en un momento anterior a ella se rigen por la norma constitucional vigente en ese momento; aplicar prospectivamente la STC 45/1989 supone, sencillamente, afirmar que hubo innumerables situaciones –concretadas en el pago de una serie de liquidaciones y autoliquidaciones impositivas– contrarias al texto constitucional, cuya validez y eficacia queda, a pesar de ello, “santificada”. *Linkletter* “santificó” situaciones conformes con la norma constitucional vigente; la STC 45/1989 “santificó” situaciones contrarias a la norma constitucional vigente. No puedo entender su invocación, por muy autorizadas que puedan ser las voces que así lo han hecho<sup>21</sup>, para justificar la limitación de los derechos de los contribuyentes que pagaron un tributo que nunca debieron pagar por ser contrario a la Constitución.

Además de por no corresponderse con el sistema constitucional español, sustentar la prospectividad de nuestras sentencias de inconstitucionalidad en materia tributaria en el caso *Linkletter*, queda también fuera de lugar por dos razones adicionales de peso: la primera es porque la citada doctrina, a pesar de haber sido seguida en algún otro caso posterior<sup>22</sup>, había sido ya abandonada en materia penal por la propia Corte Suprema de los EE. UU. al tiempo de la STC 45/1989 y la segunda porque nunca se consideró aplicable en ese país en materia tributaria<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> Vid. García de Enterría (1989: 7), quien califica a la STC 45/1989 como «una gran ganancia para el sistema».

<sup>22</sup> Vid. *Stovall v. Denno*, 388 US 293 (1967).

<sup>23</sup> De ambas cuestiones nos da cumplida cuenta Ruiz Zapatero (2007: 15-19 y 2006: 99-153).

### 2.1.3. Abandono de la doctrina *Linkletter* en materia penal e inaplicabilidad al ámbito tributario

En efecto, por lo que se refiere a los asuntos penales, del criterio *Linkletter* de no aplicar, salvo casos muy excepcionales apreciados por la Corte, nuevas reglas sobre derechos constitucionales a hechos cometidos con anterioridad, se pasó, en un caso de auténtico “*overruling*”<sup>24</sup>, a considerarlas aplicables “*per se*” a todos los casos que aún no hayan alcanzado una resolución definitiva<sup>25</sup>.

En relación con los asuntos tributarios, siguiendo a Ruiz Zapatero (2007: 18), cabe concluir que la doctrina de la Corte Suprema, reiterada en múltiples casos, es admitir la retroactividad ilimitada de la declaración de inconstitucionalidad de un tributo, con el consiguiente derecho a la devolución de las cantidades pagadas<sup>26</sup>. En este sentido, la doctrina de la Corte se resume en las dos siguientes afirmaciones:

- 1º. Retener impuestos declarados inconstitucionales es contrario a la Constitución, por lo que el Estado tiene la obligación de devolverlos: Si un tributo es declarado contrario a Derecho, y por lo tanto con mayor motivo a la Constitución, el Estado

<sup>24</sup> Así lo califica Ruiz Zapatero (2007: 16), en cuanto que la fundamentación de la sentencia hace suyo el voto disidente de uno de los magistrados en el caso *Linkletter*.

<sup>25</sup> *Vid. Griffith v. Kentucky*, 479 US 314 (1987), donde la Corte afirma: «En la opinión del juez Harlan y en la nuestra ahora la no aplicación de una nueva regla constitucional a casos penales pendientes de revisión viola normas constitucionales básicas». El citado juez Harlan manifestó su voto disidente con el de la mayoría en el caso *Linkletter*, razonando entonces del siguiente modo: «me adhiero a la opinión de James, que expresaba oposición a la regla general de que siempre se aplicarían las nuevas interpretaciones de leyes penales prospectivamente. Sin duda puede haber circunstancias en las cuales la aplicación de una nueva interpretación de la ley a hechos pasados podría conducir a injustas consecuencias que, como dijimos en *Chicot*, no pueden ser injustamente ignoradas. Tales consecuencias injustas no se producen para *Linkletter*, sin embargo, por concederle a él y a otros como él el beneficio de la nueva interpretación constitucional cuando está cumpliendo condena sobre la base de una evidencia que se concede se obtuvo inconstitucionalmente para condenarle. Y simplemente no puedo creer que el Estado de Louisiana tenga ningún interés adquirido que deberíamos reconocer en estas circunstancias en orden a mantener a *Linkletter* en prisión. Por lo tanto, seguiría la práctica usual de este Tribunal y aplicaría la regla de *Mapp* a las condenas inconstitucionales que han tenido como resultado el envío de personas a prisión».

<sup>26</sup> En palabras del autor: «En materia tributaria, todos los casos decididos por el Tribunal Supremo a partir de *Bacchus* admiten la procedencia de la retroactividad sin límites a priori de los efectos devolutivos derivados de la declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias. También se admite, “*obiter dicta*”, la posibilidad de que los estados establezcan normas procedimentales que temporalmente limiten la eficacia de dichos efectos derivados de la declaración de inconstitucionalidad. Dicha limitación sin embargo está igualmente sujeta a límites constitucionales (“*Due Process*”), que no han sido específicamente considerados por el Tribunal Supremo en ninguna de las sentencias anteriores porque jamás se ha planteado dicho supuesto». El autor, manifiesta su opinión después de un análisis exhaustivo de *Bacchus Imports, Ltd. v. Días*, 468 US 263 (1984), *Mckesson Corp. v. Florida Alcohol & Tobacco Div.*, 496 US 18 (1990), *American Trucking Associations, Inc. v. Smith*, 496 US 167 (1990), *American Trucking Assns. Inc. v. Scheiner*, 483 US 266 (1987), *James M. Beam Distilling Co. v. Georgia*, 501 US 529 (1991), *Harper v. Virginia Dept. of Taxation*, 509 US 86 (1993), *Davis v. Michigan Dept. of Treasury*, 489 US 803 (1989), *Reich v. Collins* 513 US 106 (1994), *United States Petitioner v. United States Shoe Corporation*, 523 US 360 (1998).

no tiene otra opción que “revertir” esa privación ilegal reembolsando el impuesto previamente pagado bajo coacción, porque permitir que el Estado cobre impuestos ilegales por medios coercitivos y no incurra en ninguna obligación de devolverlos contraviene la Decimocuarta Enmienda<sup>27</sup>.

- 2º. El Estado debe proporcionar a los contribuyentes que pagaron un impuesto contrario a la Constitución un remedio retroactivo adecuado: Si un Estado sanciona a los contribuyentes por no hacer frente a sus impuestos puntualmente, obligándolos así a pagar primero y luego obtener una revisión de la validez del impuesto mediante una acción de reembolso, la Cláusula del Debido Proceso de la Decimocuarta Enmienda exige que el Estado les proporcione un remedio significativo posterior al pago de los impuestos inconstitucionales que fueron abonados<sup>28</sup>.

Eso sí, como matiza Ruiz Zapatero (2007: 18), la doctrina de la Corte Constitucional no se opone a que el ejercicio del derecho a la devolución esté sujeto al cumplimiento de determinados requisitos procedimentales razonables, como pueden ser los plazos de caducidad para el ejercicio de la acción.

## 2.2. Referencia a la prospectividad en la doctrina del Tribunal Constitucional alemán

A pesar de lo expuesto, es cierto que, en algún país europeo, como en Alemania, su TC acogió también la doctrina de la prospectividad del fallo, reconociendo el carácter contrario a la Constitución de un impuesto, pero sin declarar su nulidad, ni siquiera su expulsión del ordenamiento jurídico, sino manteniendo su vigencia durante un plazo de tiempo determinado, en el que el legislador debía proceder a su modificación<sup>29</sup>. Con este mecanismo, denominado “*Weitergeltungsanordnung*” –orden de vigencia temporal transitoria–, se evitan las nocivas consecuencias para las arcas públicas que podrían derivarse de una declaración de nulidad radical, por lo que no han faltado voces, como Herrera Molina (2020: 11), que han reclamado que el Tribunal Constitucional español podía haberlo aplicado en algún caso<sup>30</sup>; en particular, en aquellos que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de deter-

<sup>27</sup> Vid. *Mckesson Corp. v. Florida Alcohol & Tobacco Div.*, 496 US 18, at 39 (1990): «Had the Florida courts declared the Liquor Tax invalid either because (other than its discriminatory nature) it was beyond the State’s power to impose... The State would have had no choice but to ‘undo’ the unlawful deprivation by refunding the tax previously paid under duress, because allowing the State to collect these unlawful taxes by coercive means and not incur any obligation to pay them back ... would be in contravention of the Fourteenth Amendment».

<sup>28</sup> Vid. *Mckesson Corp. v. Florida Alcohol & Tobacco Div.*, 496 US 18, at 31 (1990): «Our precedents establish that, if a State penalizes taxpayers for failure to remit their taxes in a timely fashion, thus requiring them to pay first and obtain review of the tax’s validity later in a refund action, the Due Process Clause of the Fourteenth Amendment requires the State to afford them meaningful post-payment relief for taxes already paid pursuant to a tax scheme ultimately found unconstitutional».

<sup>29</sup> Vid. las sentencias pronunciadas por el Bundesverfassungsgericht sobre los siguientes impuestos: Vermögensteuer (Impuesto sobre el patrimonio) –22.06.1995, 2 BvL 37/91–, Erbschaftsteuer (Impuesto de sucesiones) –17.12.2014, 1 BvL 21/12– y Grundsteuer (Impuesto sobre bienes inmuebles) –10.04.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15–.

<sup>30</sup> Incluso en un voto particular de Conde-Pumpido a la STC 182/2021, de 26 de octubre, sobre el Impuesto de Plusvalías.

minados preceptos, pero limitando inmediatamente después su eficacia retroactiva para impedir la revisión de determinadas situaciones, más allá de aquellas confirmadas por sentencia firme. El referido efecto prospectivo de las sentencias de inconstitucionalidad en Alemania tiene apoyo normativo en la ley reguladora de su Tribunal Constitucional<sup>31</sup>. Sin embargo, como destaca De Juan Casadevall (2022: 2), en España no contamos con precepto normativo alguno que pudiera apoyar el efecto prospectivo de una sentencia del TC, por lo que su utilización por el Tribunal Alemán no puede servir por sí sola de justificación para su aplicación en nuestro país.

## 2.3. Prospectividad en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

### 2.3.1. *Caso Defrenne*

Finalmente, se ha pretendido justificar también el efecto prospectivo de las Sentencias de nuestro TC en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) –actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)–. La primera sentencia prospectiva del TJCE, invocada por García de Enterría (1989: 2) en apoyo de la STC 45/1989, fue la Sentencia Defrenne, de 8 de abril de 1976<sup>32</sup>. En ella, resolviendo una cuestión prejudicial, el Tribunal declaró que el artículo 119 TCEE (actual art. 157 TFUE), que establece la igualdad salarial entre hombres y mujeres, tiene efecto directo tanto vertical como horizontal y, en consecuencia, los ciudadanos pueden fundamentar en él una demanda ante los tribunales internos frente al Estado y frente a otros particulares, reclamando las diferencias salariales dejadas de percibir por razón de sexo. Sin embargo, el Tribunal concluye declarando que «el efecto directo del artículo 119 no puede ser invocado en apoyo de reivindicaciones que se refieran a períodos de remuneración anteriores a la fecha de la presente Sentencia, salvo en lo que se refiera a trabajadores que hubiesen formalizado una demanda judicial o suscitado una reclamación de efecto equivalente».

Para entender el fallo hay que partir del hecho trascendental de que, con anterioridad a la Sentencia, cabría razonablemente dudar de si el art. 119 era plenamente aplicable. Aunque, como declara el TJCE, el precepto entró realmente en vigor el 1 de enero de 1962, había que tener en cuenta las siguientes circunstancias: 1º. Que los Estados habían retrasado el fin del periodo transitorio para ese precepto hasta el 1 de enero de 1964 –prórroga que la STJCE considera nula, pues no se hizo modificando el Tratado–; 2º. Que la Comisión, siendo consciente de que la mayor parte de los Estados no cumplían el art. 119, no inició jamás un procedimiento de infracción frente a ninguno de ellos; 3º. Que, incluso en 1975, el Consejo aprobó una Directiva en la que se concedía a los Estados el plazo de un año para que dieran cumplimiento a la obligación derivada del artículo

<sup>31</sup> El § 31 (2) BVerfGG, por una parte, permite al Tribunal declarar la simple inconstitucionalidad, sin nulidad de la norma y, por otra, declara que su sentencia tendrá fuerza de ley; por lo tanto, el Tribunal puede decidir, con base en ese precepto, dar efectos retrospectivos o prospectivos a sus decisiones. Sin embargo, en España el art. 40 LOTC impone al TC la declaración de nulidad de las normas inconstitucionales.

<sup>32</sup> STCE de 8 de abril de 1976, Defrenne II (Asunto 43/75).

119 del Tratado –Directiva que la STJE considera igualmente nula–. Todo ello, reconoce la STJCE, «ha dado lugar a consolidar una impresión errónea sobre la eficacia del artículo 119», circunstancia que, unida al hecho de que la equiparación de retribuciones a partir de 1962 podía llevar a la quiebra a muchas empresas e, incluso, a sectores enteros, al verse obligados a incrementar al alza de forma retroactiva los gastos de personal de tantos ejercicios ya cerrados, lleva a afirmar, concluye el Tribunal, que «consecuencias imperiosas de seguridad jurídica que se refieren al conjunto de los intereses en juego, tanto públicos como privados, impiden en principio poner en cuestión las remuneraciones referentes a períodos pasados».

Es cierto, por tanto, que el TJCE y el actual TJUE han otorgado efectos prospectivos a sus sentencias, pero esta circunstancia no puede tampoco, por sí sola, justificar, sin más, su aplicación por nuestro Tribunal Constitucional. De entrada, porque tanto el TCE como el TFUE, facultan expresamente al Tribunal de Justicia para limitar los efectos hacia el pasado de sus sentencias, estableciendo que «si el recurso fuere fundado, el Tribunal declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado», pero «indicará, si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos»<sup>33</sup>. Aunque dicha posibilidad está prevista expresamente para los recursos de anulación, lo cierto es que, como pone de manifiesto Prósper Almagro (2024: 25), el TJUE la ha hecho extensiva también, por analogía, como acabamos de ver en el caso *Defrenne*, a las cuestiones prejudiciales.

### 2.3.2. Doctrina consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: eficacia “*ex tunc*” de las sentencias como regla

En cualquier caso, como reconoce De Juan Casadevall (2022: 2), en relación con las cuestiones prejudiciales, la doctrina del TJUE es que las sentencias que las resuelven producen, en principio, efectos *ex tunc* desde el momento de entrada en vigor de la norma interpretada. La razón se encuentra en que la sentencia en estos procesos «se limita a aclarar y precisar el significado y el alcance de ésta, tal como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor»<sup>34</sup>, por lo que «la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación»<sup>35</sup>. La limitación de sus efectos hacia el pasado debe, por lo tanto, ser excepcional<sup>36</sup>.

Pero, sobre todo, no basta el precedente *Defrenne* para justificar la limitación de la eficacia retrospectiva de las sentencias de nuestro TC, porque la jurisprudencia del TJUE es muy restrictiva sobre el particular y no se compadece bien con algunos fallos del tribunal de garantías español. En este sentido, como nos recuerda el TS, haciéndose eco de la doctrina del TJUE, las sentencias que resuelven recursos por incumplimiento tienen, además de naturaleza declarativa y fuerza ejecutiva, efectos *ex tunc*<sup>37</sup>. El fundamento de

<sup>33</sup> Vid. artículo 264 (antiguo artículo 231 TCE).

<sup>34</sup> Vid. Bidar, STJCE 15-3-2005, C-209/2003, apartado 66, con cita de abundante jurisprudencia.

<sup>35</sup> *Denkavit italiana*, STCE 27-3-1980, C-61/1979.

<sup>36</sup> Vid. Bidar, STJCE 15-3-2005, C-209/2003, apartado 67 y jurisprudencia en él citada.

<sup>37</sup> Vid. Fundamento 6, STS 906/2022, de 4 de julio (recurso n.º 6490/2019).

esa eficacia *ex tunc*, como justifica el propio TJUE<sup>38</sup>, se encuentra en el hecho de que los derechos que corresponden a los particulares no derivan de la sentencia que declara el incumplimiento sino de las disposiciones mismas del Derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno<sup>39</sup>.

La eficacia *ex tunc*, no obstante, ha de ser entendida sin perjuicio de la facultad del Tribunal de limitar temporalmente los efectos de sus Sentencias a la luz del art. 264 TFUE. Ahora bien, el TJUE sólo ha limitado esa eficacia *ex tunc* en supuestos muy concretos y bajo circunstancias tasadas muy estrictas<sup>40</sup>. Su doctrina sobre el particular se resume perfectamente en los siguientes puntos:

- 1º. «Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la disposición interpretada con el fin de cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe»<sup>41</sup>.
- 2º. «Además, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivar para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos en el tiempo de esta sentencia»<sup>42</sup>.
- 3º. «En efecto, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy determinadas, cuando, por una parte, existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada

<sup>38</sup> *Vid.*, entre otras, Sentencias de 14 de diciembre de 1982, asunto *Waterkeyn*, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, Rec. p. I-1029, apartado 95.

<sup>39</sup> *Waterkeyn*, STJCE de 14-12-1982, apartado 16 y *Brasserie du Pêcheur* y *Factotame*, STJCE 5-3-1996, C-46/1993 y C-48/1993, Rc. P. I-1029, apartado 95.

<sup>40</sup> «Sólo con carácter excepcional puede el TJCE, aplicando el principio de seguridad jurídica, inherente al ordenamiento comunitario y teniendo en cuenta los graves trastornos a que su sentencia podría dar lugar en cuanto al pasado en las relaciones jurídicas de buena fe, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la disposición interpretada con el fin de volver a cuestionar esas relaciones jurídicas» (Bruno Barra, STJCE 2-2-98, C-309/85, apartado 12, ECLI:EU:C:1988:42, publicado en *European Court Reports* 1988: 355).

<sup>41</sup> *Vid.* Bidar, STCE 15-3-2005, C-209/2003, apartado 67, con cita expresa de las sentencias *Blaizot*, STCE 2-2-1988, *Blaizot*, 24/86, Rec. p. 379, apartado 28; *Legros* y otros, STCE 16-7-1992, C-163/90, Rec. p. I-4625, apartado 30 y *Sürül*, STCE 4-5-1999, C-262/96, Rec. p. I-2685, apartado 108.

<sup>42</sup> *Vid.* Bidar, STCE 15-3-2005, C-209/2003, apartado 68, *Grzelczyk*, STJCE de 20-9-2001, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 52 o STJUE F.G. *Rodgers BV* y otros contra *Inspector der In F.G.*, de 11 de agosto de 1995, C-367/93 a 377/93, apartado 48. Si no fuera así, razona el TJUE, en este último apartado, «las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas par los Estados miembros», por lo que «limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la norma fiscal comunitaria». En el mismo sentido *vid.* *Transportes Jordi Besora* (céntimo sanitario), STJUE 27-2-14, apartado 49.

válidamente en vigor y, por otra parte, era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión»<sup>43</sup>.

Como ha destacado la doctrina –De Juan Casadevall (2022: 2), Moreno Fernández (2023: 628), De Miguel Canuto (2010: 2), Docasar García (2023: 25 y sigs.), García Novoa (2014: 3 y sigs.), Prósper Almagro (2024: 27)–, la conclusión sobre los efectos de las sentencias que declaran un impuesto contrario al ordenamiento comunitario es, por tanto, contundente: eficacia *ex tunc*, que sólo puede resultar limitada cuando, además de las graves repercusiones económicas que las devoluciones podrían ocasionar al Estado, éste hubiera actuado de buena fe, lo que sólo es posible si las circunstancias objetivas le permitían confiar razonablemente en la legalidad del tributo. Además, esas circunstancias excepcionales, como ha señalado Moreno Fernández (2023: 626), deben ser acreditadas por el Estado que pretende la limitación de efectos<sup>44</sup>. Lógicamente, si el TJUE no se pronuncia en su sentencia sobre los efectos de su declaración, como así también lo corrobora el mismo Moreno Fernández (2023: 627), estos serían *ex tunc*.

### 2.3.3. Algunos casos excepcionales de limitación de efectos

Entre las escasas sentencias que han limitado sus efectos hacia el pasado se encuentran las STJCE EKW<sup>45</sup>, L. Legrós<sup>46</sup> y Maria Simitzi contra Dimos Kos<sup>47</sup>. En la primera de ellas, el TJCE se pronunció sobre la compatibilidad del gravamen sobre bebidas alcohólicas austriaco con el art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, de Impuestos Especiales, declarando que era contrario al mismo, pero limitando los efectos retrospectivos de su sentencia, impidiendo solicitar la devolución de los tributos “pagados o devengados”<sup>48</sup> con anterioridad a ella, salvo para aquellos contribuyentes que a esa fecha hubieran iniciado una reclamación. La razón dada por el Tribunal fue el principio de seguridad jurídica, en atención, además de a los graves perjuicios que podían derivarse de un efecto retroactivo<sup>49</sup>, al hecho de que el Gobierno Austriaco podía pensar razonablemente que

<sup>43</sup> Vid. Bidar, STCE 15-3-2005, C-209/2003, apartado 69, con cita de Grzelczyk, STJCE de 20-9-2001, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 53.

<sup>44</sup> El autor, en apoyo de su afirmación, cita las siguientes sentencias: STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto “*Test Claimants in the Thin Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue*”, §§ 129 a 133 (C-524/04), STJUE de 5 de marzo de 1996, asunto “*Brasserie du Pêcheur SA contra Bundesrepublik Deutschland/The Queen contra Secretary of State for Transport (ex parte: Factorame Ltd y otros)*”, § 100 (C-46/93 y C-48/93) y en la STJUE de 12 de septiembre de 2000, “*Comisión de las comunidades Europeas contra Reino Unido*”, §§ 92 y 93 (C-359/97).

<sup>45</sup> STJCE de 9-3-2000, C 437/97.

<sup>46</sup> STJCE 16-7-1992, C-163/90.

<sup>47</sup> STJUE 14-septiembre-1995, asuntos acumulados C-485/93 y C-486/93.

<sup>48</sup> STJCE de 9-3-2000, C 437/97, apartado 60.

<sup>49</sup> Se alegaron consecuencias financieras desastrosas para los municipios y colapso ante el incalculable número de previsible solicitudes de devolución.

el Impuesto era conforme al Derecho Europeo, lo que prueba su buena fe. Esto último resultaba, a juicio del Tribunal, en primer lugar, de la alegación del Gobierno austriaco, no rebatida en el proceso, de «que los representantes de la Comisión le garantizaron, durante las negociaciones de adhesión de la República de Austria a la Unión Europea, que el impuesto sobre las bebidas era compatible con el Derecho comunitario»<sup>50</sup>, lo que unido al hecho de que «que hasta la fecha no se había interpretado el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales en ninguna sentencia sobre una cuestión prejudicial», permite concluir que «el comportamiento de la Comisión pudo llevar al Gobierno austriaco a estimar razonablemente que la normativa relativa al impuesto sobre las bebidas alcohólicas era conforme con el Derecho comunitario»<sup>51</sup>.

En el caso *L. Legros* el TJCE declaró que el “*octroi de mer*”, que gravaba de hecho la importación de mercancías en determinados departamentos franceses de ultramar, constituía una exacción equivalente a un derecho de aduana y, por tal razón, era contraria a la libre circulación de mercancías del TCE<sup>52</sup>. A pesar de ello, como en *EKW*, limitó la posibilidad de solicitar la devolución de tributos “pagados” antes de la fecha de la sentencia, a menos que se tratara de contribuyentes que hubieran interpuesto un recurso judicial o presentado una reclamación equivalente antes de esa fecha<sup>53</sup>. El fundamento de esa restricción se encuentra, nuevamente, en la seguridad jurídica, habida cuenta de los perjuicios que la aplicación retroactiva podría causar a los Departamentos de Ultramar y, sobre todo, a la buena fe tanto de la República Francesa, como de las entidades locales de los Departamentos de Ultramar, que fueron inducidas por el comportamiento de las instituciones comunitarias «a considerar razonablemente que la legislación nacional en la materia era conforme con el Derecho comunitario»<sup>54</sup>. Así resulta, no sólo del hecho de que «la Comisión no prosiguió el procedimiento por incumplimiento que había iniciado contra Francia sobre el “*octroi de mer*”», sino de que «después, propuso al Consejo la Decisión 89/688, que, entre otras, tiene por finalidad autorizar el mantenimiento temporal del “*octroi de mer*”», que, según precisaba dicha Decisión, «constituye actualmente un elemento de apoyo a las producciones locales sometidas a las dificultades de la lejanía y de la insularidad» y que «se trata, además, de un instrumento esencial de autonomía y de democracia local, cuyos recursos deben constituir un medio de desarrollo económico y social de los departamentos de Ultramar»<sup>55</sup>. Con tales antecedentes, no puede haber duda de que Francia pudo considerar razonablemente que el “*octroi de mer*” no era contrario al Derecho europeo.

En *Maria Simitzi contra Dimos Kos* el TJCE se pronunció sobre una exacción que gravaba la entrada y la salida de bienes de consumo al y desde el Dodecaneso, declarando, igualmente, que se trataba de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana y, por lo tanto, incompatible con el TCEE, pero limitaba sus efectos a partir de la fecha de la STJCE *L. Legros*, en cuanto que «el tributo controvertido debe

<sup>50</sup> STJCE de 9-3-2000, C 437/9, apartado 56.

<sup>51</sup> STJCE de 9-3-2000, C 437/9, apartado 58.

<sup>52</sup> *Vid.* Dassesse (1996: 76-81).

<sup>53</sup> STJCE 16-7-1992, C-163/90, apartado 35.

<sup>54</sup> STJCE 16-7-1992, C-163/90, apartado 33.

<sup>55</sup> STJCE 16-7-1992, C-163/90, apartado 33.

calificarse de exacción de la misma naturaleza que el “octroi de mer” que se cuestiona en el asunto Legros», por lo que, «cabe admitir que, hasta el 16 de julio de 1992 –fecha de Legros–, la República Helénica podía razonablemente estimar que el tributo controvertido se ajustaba al Derecho comunitario»<sup>56</sup>. Se limitan, por tanto, los efectos hasta el momento en que se estima que existió buena fe en el Estado Griego, pero se reconocen plenamente respecto de situaciones posteriores al momento en el que la misma ya no podía apreciarse por aparecer de forma indubitada que una exacción de efecto equivalente similar al “octroi de mer” era contraria al TCEE –sentencia Legros–.

En definitiva, de las sentencias expuestas resulta con total claridad que la doctrina del TJUE es que sólo si hubo buena fe acreditada por parte del Estado pueden limitarse los efectos retroactivos de las sentencias que declaran la antijuridicidad de un impuesto o, dicho de otro modo, que la seguridad jurídica sólo puede ser invocada para limitar los efectos retroactivos de una sentencia cuando resulta acreditada la buena fe del Estado, que pudo confiar razonablemente en la adecuación a Derecho del impuesto enjuiciado. Siendo así, veamos algunos de los pronunciamientos más destacados del TJUE sobre impuestos españoles.

### 2.3.4. *Aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a España: Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, ISD “de no residentes” y Gravamen Autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos*

En el caso *Transportes Jordi Besora, S.L./Generalidad de Cataluña*<sup>57</sup>, el TJUE resolvió una cuestión prejudicial determinando, en definitiva, que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) era incompatible con el art. 3.2 de la Directiva de Impuestos Especiales<sup>58</sup>. En el proceso, tanto el Estado como la Generalidad, solicitaron al TJUE que, de declararse contrario al Derecho Europeo el impuesto, limitara los efectos temporales de la sentencia, sobre la base de un doble argumento: en primer lugar, las repercusiones económicas graves que tendría la obligación de devolverlo, «cuyo rendimiento alcanzó alrededor de trece mil millones de euros», lo que «pondría seriamente en peligro la financiación de la sanidad pública en las Comunidades Autónomas»<sup>59</sup>; en segundo lugar, alegaron que «de la conducta de la Comisión Europea, adquirieron de buena fe la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión»<sup>60</sup>.

El TJUE comienza desvirtuando la alegación de actuación de buena fe, con lo que ya no necesita valorar la relativa a los graves perjuicios económicos ya que, recuerda, no bastan por sí solos para limitar los efectos de su sentencia<sup>61</sup>. En relación con aquélla, el TJUE toma en consideración tres elementos: en primer lugar, que ya en el año 2000 el

<sup>56</sup> STJUE 14-septiembre-1995, asuntos acumulados C-485/93 y C-486/93, apartado 31.

<sup>57</sup> STJUE 28-2-2014, asunto C-82/12.

<sup>58</sup> 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 (DO L 76: 1).

<sup>59</sup> STJUE 28-2-2014, asunto C-82/12, apartado 38.

<sup>60</sup> STJUE 28-2-2014, asunto C-82/12, apartado 39.

<sup>61</sup> STJUE 28-2-2014, asunto C-82/12, apartados 47 y 48.

Tribunal había declarado, en el caso *EKW y Wein & Co.*, la incompatibilidad con el art. 3.2 de la Directiva de Impuestos Especiales de un impuesto análogo al español<sup>62</sup>; en segundo, que en dictamen presentado por los servicios de la Comisión a España en 2001, se «concluyó claramente que la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contraria al Derecho de la Unión»<sup>63</sup>; en tercero, que en 2003 la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España en relación con del IVMDH. Por todo ello, concluye el TJUE afirmando que «en estas circunstancias, no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un período de más de diez años»<sup>64</sup> y, en consecuencia, declara que no procede limitar en el tiempo los efectos de su sentencia<sup>65</sup>.

En la STJUE de 3 de septiembre de 2014<sup>66</sup>, que tuvo por objeto un recurso por incumplimiento, el Tribunal declaró que la legislación española del ISD, en cuanto que no permitía a los no residentes aplicarse las deducciones autonómicas, les otorgaba a éstos un trato fiscal menos favorable que a los residentes, que sí disfrutaban de dichas deducciones, por lo que era contraria al principio de libre circulación de capitales. Se da la circunstancia de que España no solicitó la limitación de efectos de la sentencia, por lo que, en lógica consecuencia, el Tribunal de Justicia no hace pronunciamiento alguno sobre esta cuestión.

Ante el silencio de la Sentencia, se plantearon algunos litigios de contribuyentes no residentes que, con anterioridad a la STJUE habían consentido en su día las liquidaciones practicadas o que, incluso, habían visto desestimadas sus pretensiones por resolución administrativa o sentencia judicial firmes. Pues bien, el TS ha clarificado cualquier posible duda que sobre tales cuestiones pudiera plantearse. Así, sobre la reiterada jurisprudencia del TJUE, ha sentenciado que «los actos de aplicación en el derecho interno que incumplen las disposiciones del Derecho Comunitario son nulos con efectos ex tunc y por ello cabe la reacción contra aquellos con fundamento en el efecto directo y la primacía de dichas disposiciones del Derecho Comunitario, lo que, a su vez, significa que tanto si se trata de un acto de aplicación de los tributos, como de una resolución de un Tribunal Económico Administrativo o de una sentencia judicial que haya devenido firme, el interesado puede reaccionar contra las mismas»<sup>67</sup>. De este modo, después de haber declarado que «las liquidaciones firmes por no haber sido recurridas, giradas por ISD a un no residente, antes de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, adolecen de nulidad de pleno derecho del art. 217.1.a) LGT»<sup>68</sup>, fija la siguiente doctrina<sup>69</sup>:

- 1º. «La Administración no solo no está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria

<sup>62</sup> STJUE 28-2-2014, asunto C-82/12, apartado 43.

<sup>63</sup> STJUE 28-2-2014, asunto C-82/12, apartado 44.

<sup>64</sup> STJUE 28-2-2014, asunto C-82/12, apartado 45.

<sup>65</sup> STJUE 28-2-2014, asunto C-82/12, apartado 50.

<sup>66</sup> STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12, *Comisión/España*.

<sup>67</sup> *Vid.* Fundamento de Derecho Cuarto STS 1424/2022, 2 de Noviembre de 2022.

<sup>68</sup> *Vid.* STS de 6 de abril de 2022 (recurso 2575/2020), 1016/2020 de 16 de julio, 1546/2020 de 19 de noviembre y 1633/2020 de 30 de noviembre.

<sup>69</sup> *Vid.* Fundamento de Derecho Quinto STS 1424/2022, 2-11-2022.

resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declare que el Derecho de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación, sino que debió de abstenerse de realizar cualquier acto de ejecución».

- 2º. «El contribuyente, al hilo de la impugnación de un acto de ejecución, puede solicitar nuevamente la revisión de una liquidación firme cuando la inicial solicitud de nulidad fue inadmitida a trámite por la Administración».

Queda claro, pues, que la ley declarada contraria al Derecho europeo debe ser considerada como si nunca hubiera entrado en vigor, por lo que los contribuyentes podrán solicitar la remoción de los efectos que hubiera producido, aun cuando fueran administrativa o judicialmente firmes, a través, eso sí, de los cauces legalmente establecidos, pero lo que en ningún caso cabe es privarlos de esa posibilidad.

Finalmente, el caso más reciente en el que el TJUE se ha pronunciado sobre la incompatibilidad de un impuesto español con el Derecho de la UE, ha sido el caso *DISA*<sup>70</sup>, en el que, al resolver una cuestión prejudicial planteada por nuestro Tribunal Supremo, el Tribunal europeo ha declarado que se opone al Derecho de la UE<sup>71</sup> «una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consume el producto fuera de los casos previstos a tal efecto». Sin embargo, como ocurrió con el ISD de los no residentes, el Tribunal tampoco ha limitado los efectos de su sentencia.

A la vista de la STJUE, el Tribunal Supremo<sup>72</sup> ha resuelto el litigio principal en el que planteó la cuestión prejudicial declarando contrario al Derecho Europeo el tipo de gravamen autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos que se exigió en España desde el 2013 al 2018, reconociendo que, como el TJUE no limitó los efectos temporales de su sentencia y según su reiteradísima doctrina «los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo la norma de la Unión»<sup>73</sup>, existe el derecho a solicitar y obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas desde la entrada en vigor del impuesto<sup>74</sup>.

<sup>70</sup> TJUE de 30 de mayo de 2024, asunto C-743/22.

<sup>71</sup> Concretamente a 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, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004.

<sup>72</sup> Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) n.º 1470/2024, de 20 de septiembre de 2024 (Recurso de Casación n.º 1560/2021).

<sup>73</sup> «...ya que el derecho a obtener la devolución de estos tributos es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos (sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 20; y de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C 38/16, EU:C:2017:454, apartados 29 y 30)»; *vid.* Fundamento de Derecho Cuarto de la citada STS n.º 1470/2024.

<sup>74</sup> La Sentencia también fija doctrina jurisprudencial sobre la legitimación para solicitar la devolución declarando que:

La conclusión principal de cuanto llevamos expuesto es que, tanto de acuerdo con la doctrina de la Corte Suprema de los EE. UU., como del TJUE, cuando se produce la declaración de que un impuesto es contrario a Derecho, los efectos de esta declaración se han de retrotraer, con carácter general, al momento de entrada en vigor del citado impuesto, sin perjuicio de que en supuestos muy excepcionales puedan tales tribunales limitar los efectos temporales de su decisión. En el caso de la Corte Suprema de los EE. UU., esas circunstancias excepcionales nunca se han concretado, porque nunca se han planteado ante ella, pero sí en el caso del TJUE para el que, como hemos visto, sólo es posible esa limitación en aras de la seguridad jurídica cuando, además de los graves perjuicios que la devolución del impuesto pueda ocasionar a los Estados, estos hayan actuado de buena fe, pudiendo confiar razonablemente en la legalidad del impuesto.

Lo que, en ningún caso, parece razonable, a la vista de la doctrina de ambos tribunales, es limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, basándola en una simple invocación formal del principio de seguridad jurídica, pero sin añadirle motivación adicional alguna y en una pretendida facultad autoatribuida para fijar los efectos de una declaración de inconstitucionalidad, como hace nuestro Tribunal Constitucional. Pero, analicemos lo que establece nuestra normativa constitucional sobre los efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una ley.

### 3. LOS EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DE INCONSTITUCIONALIDAD EN NUESTRA NORMATIVA CONSTITUCIONAL

Las únicas previsiones establecidas en la CE y en la LOTC en relación con los efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una ley son las siguientes:

1. Que habrán de declarar también la nulidad de los preceptos inconstitucionales<sup>75</sup>.
2. Que tienen el valor de cosa juzgada, vinculan a todos los Poderes Públicos y producen efectos desde la fecha de su publicación en el BOE<sup>76</sup>.

---

- El obligado tributario que, en virtud de repercusión legal, ha soportado las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, correspondientes al tipo autonómico, tiene derecho a solicitar a la Administración tributaria y a obtener de esta la devolución de los eventuales ingresos efectuados en contravención con el Derecho de la Unión Europea, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 y 2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

- La traslación directa de todo o parte del importe del tributo, efectuada por el obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sobre el comprador o sobre el adquirente del producto, constituye la única excepción al derecho a obtener la devolución, respecto del importe trasladado, cuando dicha traslación hubiera neutralizado los efectos económicos del tributo respecto al obligado tributario.

- La prueba de que la traslación directa del importe del tributo no ha tenido lugar no corresponde al obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sin que la Administración pueda rechazar la devolución solicitada argumentando que dicho obligado tributario no ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes.

<sup>75</sup> *Vid.* art. 39.1 LOTC.

<sup>76</sup> *Vid.* art. 164.1 CE y 38.1 LOTC.

3. Que la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre ella –la ley declarada inconstitucional–, habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de dichas sentencias<sup>77</sup>.
4. Que no se podrán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes declaradas inconstitucionales<sup>78</sup>.

La LOTC, por tanto, anuda la inconstitucionalidad a la nulidad, de tal modo que los preceptos considerados inconstitucionales deben ser declarados nulos. No obstante, el TC entiende que la vinculación entre ambas no siempre es necesaria, dando lugar a declaraciones de inconstitucionalidad sin nulidad. Esto es lo que ocurre, siguiendo a Garrarena Morales (1999: 369-370), en los siguientes supuestos:

- a) Sentencias interpretativas, en las que el TC aprecia que lo que es inconstitucional es sólo una de sus interpretaciones posibles, de tal modo que conservan el enunciado normativo, pero fijan el sentido en el que debe ser interpretado<sup>79</sup>.
- b) Sentencias de mera inconstitucionalidad, aquellas en las que la inconstitucionalidad no está en el enunciado en sí mismo, sino en lo que omite, de tal forma que invitan al legislador a completar esa omisión<sup>80</sup>.
- c) Sentencias aditivas, en las que el TC aprecia que la inconstitucionalidad del precepto está en haber omitido determinadas previsiones, pero da un paso más y procede a añadirlas, actuando como un auténtico legislador positivo<sup>81</sup>.
- d) Sentencias reconstructivas, en las que bajo la apariencia de fijar una interpretación del enunciado normativo que sea acorde con el texto constitucional, lo que en realidad hacen es modificarlo convirtiéndolo en otro distinto<sup>82</sup>.

En las sentencias interpretativas, el TC lo que hace es fijar el sentido de la norma conforme con la Constitución, lo que, por otra parte, podría haber hecho también cualquier juzgado o tribunal que hubiera tenido que aplicarla, por lo que no hay declaración de inconstitucionalidad, ni por lo tanto de nulidad, de norma alguna. En los otros tres tipos de sentencias, si bien es cierto que el enunciado normativo en sí mismo no se considera inconstitucional, por lo que no procede declararlo nulo, también lo es que sí es contraria a la Constitución la norma que deriva de alguna de sus “interpretaciones” posibles –sentencias

<sup>77</sup> Vid. art. 161.1.a) CE y art. 40.2 LOTC.

<sup>78</sup> Vid. art. 161.1.a) y art. 40.1 LOTC, añadiendo este último como excepción a dicha regla el supuesto de «los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad», en cuyo caso, sí cabrá revisar lo decidido en la sentencia con valor de cosa juzgada.

<sup>79</sup> Vid., por todas, SSTC 5/1981, 72/1983, 227/1988 y 331/1999.

<sup>80</sup> SSTC 45/1989, 36/1991 y 73/1997. Recordemos que, en la primera de ellas, el TC no aprecia inconstitucionalidad alguna en la tributación conjunta en sí misma considerada, sino en la infracción del principio de igualdad que ésta puede producir en determinados supuestos y que podría evitarse si no fuera obligatoria, sino optativa.

<sup>81</sup> Vid., por todas, SSTC 103/1983, 74/1987 y 134/1996.

<sup>82</sup> Vid., por todas, SSTC 228/1988 y 58/1990.

reconstructivas— o la implícita que resulta de lo que omite —sentencias de mera inconstitucionalidad o aditivas—, por lo que ambas deberían ser declaradas nulas para cumplir con el mandato del art. 39.1 LOTC.

Lo anterior se puede ilustrar con la STC 59/2017, de 11 de mayo. En ella, el TC considera que el sistema de determinación objetiva de la base del “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” (Impuesto de Plusvalías, en adelante) —valor catastral por un porcentaje fijo por cada año de tenencia— no es contrario a la Constitución, es decir, que los artículos que lo regulan no son en sí mismos inconstitucionales. Sin embargo, dicho sistema no permite acreditar la inexistencia de incremento y de esa omisión deriva implícitamente una norma que sí es inconstitucional: tributarán las transmisiones en las que no haya existido incremento de valor. La inconstitucionalidad deriva del hecho de que, si no ha existido incremento de valor, no se ha producido la manifestación de capacidad económica que el impuesto pretende gravar. Al ser inconstitucional dicha norma implícita, debe ser declarada nula. Eso es, precisamente, lo que viene a hacer el fallo de la sentencia declarando inconstitucionales y nulos, en consecuencia, determinados preceptos de la LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica». Eso es tanto como decir que los preceptos son constitucionales y que lo que es inconstitucional y, por tanto, nulo es la norma implícita que grava las transmisiones en las que no ha existido incremento de valor alguno.

Del mismo tipo es la STC 126/2019, de 31 de octubre, que, dando un paso más, viene a considerar que no sólo es contrario a la Constitución gravar transmisiones en las que no ha existido incremento, sino gravar el incremento resultante del sistema objetivo de cuantificación establecido en la LHL, cuando éste da lugar a una cuota que supera el incremento realmente producido, lo que puede ocurrir al no permitir la LHL que el contribuyente acredite este último. La norma de cuantificación en sí misma no es inconstitucional, pero sí lo es la implícita, derivada de una omisión del legislador —no permitir acreditar el verdadero incremento—, que puede originar cuotas superiores a los incrementos de valor realmente producidos. Eso es, en definitiva, lo que viene a declarar el fallo de la sentencia: la inconstitucionalidad del art. 107.4 LHL, pero no en todo caso, sino únicamente «en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente». En definitiva, el precepto es constitucional, pero no la norma implícita: la cuota puede superar el incremento de valor realmente producido. Norma que, por mandato del art. 39.1 LOTC, debió ser declarada nula, pero que, a diferencia de la STC 59/2017, de 11 de mayo, no lo fue porque la STC 126/2019, de 31 de octubre, como analizaremos con posterioridad, sí limitó sus efectos hacia el pasado.

Similar a las dos anteriores fue también la STC 45/1989, de 20 de febrero. En ella se razona que la tributación conjunta no es inconstitucional en sí misma, por lo que no procede declararla nula, pero sí lo es en aquellos supuestos en los que de la acumulación de rentas de los miembros resulte una tributación superior a la que procedería si hubieran podido tributar de forma separada. La norma inconstitucional, por infracción del principio de igualdad, sería, entonces, la siguiente o similar: la cuota correspondiente a un contribuyente integrado en una unidad familiar será superior a la de otro contribuyente cuyas circunstancias contributivas sean idénticas a las suyas, pero que no esté integrado en una, cuando así resulte de la aplicación de la tributación conjunta.

Dicha norma implícita, resulta, a su vez, de una omisión del legislador: no permitir a los miembros de una unidad familiar tributar de forma separada. Luego, el TC podría haber optado, como en las STC 59/2017 y 126/2019, por declarar la inconstitucionalidad de los preceptos impugnados, pero solo en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar por la unidad familiar resultara superior a la que habría correspondido a la suma de las cuotas de cada uno de sus miembros si hubieran podido tributar de forma separada. Sin embargo, lo que declaró es que la tributación conjunta es inconstitucional «en cuanto que no prevé para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por remisión, posibilidad alguna de sujeción separada». Es decir, que la tributación conjunta se declaró inconstitucional no únicamente en aquellos supuestos en los que hubiera incrementado la tributación de los miembros, sino en todo caso, lo que, en mi opinión, resulta incongruente con el razonamiento de la sentencia. En cualquier caso, esa incongruencia, en virtud de la limitación de efectos, carece de repercusión práctica alguna. No hubiera sido lo mismo, si no se hubieran limitado los efectos temporales, pues en tal caso las consecuencias habrían variado sustancialmente según que el fallo hubiera, como ha hecho, declarado simplemente la inconstitucionalidad o la inconstitucionalidad en la medida en que la tributación conjunta hubiera incrementado la cuota correspondiente a cada uno de los integrantes. En el primer caso se habrían podido impugnar todas las liquidaciones conjuntas, reclamando su importe íntegro, mientras que en el segundo la posibilidad de reclamar habría resultado muy limitada, pues a la mayoría de declaraciones de la época les favorecía la tributación conjunta, dado que ésta beneficiaba siempre a los supuestos en los que existía un único perceptor de renta y, además, sólo se habría podido reclamar el exceso sobre la suma de las cuotas que habrían correspondido a los miembros en tributación individual.

Sea como fuere, en mi opinión, el art. 39.1 LOTC obliga a declarar nulos los preceptos que el TC considere inconstitucionales. Si lo que contraviene la Constitución es el enunciado normativo en sí mismo considerado, no creo que el precepto admita otra interpretación y si lo que contraviene la Carta Magna es la norma implícita que cabe deducir de una omisión del legislador, será esta la que deberá declarar nula la STC. Esta última declaración puede llevarse a efecto declarando la inconstitucionalidad del enunciado normativo, pero sólo en cuanto al efecto permitido por la norma implícita contraria a la Constitución.

Pero ¿qué implica la declaración de nulidad de una norma? El TC se ha arrogado la competencia para determinarlo, en cuanto que el concepto nulidad, según afirma, no tiene el mismo sentido en todos los sectores del ordenamiento<sup>83</sup>.

En general, en derecho público suele distinguirse la nulidad de la anulabilidad. Los actos nulos se consideran inexistentes desde su inicio, por lo que nunca generaron efectos jurídicos, debiendo, por lo tanto, ser eliminados aquéllos que aparentemente produjeron, sin que puedan ser convalidados y sin que su impugnación esté sujeta a plazo alguno. Por el contrario, los “anulables” producen efectos hasta el momento en que se

---

<sup>83</sup> *Vid.* FJ 11 STC 45/1989: «...ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento».

declare la nulidad, pudiendo ser convalidados y estando sujetos a un plazo para su impugnación. En derecho privado, a la nulidad se la suele denominar nulidad absoluta y a la anulabilidad, nulidad relativa.

Lo lógico es pensar que cuando la LOTC identifica las leyes inconstitucionales con disposiciones nulas, está pensando en que las mismas son radicalmente nulas, no simplemente anulables, pues no se complace bien con el carácter de norma suprema de la Constitución, que consagra su art. 9.1, el que una ley contraria a ella haya podido estar produciendo efectos. Así, además, lo entendieron los primeros pronunciamientos del TC hasta la STC 45/1989 y se desprende también claramente del art. 161.1.a) CE.

Si este último precepto está limitando los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley hacia el pasado, impidiendo que puedan afectar a la cosa juzgada, es porque los mismos no se producen únicamente a partir del momento de la declaración, como ocurre con la anulabilidad o nulidad relativa. Si las leyes inconstitucionales pudieran considerarse simplemente anulables o afectadas por una nulidad relativa, en lugar de radicalmente nulas o afectadas por una nulidad absoluta, sobraría cualquier limitación hacia el pasado de los efectos de su declaración, puesto que estos sólo se producirían hacia el futuro. Parece claro que la Constitución establece que la declaración de inconstitucionalidad produce efectos hacia el pasado, eliminando cualquiera que la ley inconstitucional haya podido producir, con la única excepción de la cosa juzgada, lo que también corrobora la LOTC que sólo limita la posibilidad de revisar situaciones anteriores cuando hayan sido refrendadas por sentencia con fuerza de cosa juzgada, pero no en ningún caso cuando se trate simplemente de situaciones firmes.

El TC no comparte, como hemos dicho, que la nulidad de la ley inconstitucional produzca necesariamente efectos *ex tunc*, porque, según argumenta en la STC 45/1989, la LOTC no define los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado y ésta no tiene el mismo contenido en todos los sectores del ordenamiento. Sin embargo, este razonamiento queda desvirtuado por el mismo Tribunal en la STC 108/2022<sup>84</sup>, de 26 de septiembre, donde sostiene que de acuerdo con los arts. 39.1 LOTC y 40.1 LOTC las disposiciones inconstitucionales y los actos dictados en su aplicación han de ser declarados nulos «en principio, con efectos *ex tunc*»<sup>85</sup>. La pregunta es por qué ahora dice el TC que los efectos de la nulidad resultantes de la LOTC son en principio *ex tunc*, si en la STC 45/1989, según sostenía, la ley no definía tales efectos en cuanto al pasado, lo «que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso».

En la STC 45/1989 el TC utilizó el argumento de que la LOTC no definía los efectos de la nulidad, para justificar que era a él al que le correspondía fijarlos. Sin embargo, una vez que se ha “normalizado” que el TC pueda fijar los efectos de la nulidad, habiendo hecho un uso reiterado de esa autoatribuida facultad, ahora resulta que la LOTC sí define

<sup>84</sup> STC 108/2022, de 26 de septiembre de 2022.

<sup>85</sup> *Vid.* F.J. 3 STC 108/2022, de 26 de septiembre: «Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal: de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, de manera que al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE aquel precepto orgánico le añade el de la “nulidad”, que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos *ex tunc*».

los efectos de la nulidad, siendo éstos “en principio” *ex tunc*. Lo de “en principio” es porque serán *ex tunc* si el TC no decide limitarlos en virtud de esa autoatribuida facultad.

Lo correcto, coincidiendo con Punset Blanco (1997: 90), es entender que la LOTC establece la nulidad radical de las leyes inconstitucionales y, como una consecuencia lógica de ella, la de todos los actos de aplicación de la misma, con efectos *ex tunc*, sin más excepción que los resueltos por sentencia judicial con fuerza de cosa juzgada. Otra cosa distinta es plantearse si el TC puede limitar los efectos *ex tunc* derivados de una declaración de inconstitucionalidad establecidos en la LOTC.

Vaya por delante que el TC no es un órgano constituyente, sino un órgano constituido y, como tal, está sujeto no sólo a la Constitución, sino a la LOTC. Por lo tanto, no puede actuar al margen de ésta y en ella no se le atribuye en precepto alguno la facultad de fijar el alcance de la nulidad de una ley inconstitucional. La afirmación de que «la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional le ha dejado “la tarea de precisar” el alcance de la nulidad en cada caso»<sup>86</sup> es, sencillamente, incorrecta.

En segundo lugar, hay que tener también en cuenta que el TC no es un órgano judicial, sino un órgano de garantías constitucionales a quien, por lo tanto, no le compete decidir, al margen claro está del recurso de amparo, sobre situaciones jurídicas individualizadas, que son competencia de los Jueces y Tribunales. Al TC le corresponde, únicamente, declarar si una ley se adecúa, o no, a la Constitución y si un particular ha sido víctima de la violación de un derecho fundamental. Tampoco es de su competencia decidir sobre situaciones jurídicas a las que se aplicó una ley declarada inconstitucional, pues ello constituye una cuestión de legalidad, no de constitucionalidad.

Las consideraciones anteriores avalan la idea de que la inconstitucionalidad de una ley y la nulidad que para ella dispone la LOTC, deben producir también la de todos sus actos de aplicación –excepción hecha de los ratificados por sentencia con fuerza de cosa juzgada–, salvo que concurra una doble condición: 1ª. Que el TC haya limitado los efectos de la nulidad; y 2ª. Que lo haya hecho en el ejercicio de una facultad que constitucionalmente le corresponda. Pero ¿le atribuye la Constitución esa facultad?

Al TC le corresponde, únicamente, el examen de la constitucionalidad de las leyes. Lógicamente, en los excepcionales supuestos en los que la inconstitucionalidad no sea incondicionada o absoluta, deberá también fijar sus condiciones o límites sin los que el fallo sería incomprensible y quedaría incompleto. Es decir, que deberá determinar el alcance de su fallo cuando sea necesario para precisar el sentido de la declaración de inconstitucionalidad. Así vino a reconocerlo el propio TC en la primera sentencia donde especificó el alcance de su resolución: «En efecto, a este Tribunal Constitucional no solo le compete el examen de la constitucionalidad de la ley sino también, “en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo”»<sup>87</sup>.

Enjuiciaba el TC la inconstitucionalidad de una ley preconstitucional, que otorgaba una habilitación en blanco al Gobierno para regular una materia sujeta al principio de

<sup>86</sup> Vid. F.J. 3 STC 108/2022, de 26 de septiembre.

<sup>87</sup> Vid. STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5.

reserva de ley. El TC declara que, por tal motivo, era contraria a la Constitución, pero la determinación del alcance de esa decisión debía precisarse «pues la norma en cuestión es una norma preconstitucional que, en consecuencia, sufre los efectos de su colisión con la Constitución sólo desde la entrada en vigor de ésta, de tal modo que tales efectos no son los propios de la nulidad “a radice”, sino sólo los de la derogación»<sup>88</sup>. El sentido de la decisión no podía comprenderse, por lo tanto, sin precisar esa circunstancia, de la que deriva que la norma impugnada quedó derogada por la Constitución, pero que «su pérdida de vigencia no arrastra en modo alguno la de las disposiciones producidas a su amparo mientras estuvo vigente»<sup>89</sup>. El sentido de la declaración de inconstitucionalidad exigía que el TC despejara la duda de la validez de las disposiciones dictadas de acuerdo con la norma inconstitucional durante su vigencia. Sin embargo, dicha validez no deriva de la decisión del TC, sino de la Constitución misma que establece, no la nulidad, sino la derogación de las leyes anteriores que le sean contrarias. El TC, por tanto, no “limita” los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, sino que determina su alcance de acuerdo con lo establecido en el texto constitucional. En este sentido, recuerda cómo nuestra norma suprema establece que la declaración de que una ley posterior a la Constitución es contraria a ella produce su “nulidad *a radice*”, mientras que la de una ley anterior su simple “derogación”.

Queda claro qué sentido tenía la competencia que invocaba el TC para determinar el alcance del fallo: precisar el alcance de la inconstitucionalidad cuando esta no era absoluta o ilimitada, como ocurría con el precepto enjuiciado, en el que la contravención de la norma suprema no se produjo desde su entrada en vigor –del precepto impugnado–, sino desde la entrada en vigor de la propia Constitución. El alcance de la inconstitucionalidad no era, de este modo, temporalmente ilimitado.

Lo mismo habrá de hacerse en aquellos casos en que la declaración de inconstitucionalidad sea, no temporal, sino materialmente limitada, en los que el TC habrá de precisar esos límites materiales, concretando el sentido del fallo. Es el caso, por ejemplo, de las SSTC sobre el Impuesto de Plusvalías en las que declaró la inconstitucionalidad de los preceptos impugnados, pero «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» o «en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente». En ellos determinó, efectivamente, el alcance del fallo, en la medida que era necesario para delimitar el sentido de su decisión. El TC es competente para declarar la inconstitucionalidad de una ley, de tal modo que cuando la misma no sea absoluta, sino limitada temporal o materialmente, deberá declararlo así. Ninguna duda cabe, por lo tanto, de que no sólo «le compete el examen de la constitucionalidad de la ley sino también, “en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo”».

Pero una cosa es concretar el alcance de la inconstitucionalidad cuando esta no sea absoluta y, otra muy distinta, limitar los efectos de la sentencia una vez que ha constatado la inconstitucionalidad. Por eso no sirve como fundamento de la limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, remitirse a la STC 83/1984, de 24 de

<sup>88</sup> *Vid.* STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5.

<sup>89</sup> *Vid.* STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5.

julio, a la que acabamos de referirnos, porque en ella no se limitaron los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, sino que se delimitó dicha declaración. Si se constata que un precepto contraviene la Constitución sin más, procede declararlo inconstitucional y nulo “*a radice*”, pero si la contravención no se produce *ab origine* sino a partir de un momento temporal concreto o no se produce íntegramente, sino en algún sentido determinado, habrá que declararlo igualmente así, siendo a esto a lo que se refería la STC 83/1984 cuando aludía a la competencia del TC «para determinar el alcance del fallo en la medida necesaria para precisar el sentido de la decisión». Ahora bien, determinado el sentido de la declaración de inconstitucionalidad –plena o limitada “en cuanto a” o “en la medida que”–, los efectos de la misma, salvo en cuanto a disposiciones anteriores a la Constitución, deben ser los propios de la nulidad radical de la norma.

El problema es que, como fundamento de la competencia para limitar los efectos de sus sentencias, el TC ha recurrido reiteradamente a invocar la STC 83/1984, dando por hecho que dentro de la facultad de determinar el alcance del fallo al que en ella se aludía, se incluye la de determinar los efectos de la nulidad<sup>90</sup>. Determinar el alcance del fallo se refiere a acotar el ámbito material o temporal, en su caso, de la inconstitucionalidad, es decir, si la contravención de la Constitución es plena o limitada –material o temporalmente–, lo que va implícito en la competencia para enjuiciar la constitucionalidad de una ley. Determinar los efectos de la sentencia supone fijar el momento temporal a partir del cual va a proyectar su eficacia la declaración de inconstitucionalidad, lo que, como hemos dicho, no se atribuye en ningún precepto al TC.

Ahora bien, aunque no exista atribución al TC de la potestad para determinar los efectos de sus sentencias y, por lo tanto, la declaración de inconstitucionalidad determine la nulidad “*a radice*” de la norma declarada inconstitucional, que es lo que establece la LOTC, también lo es que el TC es el intérprete supremo del texto constitucional y que, como tal, podría limitar los efectos retrospectivos de sus sentencias en aquéllos supuestos en que aprecie que así lo exige dicho texto. De esta manera podría hacerlo cuando considere que constituye una exigencia del principio de seguridad jurídica, circunstancia que deberá ser convenientemente motivada. La simple invocación del principio de seguridad jurídica no puede servir de fundamento para eliminar los efectos retrospectivos de

---

<sup>90</sup> Un resumen de la doctrina del TC sobre el particular se encuentra en el reiterado FJ 5 STC 83/1984: «En efecto, a este Tribunal Constitucional no solo le compete el examen de la constitucionalidad de la ley sino también, “en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo” (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5). La Ley Orgánica del Tribunal Constitucional le ha dejado “la tarea de precisar” el alcance de la nulidad en cada caso, determinando “las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas [...] por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)” (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11). Por consiguiente, “correspondiendo a este tribunal precisar los efectos de la nulidad” [STC 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 f)], puede, de un lado, modular su alcance “para preservar no solo la cosa juzgada [...] sino también las posibles situaciones administrativas firmes” (SSTC 207/2014, de 15 de diciembre, FJ 5, y 143/2015, de 22 de junio, FJ 3), y de otro, limitar “la revisabilidad de los actos administrativos nulos” (STC 30/2017, de 27 de febrero, FJ 5), para que aquella declaración solo sea eficaz pro futuro, esto es, con efectos ex nunc [SSTC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6, y 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 f)].»

la declaración de nulidad que contempla la LOTC. No hay mayor inseguridad jurídica que la imprevisibilidad que actualmente existe para prever ante la eventual declaración de inconstitucionalidad de un tributo en qué supuestos producirá efectos *ex tunc* y en cuáles lo hará *ex nunc*. ¿Por qué la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos reguladores del Impuesto de Plusvalías en la medida que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor se produjo con efectos *ex tunc*<sup>91</sup>, mientras que la de aquéllos otros declarados inconstitucionales en los casos en los que la cuota a pagar fuera superior se produjo con efectos *ex nunc*<sup>92</sup>, al igual que ocurrió con la posterior expulsión definitiva e incondicionada del ordenamiento de todos ellos<sup>93</sup>? Ninguna explicación se da en estas sentencias.

La única motivación que se nos da en relación con la limitación de efectos de una sentencia que declara la inconstitucionalidad de un impuesto es la que se contiene en la STC 45/1989. En ella el TC explica por qué el principio de seguridad jurídica exige extender la limitación de los efectos retroactivos de la sentencia, no sólo a las situaciones resueltas por sentencia firme con valor de cosa juzgada, como dispone la LOTC, sino también a las situaciones administrativas firmes y a las resultantes de autoliquidaciones no impugnadas. La explicación consiste en afirmar que de no establecer esa equiparación se estaría perjudicando a quien recurrió infructuosamente, frente a quien no lo hizo. No parece muy sólido el argumento, ya que, por ejemplo, impedir la revisión a quien voluntariamente ingresó y no reclamó, sí que supone un trato de desfavor para ellos respecto de quienes optaron simplemente por no declarar, en cuanto que la regularización que debería llevarse a cabo les permitiría tributar de forma separada si les resultara más favorable<sup>94</sup>, opción inaplicable a los contribuyentes que autoliquidaron en plazo y no recurrieron.

Pero es que, además, si el principio de seguridad jurídica exige impedir la revisión de situaciones administrativas firmes y de las resultantes de autoliquidaciones no impugnadas con anterioridad a la sentencia, la pregunta es por qué no se llega a esa conclusión en todos los supuestos en los que se declara la inconstitucionalidad de un tributo. La respuesta es, sencillamente, porque permitir impugnar, con base en una sentencia de inconstitucionalidad, una liquidación o autoliquidación contra la que no se había reaccionado con anterioridad o contra la que se reaccionó, pero resultando ratificada en vía administrativa por resolución que devino firme, no es contrario a la seguridad jurídica, a diferencia de lo que ocurre cuando la liquidación resultó confirmada por sentencia con fuerza de cosa juzgada.

Una situación confirmada por sentencia con fuerza de cosa juzgada no puede compararse con una situación administrativa firme, ni mucho menos con una autoliquidación

<sup>91</sup> STC 59/2017.

<sup>92</sup> STC 126/2019.

<sup>93</sup> STC 182/2021.

<sup>94</sup> *Vid.* el artículo 17, “Actuaciones relacionadas con determinados sujetos pasivos por el período impositivo 1987 y anteriores no prescritos”, de la Ley 20/1989, de 28 de julio, dictada para adaptar transitoriamente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas a la STC 45/1989.

no impugnada. En el primer caso nos encontramos con la concurrencia de los siguientes elementos:

- 1º. El contribuyente impugnó judicialmente la liquidación.
- 2º. El órgano judicial entró en el fondo del asunto y, después de analizarlo, confirmó la liquidación.
- 3º. El contribuyente agotó los recursos contra la sentencia, resultando desestimados y, en consecuencia, dicha sentencia devino firme.
- 4º. En el curso del proceso el órgano judicial no dudó de la constitucionalidad de la ley reguladora del tributo, la hubiera alegado o no el contribuyente, porque si hubiera dudado de ella habría planteado cuestión de inconstitucionalidad, con lo cual la liquidación no habría resultado confirmada por sentencia.

Impedir revisar una sentencia firme en estas condiciones sí es una exigencia del principio de seguridad jurídica<sup>95</sup>, siendo esa la razón por la que nuestra Constitución ordena mantener el valor de cosa juzgada de las sentencias que aplicaron normas que con posterioridad fueron declaradas inconstitucionales<sup>96</sup>.

En una situación administrativa firme no ha habido pronunciamiento judicial alguno, únicamente de la Administración y en una autoliquidación cuya rectificación no fue solicitada, ni siquiera un pronunciamiento administrativo. Equiparar estas situaciones a aquéllas resueltas por sentencia con valor de cosa juzgada no se sostiene y, por lo tanto, no constituye un fundamento sólido para impedir la revisión de liquidaciones o autoliquidaciones “inconstitucionales”.

Es más, cuando el TC impide revisar una liquidación o autoliquidación confirmada por resolución administrativa firme, está excepcionando lo que nuestra Constitución establece, de forma tácita, si se quiere, y la LOTC, expresamente: la nulidad de los actos de aplicación de la norma inconstitucional no refrendados por sentencia con valor de cosa juzgada. Si no lo hace sobre la base de una fundamentación sólida estará, por lo tanto, vulnerando la norma suprema.

Es cierto, como hemos dicho, que la seguridad jurídica podría constituir dicha fundamentación. Sin embargo, recordemos que, de acuerdo con la doctrina del TJUE y la de la Corte Suprema de los EE. UU., para que la seguridad jurídica pueda servir de fundamento a la limitación del derecho a impugnar los actos de aplicación de un tributo declarado

---

<sup>95</sup> Como reconoce la doctrina del propio TC el respecto a las resoluciones firmes es una exigencia del principio de seguridad jurídica y también del derecho a la tutela judicial efectiva. *Vid.*, por todas, STC 31/2025, FJ 2 y STC 114/2012, FJ 5. En el mismo sentido, lo reconoce la Corte Suprema de los EE. UU., a la que me refiero, al haber sido invocadas sus resoluciones como fundamento de la doctrina prospectiva de las sentencias de inconstitucionalidad. En efecto, la Corte ha consagrado el principio “stare decisis” –el respeto a los precedentes judiciales–, cuyo fundamento encuentra en la seguridad jurídica, en la medida en que aporta previsibilidad, estabilidad y continuidad del sistema legal y, por lo tanto, constituye una exigencia ineludible en un Estado de Derecho; *vid.*, por todas, *Planned Parenthood of Southeastern Pa. v. Casey*, 505 U.S. 833, 854 (1992) y *Hilton v. South Carolina Public Railway Commission*, 502 U.S. 197, 202 (1991).

<sup>96</sup> *Vid.* Art. 161.1.a) CE.

contrario a Derecho, es preciso que los hechos anteriores a la sentencia que así lo declare, sean de tal entidad que de ellos pueda resultar razonable pensar que el tributo era conforme al ordenamiento. Además, será el Estado el que deberá acreditar esos hechos. Pues bien, por ceñirnos sólo a las SSTC a las que ya hemos hecho alusión, ni en la 45/85, ni en la 126/2019, ni en la 182/2021 se alude a hecho alguno que pudiera hacer pensar que la tributación conjunta obligatoria o que el sistema de cuantificación de la base del Impuesto de Plusvalías era acorde a la Constitución. Sólo por ese hecho, carece de fundamentación la limitación de efectos de dichas sentencias. Pero es que, incluso, en la SSTC 26/2017, de 1 de marzo, 37/2017, de 1 de marzo, y 59/2017, de 11 de mayo<sup>97</sup>, ya se puso de manifiesto que el sistema objetivo de cuantificación de la base del Impuesto de Plusvalías podía producir efectos contrarios a la Constitución, por lo que, a partir de ese momento, no parece que pueda mantenerse la buena fe del Estado, de ahí que resulte improcedente la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad que llevaron a cabo las SSTC 126/2019, de 31 de octubre, y STC 182/2021, de 26 de octubre.

Es más, incluso, en la STC 126/2019 ya se instaba al legislador a modificar la LHL para adaptarla a la Constitución: «una vez declarados inconstitucionales, primero los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo, y ahora el art. 107.4 TRLHL por la presente sentencia, es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia»<sup>98</sup>.

Como quiera que el legislador hizo caso omiso del mandato del TC y no modificó la LHL para adecuarla a la Constitución, finalmente la STC 182/2021 declaró inconstitucionales los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 LHL, pero no limitadamente como hicieron las STC 59/2017 –«únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor»– y la STC 126/2019 –«únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente»–, sino de forma plena, declarándolos también nulos y, por lo tanto, provocando su expulsión definitiva del ordenamiento jurídico. Difícilmente puede entenderse que haya existido buena fe por parte del Estado que justifique, como exigencia de la seguridad jurídica, mantener como situaciones consolidadas todas las liquidaciones, autoliquidaciones e ingresos anteriores (salvo que exista alguna reclamación previa sobre ellos pendiente de resolución), no ya a la fecha de publicación en el BOE, momento en el que éstas producen efectos de acuerdo con los arts. 164.1 y 38.1 LOTC, sino a la fecha de la sentencia. Al haberlo hecho así, como pone de manifiesto Prosper Almagro (2024: 21), siguiendo a Lago Montero (2022), Hernández Guijarro (2022) y Aníbarro Pérez (2021), la STC 182/2021, además de estos dos últimos preceptos, ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva de aquellos contribuyentes que estaban en plazo de recurrir una liquidación o de solicitar la rectificación de una autoliquidación y también, como mínimo, los arts.

<sup>97</sup> Vid. SSTC 26/2017, FJ 3, 37/2017: «los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente 'de acuerdo con su capacidad económica' (art. 31.1 CE)».

<sup>98</sup> Vid. 126/2019, FJ 5.b).

161.1.a) CE y 39 y 40 LOTC en cuanto que ha excepcionado su aplicación, no ya sin que existan hechos constatados que acrediten la buena fe del Estado, sino existiendo hechos que evidencian su negligencia inexcusable o incluso su mala fe.

Detrás de una decisión así, como deduce García de Enterría (1989: 6), no puede encontrarse otra razón que un intento de proteger el interés financiero del Estado. Sin embargo, la seguridad jurídica no se salvaguarda anteponiendo éste a lo que dispone la Constitución, antes, al contrario, la seguridad jurídica exige que, ante vulneraciones flagrantes de ella –y lo es cuando su máximo intérprete ya lo ha advertido así–, quienes han sufrido sus consecuencias puedan obtener la reparación de los perjuicios sufridos.

Pero es que, incluso, por muy cuantiosas que pudieran ser las devoluciones derivadas de los ingresos de tributos inconstitucionales, existen vías para evitar que se pudiera poner en peligro la estabilidad financiera de un Estado, sin necesidad de tener que violentar el ordenamiento denegando aquéllas. Así, por ejemplo, pensemos en la declaración de inconstitucionalidad de la tributación conjunta obligatoria en el IRPF. Si se consideró inconstitucional, por no permitirse optar por tributar de forma separada, la cuota pagada por la unidad familiar en lo que hubiera excedido de lo que habría correspondido a la suma de las cuotas individuales de sus miembros, lo más ajustado a Derecho habría sido declararlo así y ordenar al legislador la aprobación de una norma en la que se estableciera el procedimiento para cuantificar ese exceso y la forma en la que los contribuyentes podrían resarcirse del mismo, por ejemplo estableciendo una deducción en la cuota del impuesto de los ejercicios futuros, dentro de unos límites razonables para diluir en el tiempo la merma que pudiera suponer en las arcas públicas, hasta la total compensación del exceso abonado. A una solución similar podía haberse llegado también en el caso del Impuesto de Plusvalías, arbitrando normativamente un procedimiento para compensar lo pagado en exceso sobre la cuota correspondiente al incremento realmente obtenido, deduciéndolo del propio impuesto constitucionalmente cuantificado o de cualquiera otro, ya sea municipal, autonómico o estatal, estableciendo también, en los dos últimos casos, el correspondiente mecanismo de compensación financiera entre administraciones. De este modo se minimizaría el perjuicio económico del Estado –caso del IRPF– o de las Corporaciones Locales –caso de las Plusvalías– y se salvaguardarían los derechos constitucionales de los contribuyentes, sin que ello suponga arrogarse unas competencias que no le corresponden –determinar los efectos de la nulidad– o invadir las propias del legislativo.

Aun estando de acuerdo con las consideraciones anteriores, el lector podría pensar que el planteamiento es ingenuo. Qué más da que entendamos que el TC actuó de modo no conforme con la Constitución, cuando es él su máximo intérprete. En consecuencia, lo constitucional será, no lo que nosotros podamos considerar, sino lo que él decida. Surge así, la famosa pregunta que se hacía Juvenal “*quis custodiet ipsos custodes?*”, ¿quién vigila al vigilante?

#### **4. LA LIMITACIÓN DE EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL A LA LUZ DEL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS: EL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS COMO ÚNICA VÍA DE RECLAMACIÓN**

Ciertamente no hay ningún órgano de revisión de las decisiones del TC. Ahora bien, si consideramos que la prohibición de revisar la liquidación o autoliquidación de un tributo

declarado inconstitucional, viola el Convenio Europeo de Derechos Humanos, se abre la posibilidad de reclamar ante el Tribunal de Estrasburgo a aquellos contribuyentes a quienes se les haya denegado esa posibilidad.

Como sabemos, el CEDH permite al particular que se considere víctima por parte de un Estado contratante de una violación de los derechos reconocidos en él o en sus protocolos plantear su caso ante el TEDH<sup>99</sup>. Para ello, deberá agotar las vías de recurso internas y presentar la correspondiente demanda ante el Tribunal en el plazo de seis meses a partir de la fecha de la resolución interna definitiva<sup>100</sup>. La Sentencia que se dicte, que es obligatoria para los Estados, tiene por objeto determinar si se ha producido la violación denunciada<sup>101</sup>. Si se constata dicha violación, queda de manifiesto el incumplimiento por parte del Estado de la obligación que había asumido en virtud del CEDH (garantizar los derechos en él reconocidos), de ahí que, como destacan Morenilla Rodríguez (1989: 90) y Barrero Ortega (2016: 7), para cumplir su compromiso, deba, en primer término, acomodar la legislación que ha permitido la vulneración al texto del Convenio y, en segundo, reparar en su integridad las consecuencias de la infracción, lo que sólo será posible facilitando al demandante la revisión de la sentencia o la anulación del acto administrativo causante de la violación. En el caso de que el ordenamiento interno no permitiera dicha revisión, el Tribunal deberá conceder a la parte perjudicada una satisfacción equitativa<sup>102</sup>, es decir, la indemnización de los daños materiales y morales producidos. Sin embargo, en nuestro país, existen vías para revisar las resoluciones que produzcan una violación apreciada en una STEDH, incluso en el supuesto de que dicha resolución fuera una sentencia firme<sup>103</sup>.

En suma, el contribuyente que considere, por una u otra razón, que la privación, impuesta por una STC, del derecho a reclamar frente a una liquidación o a solicitar la rectificación de la autoliquidación de un tributo declarado inconstitucional, vulnera el CEDH, podrá, una vez agotados los recursos internos, presentar su caso al TEDH, solicitando la revisión o rectificación denegada y, subsidiariamente, la indemnización de los daños y perjuicios producidos. Pero ¿realmente la limitación impuesta por el TC a la posibilidad de reclamar contra un tributo inconstitucional puede suponer la violación del CEDH? González-Cuéllar Serrano y Ortiz Calle (2025) han demostrado que cuando el TC limita de forma radical los efectos derivados de la declaración de inconstitucionalidad de un tributo se vulnera el derecho a la propiedad consagrado en el CEDH, conclusión que comparto plenamente por las razones que paso a exponer brevemente.

---

<sup>99</sup> *Vid.* art. 34 CEDH. No obstante, hasta la entrada en vigor del Protocolo 11, que se produjo el 31 de octubre de 1998, los particulares no tenían acceso directo a la Corte, pues debían someter previamente la cuestión a la Comisión Europea de Derechos Humanos, que analizaba si el caso tenía una fundamentación suficiente como para justificar un pronunciamiento del Tribunal.

<sup>100</sup> *Vid.* art. 35 CEDH.

<sup>101</sup> *Vid.* art. 41 CEDH.

<sup>102</sup> *Vid.* art. 41 CEDH.

<sup>103</sup> En España, hasta la LO 7/2015, la ejecución de las Sentencias del TEDH se veía dificultada cuando el acto declarado contrario al CEDH era una sentencia firme, por lo que, para soslayarlo, se modificó la LOPJ, introduciendo el art. 5 bis que permite interponer contra dicha sentencia recurso de revisión ante el Tribunal Supremo, siempre que la violación declarada por el TEDH sea de tal naturaleza y gravedad que entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante su revisión. De este modo, en nuestro Derecho, actualmente, es posible una ejecución plena de las sentencias del TEDH que hace innecesaria la satisfacción equivalente.

Según reconoce el TEDH, el artículo 1 del Protocolo núm. 1 CEDH<sup>104</sup>, que garantiza en definitiva el derecho a la propiedad, contiene tres normas distintas: la primera, que reviste un carácter general, enuncia el principio del respeto a la propiedad de los bienes; la segunda trata de la privación de la propiedad y la subordina a dos condiciones –que sea por causa de utilidad pública y en los términos establecidos por la ley y los principios generales del Derecho Internacional–; la tercera reconoce a los Estados contratantes el poder de reglamentar el uso de los bienes, del que forma parte el de establecer impuestos<sup>105</sup>. La segunda y la tercera, que aluden a ejemplos concretos de ataque al derecho de propiedad, deben interpretarse, sostiene el TEDH, a la luz del principio consagrado por la primera<sup>106</sup>. Esto último significa que, ante cualquier injerencia en el derecho de propiedad, ya sea por la vía de su privación o de su reglamentación, «debe mantenerse un justo equilibrio entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo..., que se destruirá si el individuo afectado soporta una carga especial y exorbitante<sup>107</sup>».

Es también doctrina reiterada que la expectativa legítima de obtener el reembolso de una cantidad previamente ingresada constituye un bien en el sentido del art. 1.1 del Protocolo n.º 1 CEDH<sup>108</sup> y que, por tal razón, lo son los pagos efectuados en cumplimiento de

---

<sup>104</sup> El art. 1 del Protocolo n.º 1 CEDH reconoce el derecho a la protección de la propiedad en los siguientes términos:

«Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas».

<sup>105</sup> Vid. *Buffalo S.r.l. en liquidación c. Italia*, n.º 38746/97, § 32, 3 de julio de 2003, §: «El Tribunal recuerda que la tributación constituye en principio una injerencia en el derecho garantizado por el primer párrafo del art. 1 del Protocolo n.º 1 y que esta injerencia está justificada de conformidad con el segundo párrafo de dicho artículo, que prevé expresamente una excepción respecto del pago de impuestos u otras contribuciones (*Travers y otros contra Italia*, n.º 15117/89, Decisión de la Comisión de 16-1-1995)».

<sup>106</sup> Vid. §. 49 de la STEDH de 16 abril 2002, *S.A. Dangeville contra Francia* (C-36677/1997), con cita expresa de: §. 69 de STEDH de 23 septiembre 1982, *Sporrong y Lönnroth contra Suecia* (CC-7151/1975 y 7152/1975); §§ 55 y 62 de STEDH de 23 febrero 1995, *Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos* (C-15375/1989); y § 51 de STEDH de 23 abril 1996, *Phocas contra Francia* (C-17869/1991).

<sup>107</sup> Vid. § 78 STEDH de 28 octubre 1999, *Brumarescu contra Rumania* (C-28342/1995), con cita de STEDH de 23 septiembre de 1982, *Sporrong y Lönnroth contra Suecia* (CC-7151/1975 y 7152/1975). En el mismo sentido, resultan muy enriquecedoras las observaciones que realiza Pérez Royo, F. (2001): «El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos», *Revista española de Derecho Financiero (Civitas)*, n.º 109: 23-44.

<sup>108</sup> Vid., entre otras, *Pressos Compania Naviera S. A. y otros v. Bélgica*, sentencia de 20 de noviembre de 1995, § 31 y *Pine Valley Developments Ltd y otros v. Irlanda*, sentencia de 29 de noviembre de 1991, § 51. En la ST *Eko-Edda Avee v. Grecia*, de 9-3-2006, el TEDH § 28, consideró, con cita *Buffalo S.r.l. en liquidación c. Italia*, n.º 38746/97, §§ 28-29, 3 de julio de 2003, que «la empresa demandante tenía un interés pecuniario equivalente a una “posesión” en el sentido del art. 1 del Protocolo n.º 1 con respecto a la devolución del impuesto indebidamente pagado».

una norma tributaria contraria al Derecho de la UE<sup>109</sup>. Esto último resulta de la jurisprudencia del TJCE, que tiene declarado que:

«El derecho a obtener el reembolso de las cuotas gravadas por un Estado miembro en violación de las normas del derecho comunitario es consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los individuos por la legislación comunitaria tal como ha sido interpretada por el tribunal. Si bien es cierto que dicho reintegro puede ser sólo pretendido dentro del marco establecido, en cuanto a la forma y al fondo, por las diferentes legislaciones nacionales aplicables a la materia, tales previsiones normativas no pueden llevarse hasta el extremo de hacer virtualmente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el derecho comunitario»<sup>110</sup>.

El mismo argumento se puede aplicar a los ingresos por cuotas correspondientes a un tributo declarado inconstitucional, puesto que los contribuyentes tienen también una legítima expectativa a obtener su reembolso. Dicha expectativa resulta de lo dispuesto en los arts. 161.1.º a) en relación con el 164.1 CE, desarrollados por los arts. 39.1 y 40.1 LOTC y de la propia doctrina del TC, que reconoce que la regla general es considerar nulos con efectos *ex tunc* los actos de aplicación de la norma declarada inconstitucional:

«Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal: de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, de manera que al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE aquel precepto orgánico le añade el de la “nulidad”, que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos *ex tunc*»<sup>111</sup>.

Además, la nulidad de los actos de aplicación derivada de la sentencia que declara la inconstitucionalidad del tributo, de acuerdo con la doctrina del TS, permite a los contribuyentes su revisión a través del procedimiento de revisión de oficio de actos nulos del art. 217 LGT:

«Los artículos 39.1 y 40.1 LOTC contienen ese mandato positivo que ya impone la propia Constitución en sus artículos 161.1.º a) en relación al 164.1, de remoción de los efectos de una norma declarada inconstitucional y comportan la consideración de nulos de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional,

---

<sup>109</sup> S.A. *Dangeville v. Francia*, sentencia de 16 de abril de 2002, § 50: «...negar a la compañía recurrente su derecho a obtener el reintegro de la cantidad que había pagado en exceso en concepto de IVA... comporta una interferencia en el derecho, que asistía a la compañía recurrente, a lograr, al amparo de la normativa comunitaria, un reembolso de la deuda pagada... y, consecuentemente, en el derecho de toda persona... al goce pacífico de sus bienes». En el mismo sentido, reiterando que una expectativa legítima de poder obtener el reembolso de una cantidad constituye un bien en el sentido del art. 1.1 del Protocolo n.º 1, *vid.* también *SA Cabinet Diot y SAN Gras Savage contra Francia*, de 22-7-2003 o *Lecarpentier y otros*, de 14 de febrero de 2006, § 38 y *Joubert contra Francia*, de 23 de julio de 2009, § 53.

<sup>110</sup> TJCE, Asunto 309/85, *Barra v. Belgian State and City of Liège* [1988] ECR 355, párrafos 17 y 18. En el mismo sentido *vid.* caso *Eko-Edda Avee v. Grecia*, STJCE 9-3-3006, *Buffalo S.r.l. en liquidación v. Italia*, STJCE de 3 de julio de 2003, párrafos 27 y 28.

<sup>111</sup> *Vid.* F.J. 3 STC 108/2022, de 26 de septiembre.

y que estos preceptos legales constituyen una vía suficiente, esto es, son la norma expresa a que se remite el artículo 217.1.g) LGT, para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT»<sup>112</sup>.

Luego si la expectativa de obtener la restitución de un impuesto declarado inconstitucional constituye un bien en el sentido del art. 1.1 del Protocolo n.º 1 CEDH, la limitación de esta expectativa, será una injerencia en el derecho de los contribuyentes al respeto de sus bienes.

Pues bien, para que una injerencia en el derecho al respeto de los bienes sea compatible con dicho precepto es preciso, de acuerdo con la doctrina reiterada del TEDH, que la misma persiga un objetivo legítimo de interés general y que respete «el justo equilibrio entre las exigencias de dicho interés y las exigencias de la protección de los derechos fundamentales del individuo»<sup>113</sup>. Ahora bien, «la cuestión de si se ha logrado un equilibrio justo entre las exigencias del interés general de la comunidad y las exigencias de la protección de los derechos fundamentales del individuo sólo es relevante una vez que se ha establecido que la injerencia en cuestión cumplía el requisito de legalidad y no era arbitraria»<sup>114</sup>.

De lo anterior se deduce que «el primer y más importante requisito del Artículo 1 del Protocolo Núm. 1 es que cualquier interferencia por parte de una autoridad pública con el disfrute pacífico de los bienes sea lícita: ... sujeta a las condiciones previstas por la ley»<sup>115</sup>.

En mi opinión, la limitación de efectos que el TC español realiza en las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de impuestos no sería lícita, no sólo porque no esté normativamente prevista, en la medida que ya hemos justificado que se trata de una potestad autoatribuida, sino fundamentalmente porque es imposible saber los criterios que utiliza para hacer uso de ella; no es posible conocer los motivos por los que en unos casos los efectos de la STC son *ex tunc* y en otros *ex nunc*. De este modo, lo único que es claro es que la sentencia produce efectos *ex tunc* o *ex nunc* según lo que el TC considere en cada caso, al margen de cualquier criterio objetivo. Es la sola voluntad del TC la que determina los efectos de sus sentencias y eso es, sencillamente, pura arbitrariedad. La licitud de una injerencia exige, además de que la misma esté prevista en la ley, claridad y previsibilidad. Es, en efecto, doctrina reiterada del TEDH a propósito del art. 1 del Protocolo n.º 1 que «el principio de licitud presupone que las disposiciones aplicables del derecho interno sean

<sup>112</sup> STS 339/2024, de 28 de febrero de 2024, Fundamento de Derecho 10º.

<sup>113</sup> Vid. STEDH de 23 de julio de 1968 en el caso *Belgian Linguistic*, Serie A n.º 6, pág. 32, apartado 5. En el mismo sentido *vid.* también *Sporrong y Lönnroth c. Suecia* (Sentencia de 23 de septiembre de 1982), Serie A n.º 52, §§ 63-64, Sentencia de 23 de febrero de 1995, *Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH c. Países Bajos*, § 55.

<sup>114</sup> Caso *Iatridis c. Grecia* (Sentencia de 25 de marzo de 1999, § 58 o STEDH de 16 abril 2002, *S.A. Dangeville contra Francia* (C-36677/1997).

<sup>115</sup> Caso *Iatridis c. Grecia* (Sentencia de 25 de marzo de 1999, § 58. En sentido similar *STEDH Bäck contra Finlandia* de 20 de julio 2004 52 considera que las formas de injerencia contempladas en el art. 1 del Protocolo n.º 1 «deben cumplir el principio de licitud y perseguir un fin legítimo por medios razonablemente proporcionados al fin que se pretende alcanzar –*Jokela contra Finlandia*, n.º 28856/95». Vid. también TEDH, caso *Scordino c. Italia* (n.º 1), 29 de marzo de 2006.

suficientemente accesibles, precisas y previsibles en su aplicación»<sup>116</sup>. Resulta patente que no hay claridad, ni previsibilidad en el modo de proceder del TC a la hora de limitar los efectos de sus sentencias, por lo que su actuación resulta ilícita a la luz de la doctrina del TEDH y, por tanto, contraria al art. 1 del Protocolo n.º 1 CEDH.

Pero es que, además, el modo de proceder del TC al limitar los efectos de sus sentencias tampoco guarda el «justo equilibrio entre las exigencias del interés general y las de la protección de los derechos fundamentales del individuo», en la medida en que cuando lo hace no explicita las razones de su proceder, más allá de una invocación formal del principio de seguridad jurídica vacía de contenido.

La falta de explicación de las razones de la limitación de efectos, que por sí sola constituye un motivo para entender infringido el art. 1 del Protocolo n.º 1, hace presumir que la misma se lleva a cabo para evitar el perjuicio económico que supondría para el Estado tener que reembolsar las cuotas inconstitucionales ingresadas. En el caso de que este fuera el verdadero motivo, las SSTC deberían declararlo así. Sin embargo, el perjuicio financiero no bastaría por sí solo para impedir revisar las liquidaciones o autoliquidaciones anteriores, pues el mismo podría evitarse mediante una intervención del legislador que regulara el procedimiento para cuantificar y compensar, durante el tiempo necesario para minimizar el impacto sobre las arcas públicas, los importes inconstitucionales que se hubieran ingresado, sin que por ello fuera necesario privar a los contribuyentes de su derecho a reclamar. Hacerlo así, supondría privarlos «de un activo por el que podrían haber esperado obtener un reembolso», lo que entraña para ellos «una carga anormal y exorbitante» y «unos daños a sus bienes desproporcionados, alterando el justo equilibrio entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales de las personas», produciendo en consecuencia una violación del artículo 1 del Protocolo n.º 1<sup>117</sup>.

<sup>116</sup> Caso *Hutten-Czapska c. Polonia* (Sentencia de 19 de junio de 2006), Gran Sala, párrafo 160, *Broniowski*, 22 de junio de 2004, § 147, *Ex Rey de Grecia y otros contra Grecia* [GC], n.º 25701/94, § 79, CEDH 2000-XII, *Iatridis c. Grecia* [GC], n.º 31107/96, § 58 y *Beyeler c. Italia* [GC], n.º 33202/96 §§ 109-10.

<sup>117</sup> *Vid. STEDH Joubert contra FRANCIA*, de 23 de julio de 2009. En ella, el TEDH enjuició un caso en el que los demandantes habían impugnado ante las autoridades francesas una liquidación resultante de un procedimiento de comprobación tributaria alegando la falta de competencia del órgano que la llevó a cabo. Durante la tramitación del recurso se aprobó una norma que otorgaba competencias comprobadoras con efectos retroactivos, por lo que, en aplicación de dicha norma, la reclamación fue desestimada. En el proceso ante el TEDH el Estado francés alegó que el objetivo de la norma fue reducir los litigios ante los tribunales administrativos, pero el TEDH consideró que el verdadero objetivo de la medida fue «preservar el interés financiero del Estado al reducir el número de procedimientos tributarios anulados por los tribunales administrativos» (párrafo 62). Con independencia de que no se acreditó la gravedad de la repercusión en el presupuesto de las cantidades que habrían debido devolverse, el TEDH considera que la intervención del legislador «impidió definitivamente a los solicitantes hacer valer su queja basada en la incompetencia de los agentes del DVNI ante los tribunales administrativos, privándolos así de un activo por el que podrían haber esperado obtener un reembolso» (párrafo 67), lo que, en su opinión, «impuso una carga anormal y exorbitante a los demandantes, y los daños a sus bienes fueron desproporcionados, alterando el justo equilibrio entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales de las personas» (párrafo 68), concluyendo que «en consecuencia, se ha producido una violación del artículo 1 del Protocolo n.º 1» (párrafo 69).

## 5. CONCLUSIONES

1. Las primeras sentencias del TC partieron del presupuesto, indiscutido hasta ese momento, de que la inconstitucionalidad de una norma tributaria determina su nulidad radical, lo que supone que la misma es ineficaz “*ab initio*” y, por tanto, obliga a eliminar “*a radice*” cualquier efecto que hubiera producido, con la ineludible obligación de restituir lo que nunca debió pagarse.

2. La situación cambió radicalmente con la STC 45/1989 que, partiendo, según se afirmó, de la doctrina de la Corte Suprema de los EE. UU., del TJCE y del TC alemán, eliminó cualquier efecto hacia el pasado de la declaración de inconstitucionalidad, impidiendo que los contribuyentes que pagaron un tributo declarado inconstitucional pudieran obtener su restitución –salvo que tuvieran una reclamación pendiente de resolución–.

3. Sin embargo, ninguno de los precedentes invocados puede justificar por sí solo la ultraactividad de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de un tributo, por las siguientes razones:

- a. La Corte Suprema de los EE. UU. ya había abandonado la doctrina sobre la eficacia prospectiva de sus sentencias cuando se dictó la STC 45/1989 y, además, nunca la aplicó al ámbito tributario, en el que siempre ha reconocido el derecho de los contribuyentes a obtener la devolución de los tributos inconstitucionales que se hubieran ingresado. Además, la eficacia prospectiva de sus sentencias fue una doctrina creada para los casos en los que se producía un cambio de criterio de la Corte Suprema –que equivale a un cambio en la norma constitucional–, por lo que difícilmente puede aplicarse en un sistema constitucional como el continental europeo en el que no hay más normas constitucionales que los preceptos del texto de la Constitución.
- b. La ley reguladora del TC alemán le permite expresamente, a diferencia de lo que ocurre en España, otorgar efectos prospectivos a sus sentencias.
- c. El TFUE también faculta, no como en España, al TJUE para limitar los efectos de sus sentencias hacia el pasado, facultad de la que sólo ha hecho uso en supuestos en los que el Estado hubiera actuado de buena fe por concurrir circunstancias objetivas que le permitían confiar razonablemente en la legalidad del tributo finalmente declarado contrario a Derecho.

4. El TC se ha atribuido la facultad de determinar los efectos temporales de las sentencias de inconstitucionalidad sobre la base de que la LOTC le encomienda esa tarea. Tal afirmación es incorrecta pues cuando la LOTC ordena declarar la nulidad de las leyes inconstitucionales lo hace porque las considera radicalmente nulas y no simplemente anulables; así lo avalan lo siguientes argumentos:

- a. El art. 161.1.a) CE que limita los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley hacia el pasado, impidiendo que puedan afectar a la cosa juzgada, lo que prueba que los mismos no se producen únicamente a partir del momento de la declaración, como ocurre con la anulabilidad o nulidad relativa, sino desde la entrada en vigor de la norma cuestionada, como ocurre con la nulidad radical o absoluta.
- b. Que una ley inconstitucional haya podido producir efectos que no puedan combatirse es contrario al carácter de norma suprema de la Constitución consagrado en el art. 9.3 CE.

- c. Los primeros pronunciamientos de inconstitucionalidad de un tributo hasta la STC 45/1989 así lo entendieron.
  - d. La LOTC declara la nulidad de los actos de aplicación de la ley inconstitucional, lo que constituye una consecuencia lógica de la nulidad radical o absoluta de ésta.
5. Luego, si la ley inconstitucional es radicalmente nula, es preceptivo remover todos los efectos que haya producido desde el mismo momento de su entrada en vigor.
6. Ahora bien, lo anterior no es obstáculo para que el TC, como intérprete supremo de la Constitución, pueda limitar los efectos retrospectivos de sus sentencias en aquéllos supuestos en que así lo exija la norma suprema. De esta manera podría hacerlo cuando constituya una exigencia del principio de seguridad jurídica, circunstancia que deberá ser convenientemente motivada, lo que no ha ocurrido hasta la fecha en ninguna de sus sentencias y sin que la simple invocación del principio pueda servir de fundamento para eliminar los efectos retrospectivos de la declaración de nulidad que contempla la LOTC.
7. De la doctrina del TJUE resulta que para que la seguridad jurídica pueda servir de fundamento a la limitación del derecho a impugnar los actos de aplicación de un tributo declarado contrario a Derecho, es precisa la buena fe del Estado acreditada por la concurrencia objetiva de hechos anteriores a la sentencia de tal entidad que de ellos pueda resultar razonable pensar que el tributo era conforme al ordenamiento. Si analizamos las SSTC 126/2019 y STC 182/2021 a la luz de dicha doctrina, resulta evidente que, en cuanto que las SSTC 26/2017, 37/2017 y 59/2017 ya pusieron de manifiesto que el sistema objetivo de cuantificación de la base del Impuesto de Plusvalías podía producir efectos contrarios a la Constitución, a partir de ellas no cabe apreciar la buena fe del Estado, de ahí que resulte improcedente la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad que llevaron a cabo aquéllas sentencias, vulnerando por ello el art. 161.1.a) CE y 39 y 40 LOTC.
8. Además de los preceptos anteriores la STC 182/2021 ha vulnerado también el derecho a la tutela judicial efectiva de aquellos contribuyentes que estaban en plazo de recurrir una liquidación o de solicitar la rectificación de una autoliquidación.
9. En cualquier caso, la prohibición no fundamentada impuesta por el TC de revisar la liquidación o autoliquidación de un tributo declarado inconstitucional viola el Convenio Europeo de Derechos Humanos, lo que abre la posibilidad de reclamar ante el Tribunal de Estrasburgo a aquellos contribuyentes a quienes se les haya denegado esa posibilidad, en cuanto que:
- a. Los contribuyentes tienen una expectativa legítima de obtener el reembolso de las cuotas que hubieran ingresado por un tributo declarado inconstitucional.
  - b. Es doctrina reiterada del TJUE que la expectativa legítima de obtener el reembolso de una cantidad previamente ingresada constituye un bien en el sentido del art. 1.1 del Protocolo n.º 1, por lo que la limitación de esta expectativa constituirá una injerencia en el derecho de los contribuyentes al respeto de sus bienes.
  - c. Para que una injerencia sea compatible con el Convenio, en primer lugar, debe ser lícita, lo que exige que esté prevista en la ley y que sea clara y previsible, que no sea arbitraria. Además de no estar prevista la facultad, que se autoatribuye el

TC, de limitar los efectos de sus sentencias, resulta patente que no hay claridad ni previsibilidad en su modo de proceder cuando hace uso de ella, pues se desconocen los criterios sobre cuya base determina en cada caso que la sentencia produzca efectos *ex tunc* o *ex nunc*.

- d. Además de lícita, la injerencia debe guardar el justo equilibrio entre las exigencias del interés general y las de la protección de los derechos fundamentales del individuo, lo que no se cumple en la medida en que el TC no explicita las razones de su proceder, más allá de una invocación formal del principio de seguridad jurídica vacía de contenido.
- e. La falta de explicación de las razones de la limitación de efectos, hace presumir que la misma se lleva a cabo para evitar el perjuicio económico que supondría para el Estado tener que reembolsar las cuotas inconstitucionales ingresadas. Sin embargo, el perjuicio financiero, de acuerdo con la doctrina del TJUE, no constituye criterio suficiente para privar a los contribuyentes de su derecho a la devolución, aparte de que el mismo puede evitarse mediante una intervención del legislador que regulara el procedimiento para cuantificar y compensar, durante el tiempo necesario para minimizar el impacto sobre las arcas públicas, los importes inconstitucionales que se hubieran ingresado.
- f. Por todo ello, cabe concluir que la proyectividad establecida por el TC supone privar a los contribuyentes «de un activo por el que podrían haber esperado obtener un reembolso», lo que entraña para ellos «una carga anormal y exorbitante» y «unos daños a sus bienes desproporcionados, alterando el justo equilibrio entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales de las personas», produciendo en consecuencia una violación del artículo 1 del Protocolo n.º 1 CEDH.

## BIBLIOGRAFÍA

- Aníbarro Pérez, S. (2021): “¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad? A propósito de la STC 182/21”, *Tributos Locales*, n.º 154: 15-27.
- Barrero Ortega, A. (2016): “Una aproximación (europea) al control difuso de convencionalidad”, *Revista española de Derecho Administrativo* (Aranzadi), n.º 181, 2016 (recuperado de Westlaw, BIB 2016\85745).
- Dassesse, M. (1996): “Régionalisation de la fiscalité et Droit européen: un taxe régionale à l’importation ou à l’exportation est tout aussi contraire au Droit communautaire qu’une taxe nationale”, *Journal de Droit fiscal*, 1996: 76-81.
- De Juan Casadevall, J. (2022): “El controvertido efecto prospectivo de la sentencia de inconstitucionalidad del impuesto sobre la plusvalía municipal (STC 182/2021, de 26 de octubre)”, *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 195 (recuperado de Legalteca).
- De Miguel Canuto, E. (2010): “Devolución de tributos contrarios al Derecho comunitario”, *Tribuna Fiscal*, n.º 241 (recuperado de La Ley Digital).
- Docasar García, I. (2023): “La devolución de ingresos indebidos en la jurisprudencia de la Unión Europea”, *Tax Legal Advisory Review*, n.º 6: 22-30.

- García de Enterría, E. (1989): “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 61 (recuperado de Westlaw, BIB\1989\76).
- García Novoa, C. (2014): “La devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos”, *Quincena Fiscal*, n.º 14 (recuperado de Westlaw, BIB\2014\2527).
- Garrorena Morales, A. (1999): “Comentario al artículo 164 CE. Condiciones y efectos de las sentencias del TC”, en O. Alzaga Villamil (dir): *Comentarios a la Constitución española de 1978*, Edersa-Cortes Generales, Tomo XII, 369-370.
- González-Cuéllar Serrano, M.<sup>a</sup> L. y Ortiz Calle, E. (2025): “La lesión al derecho a la propiedad establecido en el Convenio Europeo de Derechos Humanos derivada de la limitación de efectos de las sentencias de inconstitucionalidad”, *Crónica Tributaria*, n.º 194: 49-87, [<https://doi.org/10.47092/CT.25.1.2>].
- Hernández Guijarro, F. (2022): “Aplicación de la STC 182/21, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal: comentario de la St. n.º 126/22, de 5 de abril, del juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 3 de Valencia”, *Revista Boliviana de Derecho*, n.º 35: 232-267.
- Herrera Molina, P. M. (2020): “La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)”, *Quincena Fiscal*, n.º 22 (recuperado de Legalteca).
- Lago Montero, J. M. (2022): “De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía. Con el TC hemos topado”, *Tributos locales*, n.º 154: 29-55.
- Morenilla Rodríguez, J. M. (1989): “La ejecución de las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Poder Judicial*, n.º 15: 53-92.
- Moreno Fernández, J. I. (2023): “Recuperación de tributos contrarios al Derecho de la Unión Europea”, en PwC Tax & Legal: *Derecho europeo y sistema tributario español, una evaluación en profundidad*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid: 622-650.
- Prósper Almagro, A. B. (2024): “La limitación de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad y contrariedad al derecho de la Unión Europea y las vías de recuperación de los ingresos indebidos sobrevenidos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 501: 5-42.
- Punset Blanco, R (1997): “Canon, carácter vinculante, contenido y efectos de los pronunciamientos sobre la constitucionalidad de las leyes”, en *La sentencia sobre la constitucionalidad de la ley*, Tribunal Constitucional-Centro de Estudios Constitucionales, Madrid: 81-100.
- Ruiz Almendral, V. (2020): “Los efectos variables de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias y la imprevisibilidad de sus consecuencias”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2: 73-110.
- Ruiz Almendral, V. (2018): “Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 427: 111-146.
- Ruiz Zapatero, G. G. (2007): “¿Por qué el Tribunal Constitucional puede mantener en un recurso de amparo (STC 91/2007) preceptos tributarios que él previamente ha declarado inconstitucionales, sin infringir los artículos 14 y 24 -además del 31- de la CE?”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n.º 12 (recuperado de Westlaw, BIB\2007\1663).
- Ruiz Zapatero, G. G. (2006): “Los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales”, *RAP*, n.º 169: 99-153.
- Tribe, H. L. (2000): *American Constitutional Law*, 3.<sup>a</sup> edición, Foundation Press, Nueva York.



# HACIA LA INTEGRACIÓN DE POLÍTICAS SOCIALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: UNA PROPUESTA DE DEDUCCIÓN REEMBOLSABLE DESDE EL DOBLE DIVIDENDO AMBIENTAL

---

**Pérez Bernabeu, Begoña**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Alicante (España)  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0311-7338>  
bperez@ua.es

*Recibido:* 25 de septiembre de 2025

*Aceptado:* 23 de noviembre de 2025

<https://doi.org/10.47092/CT.26.1.6>

## **RESUMEN**

La fiscalidad medioambiental, aunque esencial en la transición ecológica, presenta efectos regresivos que impactan especialmente en los hogares vulnerables. Para compatibilizar sostenibilidad y justicia social, se plantea reformular la justicia tributaria mediante medidas redistributivas, como el reciclaje fiscal de ingresos verdes inspirado en la teoría del doble dividendo ambiental. Este trabajo propone concretamente integrar políticas sociales en el sistema tributario mediante la introducción en el IRPF de una deducción reembolsable de carácter redistributivo cuyo diseño se detalla.

*Palabras clave:* impuestos medioambientales, justicia social, redistribución, doble dividendo ambiental, deducción reembolsable.

# TOWARDS THE INTEGRATION OF SOCIAL POLICIES INTO THE PERSONAL INCOME TAX: A PROPOSAL FOR A TAX CREDIT FROM THE DOUBLE ENVIRONMENTAL DIVIDEND THEORY

---

Pérez Bernabeu, Begoña

## *ABSTRACT*

Environmental taxation, although essential in the ecological transition, has regressive effects that particularly impact vulnerable households. In order to reconcile sustainability and social justice, it is proposed to reformulate tax justice through redistributive measures, such as the fiscal recycling of green revenues inspired by the theory of the environmental double dividend. This paper specifically proposes integrating social policies into the tax system by introducing a redistributive refundable deduction into personal income tax, the design of which is detailed below.

*Keywords:* environmental taxes, social justice, redistribution, double environmental dividend, refundable deduction (tax credit).

## SUMARIO

1. LA NECESARIA REFORMULACIÓN DEL CONCEPTO DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL: HACIA UN RECICLAJE DE INGRESOS FISCALES. 2. UNA NUEVA DEDUCCIÓN REEMBOLSABLE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS COMO MEDIDA COMPENSATORIA DE CARÁCTER REDISTRIBUTIVO: UNA PROPUESTA *DE LEGE FERENDA*. 2.1. Enunciación y justificación de la medida propuesta. 2.2. Principales aspectos del diseño de la deducción reembolsable 2.2.1. *Configuración del ámbito subjetivo de la deducción: fijación y cálculo de los umbrales de renta*. 2.2.2. *Especial referencia a los contribuyentes no obligados a presentar autoliquidación y a los no contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. 2.2.3. *Cálculo del importe de la deducción y transferencia de fondos al contribuyente*. 2.2.4. *Aspectos territoriales*. 3. REFLEXIONES FINALES. FINANCIACIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. LA NECESARIA REFORMULACIÓN DEL CONCEPTO DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL: HACIA UN RECICLAJE DE INGRESOS FISCALES

En el marco de la transición ecológica en el que la Unión Europea se ve inmersa, los instrumentos económicos, como los impuestos medioambientales que interiorizan los efectos externos perniciosos para el medioambiente derivados de los procesos de producción, se han convertido en una herramienta fundamental de las políticas verdes de los Estados. Es por ello que, en la actualidad existe un amplio consenso en torno a la idea de que la fiscalidad medioambiental juega un papel crucial en la transición ecológica y desde hace años estamos asistiendo a su proliferación en los sistemas tributarios europeos.

Dado que la fiscalidad medioambiental responde más a una lógica de eficiencia económica y de protección medioambiental –al perseguir internalizar las externalidades negativas derivadas de las actividades económicas y no tanto buscar una equidad redistributiva– su legitimidad ha sido puesta en duda debido a su posible carácter regresivo, particularmente en el ámbito de la imposición energética la cual constituye el pilar central de la fiscalidad medioambiental europea armonizada al representar el 77% de la recaudación total de los impuestos medioambientales en los Estados miembros. Estos efectos regresivos se manifiestan de forma singular en relación con los contribuyentes con menores ingresos<sup>1</sup>, dado que dedican una proporción mayor de su presupuesto al gasto energético.

---

<sup>1</sup> Como afirman Labandeira *et al.* «los hogares de baja renta tienden a consumir más productos intensivos en energía para cubrir sus necesidades básicas y, además, tienen menor capacidad para comprar bienes duraderos eficientes que les permitan reducir su consumo de energía. Esto provoca que, en general, los costes de la energía supongan una mayor proporción del gasto en dichos hogares, por lo que la carga fiscal asociada que soportan es relativamente mayor, haciendo que los impuestos energético-ambientales tengan un impacto regresivo», Labandeira *et al.* (2022: 2).

Parece surgir, por tanto, una aparente dicotomía entre la fiscalidad medioambiental y la justicia social que reclama una reformulación del concepto de justicia tributaria en el ámbito de la fiscalidad verde, especialmente la que recae sobre la energía, que haga posible elaborar y adoptar una serie de medidas que permitan la redistribución de la carga tributaria de manera equitativa y que sean capaces de evitar los efectos regresivos para los hogares de rentas más bajas<sup>2</sup>.

Este replanteamiento de la idea de justicia tributaria en el ámbito medioambiental requiere la reinterpretación de los tradicionales principios tributarios en clave contemporánea y a la luz de la vulnerabilidad social. Dicha reformulación permitiría la adopción de medidas compensatorias que beneficien a los hogares de rentas más bajas al objeto de neutralizar los efectos regresivos derivados de la fiscalidad verde en la línea de lo que ya apuntara el Comité de personas expertas para elaborar el libro blanco sobre la reforma tributaria (en adelante, Comité) (2022: 216 y ss.).

Estas medidas compensatorias pueden o no presentar naturaleza tributaria. Entre las medidas compensatorias que carecen de naturaleza tributaria podemos citar, por ejemplo y siguiendo al Comité (2022: 216), las transferencias personalizadas *ex post* limitadas a determinados grupos o sectores o los subsidios. Podemos ilustrar este tipo de medidas con dos ejemplos. Uno de ellos es el caso del subsidio energético concedido por el gobierno de Países Bajos a los hogares vulnerables con ingresos iguales o inferiores al mínimo social<sup>3</sup>. El otro ejemplo lo encontramos en nuestro propio país y vino constituido por el subsidio de 20 céntimos de euro por litro de gasolina y gasóleo de automoción introducido el 1 de abril de 2022<sup>4</sup>.

Sin embargo, la adopción de este tipo de medidas paliativas con frecuencia tiene carácter reactivo y tanto su diseño –que en numerosas ocasiones encuentra problemas de focalización en colectivos vulnerables– como los efectos derivados de su implantación no resultan satisfactorios. Valga como ejemplo de estos problemas las evidencias presentadas por Labandeira *et al.* (2022: 8) en relación con el subsidio español a la gasolina. Estos autores constatan que esta medida supuso una reducción del precio final de la gasolina y el diésel que incluso incentivó un ligero aumento en el consumo al mismo tiempo que conllevó un incremento de renta disponible en los hogares españoles. Sin embargo,

---

<sup>2</sup> En línea con lo exigido por la Directiva (UE) 2019/944 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad (en adelante, Directiva de la Electricidad) y la Directiva (UE) 2024/1788 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024, relativa a normas comunes para los mercados interiores del gas renovable, del gas natural y del hidrógeno, por la que se modifica la Directiva (UE) 2023/1791 y se deroga la Directiva 2009/73/CE (en adelante, Directiva sobre el Gas Natural). En ambas Directivas se exige a los Estados miembros de la Unión Europea que adopten medidas adecuadas para proteger a los usuarios vulnerables y en situación de pobreza energética. Esta obligación se prevé, en concreto, en el artículo 28 de la Directiva de la Electricidad y en el artículo 4.2 de la Directiva sobre el Gas Natural.

<sup>3</sup> Si bien el importe del mismo ha ido decreciendo teniendo un importe de 1.300 euros en 2022 y de 800 euros en 2023 y desapareciendo finalmente en 2024, véase Autoriteit Consument & Markt (2024: 3).

<sup>4</sup> Aunque la medida fue introducida con un plazo inicial de tres meses, finalmente se amplió y tuvo vigencia durante nueve meses, desde el 1 de abril hasta el 31 de diciembre de 2022.

evidencian estos autores que, además de un importante coste para las arcas públicas, esta medida no fue capaz de compensar a los hogares de rentas más bajas, teniendo un impacto regresivo en los hogares más pobres y progresivo en los hogares más ricos debido a la menor posesión de vehículos y menor intensidad de consumo de carburantes en los hogares de rentas bajas.

Es por ello por lo que consideramos que una correcta reformulación del concepto de justicia tributaria que permita neutralizar los efectos regresivos derivados de la fiscalidad medioambiental no puede llevarse a cabo al margen del sistema tributario, sino que debe materializarse en el seno de éste.

Desde este punto de vista, varias son las opciones que se plantean. Por un lado, pueden adoptarse medidas compensatorias de naturaleza tributaria que bien pudieran ser modificaciones en la estructura tributaria de estos impuestos medioambientales a aplicar sobre determinados contribuyentes, como, por ejemplo, exenciones fiscales de carácter selectivo aplicables a colectivos especialmente afectados o bien mediante una tributación diferenciada a través de tipos de gravamen progresivos que podrían incluir un mínimo exento o tipos reducidos. Sin embargo, como expondremos más adelante en este trabajo, no contemplamos esta posibilidad por los inconvenientes que plantea.

Por otro lado, estas medidas compensatorias de naturaleza tributaria podrían implantarse sin alterar la estructura y configuración de los impuestos verdes, si bien la imposición medioambiental tendría un papel fundamental en la articulación de la necesitada solución resarcitoria. Basándonos en la literatura especializada y las experiencias de Derecho comparado consideramos que el reciclaje fiscal de los ingresos fiscales derivados de la imposición medioambiental puede constituir una eficaz solución paliativa de los efectos regresivos derivados de ésta. En el fondo lo que proponemos es llevar a cabo un reciclaje de ingresos fiscales medioambientales instrumentalizado a través del propio sistema tributario.

El fundamento económico del reciclaje de ingresos que proponemos se encuentra en la teoría del doble dividendo formulada en el marco de la fiscalidad medioambiental. Esta teoría propugna que los ingresos fiscales derivados de la fiscalidad medioambiental no se limiten a engrosar las arcas públicas, sino que se destinen a financiar otras estrategias beneficiosas desde el punto de vista económico como sería en el caso de nuestro estudio una estrategia para compatibilizar la justicia social y la fiscalidad verde. Aunque tiene su origen en la ciencia económica, la teoría del doble dividendo ambiental en el ámbito jurídico ofrece la ventaja de conectar directamente con los principios constitucionales de justicia tributaria, progresividad y suficiencia financiera. Esto se traduce en la posibilidad de satisfacer al mismo tiempo un doble mandato: por un lado, garantizar la sostenibilidad presupuestaria y, por otro lado, mitigar los efectos regresivos de la imposición medioambiental que se dejan sentir especialmente en los hogares de rentas más bajas.

En concreto, la teoría del doble dividendo ambiental argumenta que la aplicación de los impuestos medioambientales conlleva dos efectos beneficiosos que la literatura económica denomina “dividendos”.

El primer dividendo (también llamado dividendo verde o ambiental) se identifica con la corrección de la externalidad que la fiscalidad medioambiental quiere atajar, es decir, los daños al medio ambiente, ya que los tributos medioambientales deben recaer sobre productos o actividades contaminantes.

Paralelamente, esta teoría defiende la existencia de un segundo dividendo no ambiental sino de naturaleza económica, denominado dividendo azul o dividendo de eficiencia fiscal, que parte de una doble premisa. Por un lado, que los tributos medioambientales, además de perseguir un fin extrafiscal, son capaces de generar ingresos públicos y, por otro lado, que los sistemas fiscales no son óptimos, ya que los impuestos introducen distorsiones en la economía (principalmente representadas en subidas de precios) que generan pérdidas de eficiencia del sistema. Sobre esta base, la idea del segundo dividendo propone que los ingresos generados por los impuestos medioambientales se reinviertan o, siguiendo la terminología económica, se reciclen, reduciendo así las ineficiencias del sistema de forma que se aprecie una ganancia en el bienestar de la sociedad.

En el marco de esta teoría del doble dividendo ambiental, una corriente más moderna ha reformulado y ampliado la base de sus postulados comenzando a hablar de un tercer dividendo social que introduce una dimensión distributiva y de equidad en el análisis. Más allá de la corrección ambiental y la eficiencia macroeconómica la idea del tercer dividendo defiende que un esquema de fiscalidad ambiental puede generar beneficios adicionales al mejorar la justicia social, reducir la desigualdad y reforzar la cohesión comunitaria. En el fondo, la idea que subyace es que la política ambiental puede y debe utilizarse con fines redistributivos para proteger a las rentas más bajas asegurando unas mayores cotas de justicia social en la fiscalidad medioambiental.

Aunque el tercer dividendo social se refiere a los efectos distributivos y sociales positivos derivados de los ingresos provenientes de impuestos ambientales canalizados hacia políticas de redistribución, inversión social o fortalecimiento de bienes públicos, no se cuenta con una visión unánime del mismo, existiendo diversidad de propuestas en la doctrina. Por ejemplo, Pereira y Pereira (2014: 222-253) identificaron como resultado de este dividendo social una mejora del empleo y del PIB, junto con una reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero mientras que Van Heerden *et al.* (2006) lo definieron como la reducción de la pobreza, junto con el aumento del PIB y la reducción de las emisiones y Bovenberg y Van der Ploeg (1998: 137-150) adoptaron un enfoque similar, en el que el empleo y el aumento de los ingresos se consideraron el segundo y el tercer dividendo, respectivamente.

Este reciclaje fiscal de los ingresos derivados de la imposición medioambiental que proponemos sobre la base de la teoría económica del doble dividendo puede llevarse a cabo, a grandes rasgos, de diversas formas.

Por un lado, los ingresos derivados de la imposición medioambiental podrían reciclarse para reducir el peso de la tributación que recae sobre el trabajo, en especial, de las cotizaciones sociales cumpliendo así con una recomendación tradicional tanto de la Comisión Europea (1993) como de la OECD (2023: 25-28 y 67-71).

En este sentido –según Gago *et al.* (2019: 26)–, si la recaudación obtenida por los ingresos medioambientales fuera utilizada para reducir el importe de las cotizaciones sociales que recaen sobre el empresario, se produciría cierto efecto incentivador del empleo mientras que si redujeran la cuantía de las cotizaciones sociales que recaen sobre el trabajador se incrementaría la renta disponible del conjunto de hogares, logrando una situación más eficiente, aunque peor distribuida, entre grupos.

Tal y como ponen de manifiesto Labandeira *et al.* (2008: 43-44), esta es la solución seguida por la segunda generación de reformas fiscales verdes llevadas a cabo a principios de este siglo en países como Alemania donde se produjo una reducción en las contribuciones al fondo de pensiones financiada con la recaudación de los impuestos ambientales, Reino Unido donde los ingresos de determinados impuestos medioambientales se destinaron, entre otros fines, a reducir las cotizaciones sociales de los empleadores o Italia donde más de la mitad de la recaudación se destinó a reducir las cotizaciones sociales.

Por otro lado, la recaudación derivada de la imposición medioambiental puede materializarse bien en una reducción de impuestos tradicionales de gran potencial distorsionador, como son los impuestos que gravan la renta, ya sean el impuesto que grava la renta de las personas físicas o el impuesto que grava los beneficios empresariales. En cuanto a la reducción de impuestos tradicionales, como ya apuntara el Comité (2022: 216), puede llevarse a cabo «mediante modificaciones en la estructura tributaria (exenciones y no sujeciones, bonificaciones, tipos reducidos, etc.) a aplicar sobre determinados contribuyentes». En este sentido, Gago *et al.* (2019: 46) proponen articular este reciclaje de ingresos a través del IRPF «modificando el mínimo exento o adaptando la estructura de tramos a las decilas de renta compensables, por ejemplo; o incorporando una deducción específica, condicionada por renta y de carácter reembolsable (de funcionamiento similar a la deducción por maternidad)».

En el marco de esta vía fiscal de reciclaje de los ingresos derivados de los impuestos medioambientales consistente en la reducción de los impuestos tradicionales que gravan la renta, proponemos la adopción de un mecanismo, a cuyo estudio consagraremos las siguientes páginas de este trabajo, consistente en la introducción de deducciones fiscales reembolsables en el IRPF para aquellos contribuyentes con bajos niveles de ingresos. Creemos que la bondad de este mecanismo reside en su capacidad de encarnar plenamente la lógica de la teoría económica del doble dividendo ambiental y su inherente reciclaje fiscal de los ingresos derivados de la fiscalidad verde<sup>5</sup> mientras que materializa la función redistributiva y de justicia social que propone la idea del tercer dividendo social. Es más, consideramos que con un diseño técnico adecuado este mecanismo puede llegar a convertirse en un elemento estratégico en el marco de una política climática y fiscal coherente y socialmente justa.

## **2. UNA NUEVA DEDUCCIÓN REEMBOLSABLE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS COMO MEDIDA COMPENSATORIA DE CARÁCTER REDISTRIBUTIVO: UNA PROPUESTA DE *LEGE FERENDA***

### **2.1. Enunciación y justificación de la medida propuesta**

Atendiendo a la necesidad de adoptar medidas compensatorias de los efectos regresivos a los hogares de renta más baja antes apuntada, el objetivo principal de este trabajo

---

<sup>5</sup> Ya que los impuestos medioambientales que procuran los ingresos con los que se financia esta deducción corrigen las externalidades ambientales (es decir, reduce emisiones o contaminación) mientras que mejoran la eficiencia del sistema fiscal.

es llevar a cabo una propuesta de introducción de una medida compensatoria de naturaleza tributaria que persigue un ambicioso objetivo, pues no solo pretende reparar los efectos regresivos de la fiscalidad medioambiental, sino que también persigue aumentar el efecto redistributivo del sistema tributario en general y del IRPF en particular. En concreto, apoyándonos en la teoría del doble dividendo ambiental antes analizada, proponemos introducir en el IRPF una deducción reembolsable para los contribuyentes de rentas más bajas.

Antes de adentrarnos en el análisis detallado de nuestra propuesta, tarea que abordaremos seguidamente, consideramos oportuno proceder previamente a justificar la elección de la figura de la deducción reembolsable como objeto de nuestra propuesta frente a otros mecanismos redistributivos que podrían coadyuvar también a la lucha contra la desigualdad.

En primer término, nos parece adecuado razonar por qué hemos optado por una medida fiscal para cumplir con este objetivo compensatorio frente a otro tipo de medidas de carácter no tributario que han sido las tradicionalmente utilizadas para luchar contra la desigualdad.

Nuestra elección se debe a que, si bien las transferencias directas como clásica manifestación del gasto público han sido tradicionalmente la principal herramienta de corrección de la desigualdad, sus resultados, como hemos anticipado en este trabajo no resultan plenamente satisfactorios. Es por ello que nuestra propuesta opta por una integración de medidas fiscales y acción social protectora, proponiendo una medida compensatoria de carácter fiscal al objeto de resaltar el relevante papel que la fiscalidad (medioambiental como fuente financiadora de los recursos necesarios, por un lado, y el IRPF como instrumento en el que se materializa esta redistribución de recursos a través de las deducciones reembolsables, por otro lado) está llamada a desempeñar en la redistribución de la riqueza.

Seguidamente, resulta ineludible exponer la motivación que nos ha llevado a elegir el IRPF de entre todos los tributos del sistema tributario español para materializar nuestra propuesta redistributiva. En realidad, han sido varias las razones que nos han conducido a esta decisión.

La primera razón que fundamenta nuestra elección se debe a que consideramos más adecuado al propósito compensatorio perseguido llevar a cabo una modificación en la estructura tributaria en un impuesto ajeno a la fiscalidad medioambiental como es el IRPF<sup>6</sup> en lugar de modificar la estructura de los propios impuestos medioambientales introduciendo o ampliando beneficios fiscales. Creemos que la introducción de nuevos beneficios fiscales o la ampliación del ámbito de los ya existentes en el marco de la fiscalidad

---

<sup>6</sup> Si bien no es un impuesto medioambiental en sentido estricto, sí que podemos afirmar que se trata de un impuesto “ambientalizado” debido a que en su estructura pueden encontrarse medidas dirigidas a favorecer la protección al medio ambiente y la transición ecológica como, por ejemplo, las deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de las viviendas (prevista en la Disposición adicional quincuagésima de la Ley) o la deducción por la adquisición de vehículos eléctricos “enchufables” y de pila de combustible y puntos de recarga (reguladas en la Disposición adicional quincuagésima octava).

medioambiental podría minar el grado de efectividad de estos para reducir las externalidades negativas y, por tanto, perder su efectividad.

Es más, consideramos que, para garantizar su nivel de efectividad, los impuestos medioambientales deberían ensanchar sus bases imponibles llegando a un número mayor de contribuyentes, eso sí, sin perjuicio de que, como venimos apuntando, la recaudación se destine a financiar medidas de compensación. Coincidimos en este punto con Villar Ezcurra y Labandeira Villot (2002: 147) quienes también proponen una ampliación de bases imponibles y del carácter sectorial de los impuestos medioambientales rechazando la idea de que la normativa de estos impuestos prevea supuestos de exención, no sujeción o rebajas fiscales. Argumentan estos autores que este ensanchamiento de bases imponibles sería capaz de transmitir a los mercados una clara señal en precio y que los efectos negativos distributivos que eventualmente se derivaran de esta ampliación podrían ser contrarrestados con paquetes compensatorios selectivos.

Asimismo, al optar por un tributo ajeno a la fiscalidad ambiental, nos hemos alineado de forma intencionada con las conclusiones de Mirrlees *et al.* en su conocido informe (2011), y, consecuentemente, hemos confiado en la utilización de la imposición directa progresiva como herramienta eficaz para conseguir un mayor efecto redistributivo considerando que dentro de ella el IRPF es el instrumento idóneo para articular nuestra propuesta redistributiva.

En este sentido, la elección del IRPF se ha debido no solo a su configuración como eje central de la imposición sobre la renta de los hogares, sino también a su potente efecto reductor de la desigualdad<sup>7</sup> que lo convierte en el mayor impulsor de la redistribución de la renta de nuestro sistema tributario, pues no en vano es el segundo instrumento con mayor capacidad para corregir la desigualdad<sup>8</sup>, después de las pensiones contributivas según Ayala y Cantó (2020) y López Laborda *et al.* (2019). De hecho, los trabajos

---

<sup>7</sup> Muestra de su poder redistributivo es el hecho de que el IRPF consigue absorber la desigualdad generada por la regresividad de las cotizaciones sociales y la imposición indirecta, corrigiendo, además, en términos netos, parte de la desigualdad inicial de la renta bruta.

<sup>8</sup> Como el propio TC ha recordado en numerosas ocasiones, entre ellas (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3), el IRPF es el instrumento más idóneo para la redistribución de la renta debido a que, dentro del sistema tributario, el impuesto sobre la renta de las personas físicas se erige en uno de “los pilares estructurales” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7), en una de “las piezas básicas” (SSTC 182/1997, de 20 de octubre, FJ 9; y 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6) o, en fin, en “una figura primordial” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 108/2004, de 30 de junio, FJ 8; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8), a través del cual «se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE» (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7) y «los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)» (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 7).

que analizan desde el punto de vista económico el efecto redistributivo del conjunto de impuestos en España muestran que este impuesto es casi de forma exclusiva el que consigue reducir las diferencias de renta entre hogares, siendo capaz de reducir el índice de Gini en más de diez puntos porcentuales (Ayala y Cantó, 2020: 16).

A estas ventajas debe unirse la flexibilidad que ofrece este impuesto para introducir nuevos beneficios fiscales, especialmente una deducción como la que planteamos que lleva implícito un componente de gasto. En este sentido el Comité (2022: 23) destaca la “versatilidad” del IRPF para «introducir incentivos en favor de aquellas actividades o rentas que en cada momento son prioritarias» a la vez que declara que el IRPF es la «figura tributaria natural» para llevar a cabo una integración de políticas de gasto sociales con el sistema tributario (Comité, 2022: 22).

Una vez seleccionado el IRPF como impuesto en el que articular nuestra propuesta, hemos considerado más adecuado al objetivo redistributivo perseguido materializarla a través de una deducción a practicar de la cuota diferencial del impuesto y ello debido no sólo a motivos de coherencia con las otras dos deducciones reembolsables previstas en la normativa del impuesto que también se practican sobre la cuota diferencial (nos referimos a la deducción por maternidad regulada en el artículo 81 y las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo previstas en el artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF<sup>9</sup>), sino también con el objetivo de que los resultados redistributivos sean más visibles e inmediatos y, por tanto, más fácilmente apreciables.

En cuanto a la relación de esta deducción que proponemos con las deducciones reembolsables ya existentes a las que acabamos de hacer referencia, somos partidarios de otorgar *a priori* a esta deducción la consideración de compatible con estas otras deducciones a aplicar en la cuota diferencial e incluso con la reducción por rendimientos del trabajo regulada en el artículo 20 LIRPF.

No obstante, esta declaración general de compatibilidad debe llevarse a cabo con ciertas cautelas en función del diseño definitivo que pudiera adoptar la deducción que proponemos, prestando una especial atención a su compatibilidad con las ya mencionadas deducciones por maternidad y por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo reguladas en los artículos 81 y 81 bis LIRPF. Estas cautelas deberían adoptarse en la hipótesis de que la cuantía de esta deducción no fuera fija y para su cálculo se tuvieran en cuenta circunstancias personales (posibilidad que apuntamos más adelante en este trabajo) que al mismo tiempo determinan la aplicación de estas deducciones ya existentes y ello al objeto de evitar una reiteración en la consideración fiscal de estas circunstancias. De producirse esta doble consideración de la misma circunstancia familiar, el objetivo extrafiscal perseguido por las distintas deducciones podría solaparse, focalizando los efectos redistributivos en determinados sectores dentro de las rentas bajas en detrimento de otros y, por tanto, consumando una redistribución de rentas de forma desigual que, a la postre, disminuiría el potencial redistributivo de la medida.

---

<sup>9</sup> Para un estudio sobre estas otras deducciones reembolsables ya existentes, véase Borja Sanchís (2016).

Otro motivo que nos ha conducido a recurrir a la figura de la deducción de la cuota diferencial como medida central de nuestra propuesta se debe a que este beneficio fiscal permite implementar nuestra propuesta de forma sencilla, minimizando los cambios normativos estructurales del impuesto al máximo, posibilitando su inmediata<sup>10</sup> implantación. Efectivamente, frente a otras propuestas que requieren una modificación sustancial de la estructura del IRPF como sería, por ejemplo, su transformación en un impuesto negativo (Granell Pérez y Fuenmayor Fernández, 2016: 261-288), nuestra propuesta permite su implantación sin alterar la actual estructura del impuesto, a la par que facilita su configuración como mecanismo selectivo dirigido únicamente a los contribuyentes de rentas bajas asegurándoles un nivel mínimo de subsistencia sin que la tributación de las rentas medias y altas se vea afectada por la introducción de esta deducción.

Una vez sentado que nuestra propuesta pivota sobre la figura de una deducción de la cuota diferencial del IRPF, consideramos imprescindible destacar que la singularidad de nuestro esquema reside en otorgar el carácter de reembolsable a esta deducción atendiendo, precisamente, a su objetivo redistributivo y a la vista de la efectividad demostrada en la consecución de este fin en conocidas experiencias de Derecho comparado como el *Working Income Tax Benefit* canadiense o el *Earned Income Tax Credit* (EITC) de Estados Unidos de América.

Efectivamente, en comparación con las deducciones tradicionales, las deducciones reembolsables son un instrumento más adecuado para alcanzar un propósito redistributivo. Ello se debe a que el efecto máximo de las deducciones tradicionales es el de reducir a cero la cuota líquida, pero sin poder arrojar un resultado negativo, lo que provoca que los contribuyentes con bajos niveles de tributación no se vean normalmente beneficiados por estas deducciones clásicas (debido a inexistencia o insuficiencia de cuota en el impuesto). Sin embargo, las deducciones reembolsables permiten reducir la cuota líquida del impuesto por debajo de cero llegando a implicar una transferencia neta de recursos desde la Administración pública a los contribuyentes.

Ante esta situación, al introducir una nueva deducción con carácter reembolsable pretendemos no sólo reforzar la capacidad redistributiva del IRPF, sino también alcanzar los efectos redistributivos de forma distinta a como se viene haciendo. Ello se debe a que, en su configuración actual, el poder redistributivo del IRPF descansa, principalmente, en la forma en la que se grava la renta de los contribuyentes (sobre todo a través de la aplicación de los mínimos exentos y de la escala progresiva de tipos de gravamen), mientras que nuestra propuesta pretende que ese efecto redistributivo se consiga también a través de esta deducción reembolsable<sup>11</sup> que permitiría realizar transferencias a los

---

<sup>10</sup> En este sentido, Grau Ruiz (2022: 17) apela a la adopción de una solución “urgente” en el marco de lo que esta autora denomina «desesperada búsqueda de herramientas para incrementar tanto la capacidad recaudatoria como redistributiva de nuestro sistema de impuestos y prestaciones».

<sup>11</sup> Ciertamente es que la normativa actual del IRPF ya regula dos deducciones reembolsables (la deducción por maternidad regulada en el artículo 81 LIRPF y las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo prevista en el artículo 81 bis LIRPF), pero por su limitada cuantía y, sobre todo, por el hecho de ir dirigidas a colectivos tan concretos en atención a las cargas familiares que soportan poseen un limitado efecto redistributivo que sería superado por la deducción reembolsable objeto de nuestra propuesta debido a su aplicación generalizada a todos los contribuyentes de rentas bajas y no sólo a los que tienen ciertas cargas familiares específicas.

contribuyentes de rentas bajas que redundaran en un aumento suficientemente significativo de su renta disponible tras la aplicación del impuesto.

Al conceder el carácter de reembolsable a esta deducción pretendemos aunar en un único instrumento la política impositiva y la política de prestaciones sociales al objeto de reducir las desigualdades, alineándonos con la creciente tendencia de integración de medidas fiscales y prestaciones sociales y avanzando hacia la consecución de un sistema impuesto-prestaciones más transparente y coherente donde se garantice la progresividad del mismo.

A esto debe añadirse que la atribución de la condición de reembolsable a esta deducción viene avalada no sólo por la eficacia probada de experiencias de Derecho comparado –como ya hemos comentado–, sino también con el hecho de que la figura de la deducción reembolsable no es desconocida en nuestro país, dado que la regulación actual del IRPF concede a la deducción por maternidad y las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo la cualidad de reembolsables.

Además, la utilización de la figura de la deducción reembolsable con fines redistributivos, ha sido recientemente reivindicada por el Comité tanto en el marco del IRPF como del IVA<sup>12</sup>. En concreto en relación con el IRPF el Comité propone, por un lado, convertir una parte de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo en una deducción reembolsable de la cuota para rentas bajas<sup>13</sup> y, por otro lado, recomienda estudiar la posibilidad de atribuir la condición de reembolsable al mínimo por descendientes menores de 18 años con la finalidad de contribuir a la reducción de la pobreza infantil<sup>14</sup>. Paralelamente, en el ámbito del IVA al proponerse un aumento de los tipos de IVA el Comité sugiere introducir una compensación a los hogares con menor capacidad económica a través del establecimiento bien de un sistema de prestaciones directas a las personas con menos recursos o bien de una deducción reembolsable en el IRPF<sup>15</sup>, sugiere esta última en la que se enmarca nuestra propuesta.

Resulta incontestable que la introducción de una deducción reembolsable en el IRPF tal y como la proponemos implicaría no sólo una pérdida de recaudación y el consiguiente aumento del gasto fiscal (ya que la aplicación de la misma vendría a reducir el importe de la cuota diferencial del impuesto), sino también un aumento del gasto público materializado en las transferencias netas que percibiría el contribuyente. No obstante, defendemos la viabilidad económica<sup>16</sup> de nuestra propuesta ya que la misma encuentra su fundamento en la teoría del doble dividendo ambiental. En consecuencia, tanto la reducción de la capacidad recaudadora de este impuesto como la financiación de las transferencias netas derivadas de la condición de reembolsable de esta deducción serían financiadas con cargo a la recaudación obtenida por los impuestos medioambientales.

---

<sup>12</sup> Para un análisis doctrinal de las propuestas relativas a la introducción de deducciones reembolsables en el IRPF enunciadas por el Comité, véase el trabajo de Grau Ruiz (2022: 7 y ss.).

<sup>13</sup> Comité (2022: 136-137).

<sup>14</sup> Comité (2022: 139-140).

<sup>15</sup> Comité (2022: 163-164).

<sup>16</sup> Si bien nos referiremos con mayor grado de concreción a la viabilidad económica de nuestra propuesta en un momento posterior al abordar la configuración de ámbito subjetivo de esta deducción reembolsable.

En tercer lugar, otro de los pilares basilares de nuestra propuesta es el carácter selectivo de esta deducción reembolsable al estar dirigida a un colectivo concreto integrado únicamente por los contribuyentes de rentas bajas. Frente al carácter universal de otros beneficios fiscales aplicables en el IRPF, hemos considerado más adecuado al fin redistributivo que persigue nuestra propuesta otorgar a la deducción un carácter marcadamente selectivo.

Si bien postergamos el análisis de los criterios de elegibilidad de los contribuyentes que pueden disfrutar de esta deducción para un momento posterior de este trabajo en el que se aborde el ámbito subjetivo de la deducción, procede en este momento anticipar que el criterio de selección debería atender al nivel de renta del contribuyente a la vista de las evidencias recogidas en la literatura económica que, en su mayoría<sup>17</sup>, señalan que las medidas condicionadas por renta son más efectivas en la reducción de la desigualdad<sup>18</sup>, incluso en el caso particular de España<sup>19</sup>.

En el fondo, al dirigir nuestra propuesta a aquellos contribuyentes de rentas más bajas no hacemos sino coincidir en este aspecto con Labandeira *et al.* (2022: 12) quienes afirman que «[e]n suma, en el futuro las medidas compensatorias necesarias para favorecer la transición hacia una economía baja en carbono deberán desacoplarse de los consumos energéticos para favorecer la transición y dirigirse solo a hogares por debajo de un umbral de capacidad económica para limitar los costes recaudatorios y garantizar unos adecuados impactos distributivos. Es imperativo, en todo caso, que el diseño e implantación de medidas compensatorias sea precedido por un análisis riguroso que identifique los impactos de las políticas a compensar y cuantifique con rigor los ganadores y perdedores de las distintas alternativas mitigadoras».

En línea con las consideraciones de estos autores, nos gustaría destacar que una de las ventajas del carácter selectivo de nuestra propuesta es que, al recurrir a una medida destinada en exclusiva a un colectivo determinado de contribuyentes con rentas bajas dejando indemnes a los contribuyentes de rentas medias y altas, se consigue evitar la aparición de contribuyentes “perdedores” en el sentido de provocar a los contribuyentes de rentas medias y altas un aumento de la presión fiscal por este impuesto, ya que estos contribuyentes no verían modificado al alza su cuota por este impuesto.

Una vez expuestos los motivos que nos han llevado a proponer la adopción de una deducción reembolsable en el IRPF como medida de carácter redistributivo, procederemos a detallar en el siguiente apartado la configuración que hemos atribuido a la misma.

---

<sup>17</sup> Las voces contrarias son minoritarias, destacando en este sentido el estudio llevado a cabo por Korpi y Palme (1998) que concluye que la capacidad redistributiva y reductora de igualdad y pobreza de un sistema disminuye cuanto mayor sea la focalización en los ciudadanos más pobres.

<sup>18</sup> Marx *et al.* (2013), utilizando datos actualizados de varios países desarrollados, llegan a una conclusión justamente opuesta a la que obtuvieron Korpi y Palme (1998) afirmando que los sistemas en los que las políticas condicionadas por renta tienen un mayor peso son más efectivos en la reducción de la pobreza y la desigualdad. Marx *et al.* (2013).

<sup>19</sup> En este sentido destaca el estudio de Cantó (2013) que evidencia que en España las prestaciones condicionadas por renta resultan ser ligeramente más redistributivas que aquellas que no están limitadas por recursos, si bien su limitado peso en el total es la causa de su discreto papel redistributivo en el conjunto del sistema.

## 2.2. Principales aspectos del diseño de la deducción reembolsable

### 2.2.1. Configuración del ámbito subjetivo de la deducción: fijación y cálculo de los umbrales de renta

En primer lugar, abordaremos el examen del ámbito subjetivo de esta deducción que, en consonancia con el carácter selectivo y redistributivo que hemos adjudicado a la misma, vendría determinado principalmente por criterios económicos como ya adelantamos. No obstante, coincidimos con Fernández Amor (2017: 282-283) en que para acceder a su disfrute también podrían tenerse en cuenta de forma secundaria o complementaria otras circunstancias<sup>20</sup> como el número de miembros de la unidad familiar, situaciones de dependencia o discapacidad o la monoparentalidad, entre otras.

Los criterios económicos que conceden el derecho de disfrute de esta deducción deben ser elegidos cuidadosamente en consonancia con el objetivo redistributivo perseguido, pues no todas las experiencias relativas a la introducción de deducciones reembolsables en el impuesto personal sobre la renta existentes en Derecho comparado responden a objetivos redistributivos y, por tanto, establecen umbrales de renta que no se corresponden con los hogares con menores ingresos. Podemos citar –siguiendo a Rodrigo Sauco y Sanz-Arcega (2023: 143)– como ejemplos de ello los casos de Bélgica, Italia o Suecia, siendo paradigmático el caso de Países Bajos que permite acceder al *Arbeidskorting* a sujetos que obtienen rendimientos de trabajo o de actividades económicas por un importe de hasta 109.347 euros.

Atendiendo al objetivo redistributivo que preside nuestra propuesta, consideramos que el ámbito subjetivo de esta deducción debería venir integrado por aquellos contribuyentes del IRPF que, a pesar de obtener rentas (circunstancia que les confiere la condición de contribuyente en el IRPF), el importe de estas es tan reducido que se sitúan por debajo del umbral de la pobreza<sup>21</sup>. Se trataría, por tanto, de trabajadores que encajarían en la definición de “trabajador pobre”, es decir, aquellas personas que, tal y como apunta Fernández Amor (2017: 448), «a pesar de realizar una actividad laboral o, incluso, una actividad económica por cuenta propia, no obtiene ingresos suficientes para desarrollar su vida de acuerdo con estándares socialmente aceptados como adecuados y que suponen no padecer carencias materiales».

El término trabajador pobre ha sido definido por el Consejo Económico y Social Europeo en su Dictamen de 26 de febrero de 2009 como aquellas personas que trabajan, al menos siete meses al año y que viven en un hogar cuya renta es inferior al 60 por ciento de la renta mediana nacional. Dado que se ha fijado un umbral de pobreza que cuenta con una amplia aceptación a nivel internacional y, por tanto, sustraído del debate político y eventuales cambios en su determinación, consideramos que el nivel de rentas que

---

<sup>20</sup> Apunta este autor que otras circunstancias que podrían también tenerse en cuenta serían las condiciones de residencia, el estado civil del perceptor, la eventualidad de tener ascendientes o descendientes dependientes, la pertenencia o no a una unidad familiar o la edad del contribuyente, entre otras, Fernández Amor (2017).

<sup>21</sup> Podemos definir el umbral o la línea de pobreza como «el nivel de renta que se necesita para alcanzar las llamadas necesidades mínimas de vida. Una persona es pobre si su renta se sitúa por debajo de esta línea», véase Kakwani (1986: 239).

determinaría el acceso a esta deducción reembolsable debería identificarse con dicho umbral de pobreza referido al 60% de la renta mediana nacional.

Aunque hay autores como Granell Pérez y Fuenmayor Fernández (2016: 285) que apuntan la posibilidad de considerar niveles más estrictos de renta referidos en este caso a la pobreza severa atendiendo a un nivel de renta del contribuyente del 40% o incluso el 30% de la renta mediana nacional, no compartimos este punto de vista. Ello se debe a que creemos que reducir hasta ese punto los niveles de renta exigidos al contribuyente para acceder a esta deducción, si bien implicaría obviamente un menor coste de financiación de esta medida, conllevaría que las condiciones de vida de los contribuyentes incluso después del disfrute de esta deducción serían excesivamente básicas y probablemente insuficientes para asegurar una vida digna, con un alto riesgo de diluir el efecto redistributivo que pretendemos que esta medida posea.

La fijación del umbral de acceso a esta deducción en el 60% de la renta mediana nacional, atendiendo a la definición de trabajador pobre, es especialmente relevante para el caso español. Efectivamente, según Oxfam Intermon (2024), en el año 2024 España era el segundo país de la UE con más trabajadores pobres alcanzándose en nuestro país una tasa de pobreza laboral del 13,7%, lo que se estima que serían cerca de 3 millones de trabajadores los potenciales beneficiarios de esta deducción reembolsable.

A pesar del número –en principio– elevado de potenciales beneficiarios de esta medida, consideramos que la implantación de esta deducción reembolsable sería viable desde el punto de vista de su financiación ya que, sobre la base de la teoría del doble dividendo ambiental, esta se llevaría a cabo con cargo a la recaudación derivada de la imposición medioambiental, la cual según el Instituto Nacional de Estadística (2023a) ascendió en el año 2023 a 22.880 millones de euros<sup>22</sup>. En cualquier caso, la viabilidad económica debe ser objeto de constatación a través de estudios empíricos realizados desde la perspectiva de la ciencia económica.

No podemos ignorar a ciertos autores como Granell Pérez y Fuenmayor Fernández (2016: 272, 285) (2012) y Ayala *et al.* (2012) que consideran que a la hora de fijar el nivel de rentas de los contribuyentes que da derecho al disfrute de esta deducción debería tenerse en cuenta la dimensión territorial en su cuantificación dadas las diferencias de poder adquisitivo entre las CC. AA. y, por tanto, proponen como solución más correcta la utilización de umbrales de pobreza diferenciados en función de las características de cada CC. AA. Estas diferencias se evidencian si comparamos la mediana de renta en 2023 del País Vasco por ser la Comunidad Autónoma con la mediana de renta más alta de toda España con un importe de 23.264 euros o la Comunidad Autónoma de Madrid, por ser la CC. AA. de régimen común con la mediana más elevada que asciende a 21.226 euros y la de Extremadura, en este caso con el importe más bajo, con una renta mediana que no superó los 14.981 euros, cuantía que es un 35,6% más baja respecto del País Vasco<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Instituto Nacional de Estadística (2023a), Cuentas medioambientales. Cuenta de impuestos ambientales, Avance 2023, <https://www.ine.es/dyngs/Prensa/es/CIA2023.htm>

<sup>23</sup> Los datos sobre el importe de la mediana de renta por CC. AA. han sido ofrecidos por el Instituto Nacional de Estadística (2023b), [[https://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?path=t00/ICV/dim/10/&file=11101\\_2.px](https://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?path=t00/ICV/dim/10/&file=11101_2.px)].

En sintonía con esta idea, creemos que una posible solución a estas diferencias de poder adquisitivo entre CC. AA. podría pasar por atender no tanto a la mediana de renta nacional sino a la mediana de renta de cada Comunidad Autónoma. Sin embargo, aunque somos conscientes de las ventajas que la toma en consideración de la dimensión territorial en la fijación de los umbrales conllevaría en términos de equidad tributaria, razones como el hecho de apartarnos de la definición de un umbral de pobreza ampliamente aceptado y seguido actualmente en el ámbito de las prestaciones económicas sociales tradicionales y la complejidad técnica que su puesta en práctica conllevaría (suscitando, por ejemplo, la necesidad de comprobar el domicilio fiscal para evitar situaciones de disfrute fraudulento de esta deducción por contribuyentes que alteraran ficticiamente su domicilio para aparentar residir en una Comunidad Autónoma con una mediana de renta superior y, por tanto, con un umbral de renta más elevado y difícil de superar) nos inclinan a mantener una postura, en principio, reacia a esta posibilidad.

Otra cuestión directamente relacionada con la fijación del umbral de rentas de los contribuyentes con derecho al disfrute de esta deducción es la de determinar si en el cálculo de este umbral se deberían tener en cuenta únicamente las rentas del contribuyente (en cuyo caso estaríamos ante lo que la literatura económica denomina “subsidio de base individual”) o si se van a considerar las rentas de la unidad familiar (“subsidio de base familiar”).

Es ampliamente aceptado que, aunque el IRPF es un tributo de base individual, nada obsta a la aplicación de subsidios de base familiar<sup>24</sup>; de hecho, Rodrigo Sauco y Sanz-Arcega (2023: 150) señalan que, en la experiencia comparada, el diseño de deducción reembolsable más utilizado es el familiar, si bien la opción por una u otra opción no resulta evidente, puesto que ambas ofrecen ventajas e inconvenientes.

Por lo que se refiere al subsidio de base individual, si bien resultaría más sencillo de aplicar al tener en cuenta únicamente las rentas de un único sujeto (contribuyente) y resulta *a priori* más eficiente desde un punto de vista económico, ya que no penaliza la participación en el mercado laboral de un segundo perceptor de rentas en la unidad familiar, lo cierto es que presenta problemas de equidad fiscal horizontal al transferir renta de forma desigual a hogares con la misma capacidad económica y no tenerse en cuenta las posibles rentas de otros miembros de la unidad familiar, como apuntan Rodrigo Sauco y Sanz-Arcega (2023: 152).

Por su parte, el subsidio de base familiar constituye una mejor opción desde el punto de vista de la equidad fiscal horizontal pues, al tener en cuenta las rentas de todos los miembros de la unidad familiar, se concede el mismo trato fiscal a hogares con el mismo nivel de renta. Sin embargo, presenta dos problemas que ameritan un análisis individualizado.

El primero de ellos es de naturaleza económica y atiende al efecto desincentivador que la introducción de un enfoque familiar en el IRPF provoca en la obtención de rentas por otros miembros de la unidad familiar, singularmente, en su incorporación al mercado laboral, especialmente en aquellos casos en que las rentas de ese otro miembro sean de bajo importe.

---

<sup>24</sup> Es más, hay incluso autores como Rodrigo Sauco y Sanz-Arcega (2023: 152) que, siguiendo una corriente doctrinal consolidada defienden que la tributación óptima de las parejas debería llevarse a cabo de forma conjunta, dado que conocer la renta del otro cónyuge es indispensable para calcular el tipo óptimo para cada contribuyente.

En torno al efecto desincentivador de la toma en consideración de las circunstancias familiares en un impuesto individual como es el IRPF se viene manteniendo desde hace años un debate que enfrenta al criterio de equidad con criterios económicos relacionados con el fomento del acceso al mercado laboral y que se ha avivado en los últimos años espoleado por argumentos de género. Los argumentos a favor de una mayor individualización de los elementos de este impuesto han cristalizado en la demanda de proceder a una revisión del régimen de tributación conjunta tal y como atestigua una de las propuestas expresadas por el Comité (2022: 139) en relación con este impuesto al proponer «estudiar la posible sustitución de la reducción por tributación conjunta por un mínimo (o la modulación de los existentes) que permita adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares de estas unidades familiares», habida cuenta de que «el sistema de tributación conjunta en el IRPF es un mecanismo que puede desincentivar la participación laboral del segundo perceptor (que en un 87% son mujeres) en las unidades familiares integradas por los dos cónyuges».

No obstante, en lo que se refiere a nuestra propuesta, este efecto desincentivador, podría mitigarse si el importe de la deducción que proponemos se redujera de forma progresiva al incorporarse nuevos miembros de la unidad familiar al empleo, evitando así la paradójica situación en la que un aumento del número de miembros trabajando suponga una disminución del ingreso neto familiar. Esta reducción progresiva podría diseñarse a imagen y semejanza de la *phase-out* aplicada en el EITC estadounidense<sup>25</sup> cuyo diseño ha inspirado programas similares en múltiples países como la tasa de reducción del 41% aplicada en el *Working Tax Credit* de Reino Unido<sup>26</sup>, el sistema de bonificaciones individuales implantado por la *Prime d'activité* en Francia<sup>27</sup>, el *In-Work Tax Credit* de Nueva Zelanda<sup>28</sup> o el innovador mecanismo alemán *Arbeitslosengeld II*, también conocido como *Hartz IV* y ahora reemplazado principalmente por el *Bürgergeld*<sup>29</sup>. Tampoco

<sup>25</sup> El EITC reduce gradualmente el importe del crédito, entre 15 y 21 centavos por cada dólar extra ganado, en lugar de eliminarlo de golpe al superar un umbral, lo que evita los “precipicios fiscales” donde pequeños aumentos de ingresos implicarían grandes pérdidas de beneficios.

<sup>26</sup> El Reino Unido, con su *Working Tax Credit* (luego integrado en el *Universal Credit*), aplicó una tasa de reducción del 41%, mayor que la del EITC, priorizando un mayor apoyo a los hogares con menores ingresos a cambio de una retirada más rápida del beneficio para contener el gasto público.

<sup>27</sup> Este modelo francés combina una bonificación individual por trabajador con un componente familiar, lo que fomenta la participación laboral de varios miembros del hogar. Con una tasa de reducción del 38%, busca equilibrar el apoyo a familias con bajos ingresos y el incentivo al empleo.

<sup>28</sup> Nueva Zelanda adoptó un enfoque que combina requisitos de horas mínimas trabajadas con ajustes según la composición familiar. Así pues, exige un mínimo de horas trabajadas (20 para familias individuales, 30 para parejas) para acceder al *In-Work Tax Credit*, que ajusta la reducción del beneficio según el tipo de familia, ofreciendo condiciones más favorables a familias monoparentales para apoyar mejor su situación.

<sup>29</sup> Esta prestación se otorga a personas en edad laboral cuyos ingresos no superan el mínimo necesario para cubrir sus necesidades básicas. Cubre gastos como alimentación, ropa, vivienda (incluyendo alquiler y calefacción), seguro médico y reduce los costes de transporte. Lo más relevante para nuestro estudio es que introdujo el concepto de “*mini-jobs*”, permitiendo que los primeros 100 euros mensuales de ingresos no afectasen los beneficios sociales. Este *disregard* crea un margen inicial donde trabajar siempre resulta económicamente favorable, facilitando una incorporación gradual al mercado laboral. Posteriormente, el sistema alemán aplica reducciones escalonadas: un 80% para ingresos entre 100 y 1.000 euros, un 90% entre 1.000 y 1.200 euros, y elimina completamente los beneficios por encima de ese umbral.

debe olvidarse que este efecto desincentivador puede, asimismo, paliarse con otro tipo de beneficios no tributarios como pueden ser las ayudas de vuelta al trabajo, suplementos de ingresos en el trabajo, períodos de transición y períodos extendidos en los que los trabajadores siguen disfrutando de los beneficios y ayudas que tenían a su alcance cuando se encontraban en situación de desempleo o las bonificaciones por empleo al estilo del sistema de ayudas denominado *Earnings Supplement Project* implementado en la Columbia Británica canadiense<sup>30</sup>.

El segundo de ellos presenta naturaleza jurídica y tiene su origen en la definición de unidad familiar contenida en el artículo 82 LIRPF a la que en un primer momento nos remitimos tras optar por un esquema familiar en la fijación del umbral de esta deducción por motivos de coherencia interna en la aplicación del impuesto, dada la posibilidad de tributación conjunta que ofrece la regulación de este impuesto sobre la base de la definición de unidad familiar recogida en dicho precepto. Efectivamente, al basarse fundamentalmente en la existencia de vínculo matrimonial, la definición de unidad familiar contenida en este precepto no coincide con el concepto de “hogar económico”, entendido como unidad básica de análisis formado por todas las personas que viven juntas y comparten recursos económicos, dejando fuera de este concepto de unidad familiar a las parejas de hecho en las que existe lo que los economistas denominan “convivencia económica” sin que exista vínculo matrimonial.

La consecuencia directa de esta exclusión de las parejas de hecho del concepto legal de unidad familiar es que las rentas obtenidas por la pareja de hecho del contribuyente no serían tenidas en cuenta a los efectos del cálculo de este umbral, mientras que sí se tendrían en cuenta si existiera un vínculo matrimonial, viéndose estos últimos supuestos perjudicados al recibir un peor trato fiscal al ver más fácilmente rebasado el umbral máximo de rentas para acceder a esta deducción. En contraste con esta situación, las parejas de hecho tendrían una más amplia posibilidad de acceso a esta deducción, dado que sólo se tendrían en cuenta las rentas de uno de los miembros de la pareja: el contribuyente. Esta situación, en palabras de Rodrigo Sauco y Sanz-Arcega (2023: 155), genera notorios problemas de equidad horizontal, pues se dispensa un trato fiscal desigual a hogares con una capacidad económica similar en función de si existe o no vínculo matrimonial cuando, en realidad, tienen la misma capacidad económica.

Al objeto de evitar esos problemas de equidad horizontal derivados de una definición legal de unidad familiar alejada de la realidad social actual, proponemos atender en el diseño y configuración del ámbito subjetivo de la deducción reembolsable que proponemos al concepto de “unidad de convivencia” ofrecida por la literatura económica<sup>31</sup> en detrimento del concepto legal de unidad familiar fijado por el artículo 82 LIRPF.

El concepto de unidad de convivencia al que proponemos recurrir encuentra su fundamento en la presunción de intercomunicación de recursos económicos en casos de

---

<sup>30</sup> El *Earnings Supplement Project* fue un complemento salarial temporal para personas que salían de la asistencia social y aceptaban empleo a tiempo completo, otorgando hasta tres años de ayuda equivalente a la mitad de la diferencia entre sus ingresos y un umbral (~CA\$37.000). Aumentó la participación laboral y redujo la dependencia, aunque sus efectos se concentraron en las primeras etapas.

<sup>31</sup> Rodrigo Sauco y Sanz-Arcega (2023: 155).

convivencia en el mismo domicilio donde existe interdependencia económica entre los miembros de dicha unidad de convivencia. Y una de las principales ventajas que presenta es que no resulta ajeno al ámbito de las prestaciones sociales en nuestro país, siendo utilizado en el ámbito de las pensiones no contributivas (en concreto en el artículo 363.5 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en adelante LGSS) y en relación con la pensión y prestación de orfandad (artículo 224.4 LGSS).

Pero es en relación con el Ingreso Mínimo Vital donde este concepto de unidad de convivencia es más ampliamente utilizado, pudiendo encontrar una definición legal del mismo en el artículo 6 párrafo 1 de la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el Ingreso Mínimo Vital (en adelante, LIMV). Según esta definición, «[s]e considera unidad de convivencia la constituida por todas las personas que residan en un mismo domicilio y que estén unidas entre sí por vínculo matrimonial, como pareja de hecho o por vínculo hasta el segundo grado de consanguinidad, afinidad, adopción, y otras personas con las que convivan en virtud de guarda con fines de adopción o acogimiento familiar permanente». A esto debe añadirse que, el precepto recoge también una definición de pareja de hecho definiéndola como aquella «constituida con análoga relación de afectividad a la conyugal por quienes, no hallándose impedidos para contraer matrimonio, no tengan vínculo matrimonial, ni constituida pareja de hecho con otra persona y acredite en dicha constitución»<sup>32</sup>.

Es cierto que el recurso al concepto de unidad de convivencia tal y como es definido en la LIMV a los solos efectos de la aplicación de esta deducción reembolsable que proponemos –mientras que para el resto de los aspectos del impuesto que se refieren a la unidad familiar se acude a la definición que de esta ofrece el artículo 82 LIRPF– genera cierto efecto de dualidad dentro del propio impuesto. Sin embargo, no creemos que genere disfuncionalidades internas puesto que el recurso al concepto de unidad de convivencia previsto en la LIMV estaría acotado de forma clara y exclusiva al ámbito objetivo de esta deducción reembolsable sin interactuar con otros elementos del impuesto. Paralelamente, tampoco creemos que pudiera suponer un aumento excesivo de la carga de trabajo de la AEAT debido a que las dos ideas vertebradoras del concepto de unidad de convivencia del artículo 6 LIMV (la convivencia continuada en el mismo domicilio, por un lado, y la dependencia económica, por otro) son fácilmente verificables y controlables de forma automática o sencilla por la AEAT.

En este sentido y en lo que se refiere a la verificación de la convivencia continuada en el mismo domicilio de todas las personas que integran la unidad de convivencia, el

---

<sup>32</sup> Según el artículo 24.1 LIMV: «La existencia de pareja de hecho se acreditará mediante certificación de la inscripción en alguno de los registros específicos existentes en las comunidades autónomas o ayuntamientos del lugar de residencia, en su caso, o documento público en el que conste la constitución de dicha pareja. Tanto la mencionada inscripción como la formalización del correspondiente documento público deberán haberse producido con una antelación mínima de dos años con respecto a la fecha de la solicitud de la prestación, no requiriéndose este plazo en el caso de que existan hijos o hijas en común. No se exigirá el requisito de inscripción en un Registro de parejas de hecho, ni constitución de dicha pareja en documento público, en el caso de que se tengan hijos o hijas comunes».

empadronamiento conjunto se erige como prueba principal. Dado que la AEAT puede obtener y cruzar datos de forma automática con los Ayuntamientos (responsables directos de la gestión del Padrón Municipal de Habitantes), los Registros Civiles<sup>33</sup>, el Instituto Nacional de Estadística, los Servicios Sociales<sup>34</sup>, etc., no consideramos que las actuaciones de comprobación relativas a la unidad de convivencia tal y como es definida en la LIMV revistieran gran complejidad ni consumieran una gran cantidad de recursos de la Administración tributaria.

Por otro lado, y en cuanto a la constatación de la existencia de dependencia económica por la AEAT, no creemos que fuera tampoco una tarea especialmente gravosa para ésta ya que la LIMV no exige literalmente que los miembros “dependan económicamente unos de otros”, sino que la lógica de la norma opera como si tal dependencia existiera de manera implícita. Es decir, no es necesario acreditar que unas personas mantienen económicamente a otras dentro del hogar, sino que esta idea de dependencia económica se traduce en un cómputo conjunto de las rentas de todos los integrantes de la unidad de convivencia para determinar el derecho y la cuantía de la prestación. A la vista de que la AEAT posee información sobre los ingresos de los distintos contribuyentes (rendimientos del trabajo, prestaciones por desempleo, pensiones, subsidios y otras prestaciones...) o puede acceder a la misma de forma automatizada, no resultaría gravoso para la AEAT su verificación y control.

Como conclusión podemos afirmar que, aunque la configuración de la deducción sobre una base familiar no está exenta de problemas, defendemos su implantación en nuestra propuesta por diversos motivos.

En primer lugar, por motivos de equidad horizontal pues la concesión de esta deducción debe atender a la verdadera capacidad económica de la unidad familiar de convivencia valorada en su conjunto, es decir y tomando prestada la terminología de la ciencia económica, debe atenderse al verdadero nivel de rentas del hogar económico. Así pues, la configuración de la deducción sobre una base familiar permite adaptar mejor tanto el impuesto como la prestación social articulada a través de la deducción reembolsable que proponemos a la composición de las rentas del hogar.

En segundo término, porque consideramos que conceder a la deducción reembolsable que proponemos una base familiar está más en consonancia con la posibilidad de tributar de forma conjunta en el IRPF, ya que en este sistema también se tienen en cuenta las rentas de todos los integrantes de la unidad familiar.

Finalmente y en tercer lugar, debido a que el diseño familiar de esta deducción es más apropiado no sólo para valorar de forma más adecuada las circunstancias personales que pueden llegar a exigirse junto con el umbral de rentas para el disfrute de esta deducción<sup>35</sup>,

<sup>33</sup> Pues se presume que las personas unidas por vínculos familiares o equivalentes (matrimonio, pareja de hecho, parentesco hasta segundo grado, adopción, guarda o acogimiento) residen de forma continuada en el mismo domicilio.

<sup>34</sup> La consulta a los Servicios Sociales puede ser necesaria en aquellos casos en los que los convivientes no tienen los vínculos exigidos por ley, ya que en estas situaciones en el marco de la solicitud del IMV los solicitantes deben aportar un certificado emitido por estos servicios que acredite que viven juntos de forma efectiva y forman una unidad estable.

<sup>35</sup> Recuérdese que, como hemos afirmado anteriormente, no vemos obstáculo alguno para que el legislador pudiera exigir, junto al cumplimiento del umbral de rentas, otras circunstancias de carácter personal por parte del contribuyente.

sino porque esta configuración personal puede resultar también útil para adecuar con mayor precisión la cuantía de la deducción en el posterior proceso de cálculo del impuesto (cuestión que abordaremos seguidamente) en función de las circunstancias de los miembros de la unidad de convivencia en caso de optar por graduar la cuantía de la deducción según las circunstancias personales y nivel de renta del contribuyente y de su unidad familiar, posibilidad a la que nos referiremos en este trabajo.

En cuanto a las concretas reglas aplicables para proceder al cálculo<sup>36</sup> de este umbral de rentas, aunque su regulación y desarrollo a nivel reglamentario resultarían más adecuados, consideramos oportuno realizar en este trabajo una serie de precisiones que, desde nuestro punto de vista, deberían guiar este desarrollo reglamentario.

En primer lugar, consideramos imprescindible modular el importe de este umbral de rentas en función del número de integrantes de la unidad de convivencia. Asimismo, consideramos que para el cálculo de las rentas de la unidad de convivencia deberían tenerse en cuenta todo tipo de rentas –incluidas las rentas derivadas del trabajo, para evitar un efecto desincentivador del acceso al mercado laboral– sin que la percepción de algún tipo de renta en concreto fuera motivo de privación del acceso a esta deducción. No obstante, creemos que sería aconsejable el establecimiento de reglas de cálculo distintas en función del tipo de renta de que se trate<sup>37</sup>.

Paralelamente, a este umbral de rentas obtenidas por el contribuyente y, en su caso, por los miembros de la unidad de convivencia, creemos que también debería tenerse en cuenta el patrimonio neto del contribuyente y, en su caso, de todos los miembros integrantes de la unidad de convivencia estableciéndose un valor máximo (que no debería tener en cuenta el valor del inmueble que tenga la consideración de vivienda habitual) cuya superación determinaría la privación del derecho al disfrute de esta deducción<sup>38</sup>.

### 2.2.2. *Especial referencia a los contribuyentes no obligados a presentar autoliquidación y a los no contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

Las reflexiones que llevaremos a cabo en este apartado, toman como punto de partida la delimitación del ámbito subjetivo de esta deducción que hemos realizado acotándolo a aquellos contribuyentes cuyas rentas no sobrepasen el 60% de la mediana de renta nacional. A la vista de los últimos datos facilitados por el INE (2023b), en el año 2023 la mediana de renta nacional se situó en 18.316 euros<sup>39</sup>, por lo que podemos afirmar que el 60% de dicha cantidad asciende a 10.989,6 euros.

---

<sup>36</sup> Consideramos que debería procederse al cálculo de este umbral de rentas de forma anual y referido al período impositivo que se autoliquida, coincidiendo con el período impositivo del IRPF, de manera que la superación del umbral en un ejercicio fiscal no suponga la pérdida del derecho al disfrute de esta deducción en el ejercicio siguiente.

<sup>37</sup> Tal y como hace el artículo 20 de la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el Ingreso Mínimo Vital.

<sup>38</sup> A imagen y semejanza a lo previsto en el artículo 11.3 de la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el Ingreso Mínimo Vital.

<sup>39</sup> Instituto Nacional de Estadística (2023b), Indicadores de calidad de vida, Renta media y Mediana 2023, [[https://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?path=/t00/ICV/dim1/l0/&file=11101\\_2.px#\\_tabs-tabla](https://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?path=/t00/ICV/dim1/l0/&file=11101_2.px#_tabs-tabla)].

Este importe resulta sensiblemente inferior a las cantidades que el artículo 96 LIRPF fija en relación con la obligación de presentar autoliquidación por lo que, *a priori*, los contribuyentes potencialmente beneficiarios de esta deducción no tendrían la obligación de presentar la autoliquidación, salvo que concurriera alguna de las circunstancias previstas en dicho precepto (por ejemplo, la existencia de varios pagadores, o la condición de trabajador por cuenta propia) que hiciera nacer la obligación de presentar autoliquidación o el contribuyente fuera beneficiario del Ingreso Mínimo Vital, dada la obligación de presentar autoliquidación que los artículos 2.c) y 36.1.f) LIMV establecen sobre las personas titulares del mismo y el resto de personas integrantes de la unidad de convivencia<sup>40</sup>.

En estos casos en los que los potenciales beneficiarios de la deducción reembolsable que proponemos no tuvieran la obligación de presentar la autoliquidación del IRPF, a la luz del papel de este impuesto en la articulación de prestaciones sociales a las personas con rentas bajas que reclamamos en este trabajo, proponemos la adopción de medidas adicionales al objeto de asegurar la universalidad del acceso a las prestaciones sociales articuladas a través de estas deducciones reembolsables.

En este sentido y en línea con lo apuntado por el Comité (2022: 150-151), resaltamos la conveniencia de ampliar a estos colectivos la obligación de declarar al objeto de aumentar la tasa de aprovechamiento de la prestación social integrada en el IRPF. Sobre esta ampliación de la obligación de presentar la autoliquidación, el Comité apunta que no supondría un coste de cumplimiento significativo para los contribuyentes pues dicho coste es «muy reducido, teniendo en cuenta que la elaboración y presentación de las autoliquidaciones del impuesto están altamente informatizadas» por lo que «el incremento de costes para la Administración tampoco sería relevante».

En caso de que no concurriera la necesaria actuación del legislador para llevar a cabo la extensión de la obligación de declarar en estos casos, en línea con lo expresado por el Comité (2022: 152), consideramos que podría resultar positivo que, como medida supletoria, la AEAT pusiera en marcha un sistema de comunicaciones individualizadas<sup>41</sup> a los potenciales beneficiarios de esta deducción que no sobrepasaran los umbrales máximos que determinan el nacimiento de la obligación de presentar la autoliquidación ni reunieran otras circunstancias previstas en la normativa que determinan esta obligación al objeto de informarles<sup>42</sup> de su derecho de disfrute de esta deducción reembolsable a la que podrían acceder si, voluntariamente, presentaran su autoliquidación.

---

<sup>40</sup> La norma impone esta obligación aunque el Ingreso Mínimo Vital es una renta exenta, por lo que no tendrán que incluirla en su declaración salvo que, junto al Ingreso Mínimo Vital se perciban otras ayudas a colectivos con riesgo de exclusión social como la renta mínima de inserción, rentas garantizadas y ayudas similares de CC. AA. y ayuntamientos y la cuantía de la suma de ellas exceda de 12.600 euros, en cuyo caso la cuantía que exceda de este importe deberá tributar como rendimientos del trabajo.

<sup>41</sup> El Comité (2022: 152) propone poner en marcha un mecanismo similar al sistema sencillo de comunicaciones individualizadas a todos los perceptores de renta que la AEAT utiliza para informar de la situación tributaria de cada contribuyente en términos absolutos y en relación con los demás perceptores.

<sup>42</sup> En un sentido similar se pronuncia Fernández Amor (2017: 484) al indicar que «utilizando la información disponible, la administración podría comunicar al administrado su derecho a solicitar la percepción del beneficio fiscal».

Somos conscientes de que ambos mecanismos propuestos (tanto la extensión de la obligación de declarar, como el envío de comunicaciones por la AEAT) son susceptibles de presentar barreras prácticas que obstaculizaran la universalidad de la medida.

Por ejemplo, la extensión de la obligación de declarar, aunque aseguraría una cobertura universal a todos los potenciales beneficiarios al verse obligados a presentar la autoliquidación, podría suponer una carga administrativa para personas con bajos recursos, escaso conocimiento fiscal y bajas o nulas habilidades digitales, llegando incluso a generar riesgo de sanciones por incumplimiento. Asimismo, aunque cupiera pensar que las autoliquidaciones de esos sujetos son sencillas y fáciles de cumplimentar, no debe descartarse la posibilidad de que en algunos casos la cumplimentación de alguna de ellas fuera más compleja requiriendo de asistencia profesional y generándose así gastos que pueden desincentivar su cumplimentación y presentación.

Paralelamente, aunque el sistema de comunicaciones por parte de la AEAT implica un enfoque proactivo –sobre la base de la abundante información que ya obra en su poder, así como la posibilidad de acceso a la información necesaria (por ejemplo, datos de la Seguridad Social)– en virtud del cual la Administración tributaria asume una cierta función facilitadora que puede resultar más efectiva entre la población vulnerable (al suponer una menor carga administrativa para el ciudadano), lo cierto es que puede encontrarse con una tasa de respuesta potencialmente baja. Este reducido nivel de respuesta podría deberse bien a una falta de actuación del ciudadano que ignora la comunicación por falta de comprensión o desconocimiento de su alcance, bien a la falta de recepción de la comunicación debido a la falta de actualización de datos de contacto y domicilio fiscal de este colectivo que, en ocasiones, presenta una alta movilidad.

Ante los inconvenientes de ambos sistemas y la dificultad de predecir qué sistema ofrecería una mayor tasa de respuesta, proponemos la implantación de un sistema escalonado en dos fases. En la fase inicial podría implantarse un sistema de comunicaciones individualizadas que debería ir acompañado de campañas de información en distintos canales de comunicación y en colaboración con organizaciones sociales, ONG y entidades locales que pudieran tener un contacto más directo con la población de rentas más bajas debido a la labor asistencial que desarrollan y de una actividad de monitorización de la tasa de respuesta y cobertura de la población alcanzada que identificara las barreras de acceso para su posterior eliminación.

En una fase posterior, a la luz de la tasa de respuesta obtenida en la primera fase, se podría considerar la extensión de la obligación de declaración de estos colectivos. En este caso podría resultar conveniente adoptar un sistema de borrador de la autoliquidación que sería enviado al contribuyente con el importe a percibir derivado de la deducción reembolsable, así como los datos utilizados por la Administración tributaria para su cálculo y que el contribuyente sólo tendría que confirmar o modificar. Incluso podría considerarse la posibilidad de que en estos casos en concreto el borrador se confirmara automáticamente sin necesidad de ninguna actuación por parte del contribuyente, tal y como sucede en los casos de aceptación tácita (también denominado sistema de *deemed acceptance* o *non-mandatory acceptance*) implantada en países como Finlandia, Eslovenia y Dinamarca (C.D. Howe Institute, 2022 y OECD, 2019: Annex A, Table D.16). No obstante, para implantar esta opción de aceptación tácita sería imprescindible contar con un marco normativo claro y garantista que permitiera a la AEAT emitir este tipo de

propuestas de liquidación con efectos jurídicos vinculantes, sin que los derechos de los contribuyentes se vieran comprometidos<sup>43</sup>.

Por otro lado, debemos hacer una expresa referencia a la particular situación en la que quedarían aquellos sujetos que no son contribuyentes del IRPF por carecer totalmente de rentas<sup>44</sup> y, por tanto, se ven excluidos del colectivo de trabajadores pobres a los que va destinada la deducción reembolsable que proponemos a pesar de encontrarse incluso en una situación de mayor necesidad económica para satisfacer sus necesidades básicas.

Para permitir el acceso de estos sujetos a la deducción reembolsable que proponemos, una solución sencilla pasaría por permitirles presentar de forma voluntaria una autoliquidación especial de cuota cero a los únicos efectos de solicitar el disfrute de este beneficio fiscal. Un mecanismo similar se puso en práctica en el marco del *Recovery Rebate Credit (RRC)*<sup>45</sup> estadounidense, aplicable durante la pandemia en relación con el cual y en el ejercicio 2020 el *Internal Revenue Service* norteamericano incluso habilitó un portal en línea para que las personas sin ingresos o con ingresos muy bajos (por debajo del mínimo requerido) pudieran solicitar y recibir estos pagos de estímulo cuyo disfrute en principio estaba asociado a la condición de contribuyente del impuesto personal sobre la renta que debía presentar la debida autoliquidación anual.

No obstante, en caso de que el legislador considerara que recurrir al sistema tributario para articular una deducción reembolsable en los casos de ausencia de rentas pudiera resultar forzado y generar riesgo de desnaturalizar los mecanismos de naturaleza tributaria en favor de una naturaleza exclusivamente asistencial al no existir ningún tipo de obligación tributaria subyacente, consideramos viable articular junto a las tradicionales medidas de carácter estrictamente social<sup>46</sup> otro tipo de medidas. Este tipo de

<sup>43</sup> Debido a los desafíos tanto técnicos como jurídicos que la implantación de este sistema de aceptación tácita conlleva, sería conveniente comprobar previamente su viabilidad, por ejemplo, a través de una fase piloto limitada a un número reducido y predeterminado de sujetos al objeto de monitorizar la tasa de aceptación, así como los posibles errores e incidencias que pudieran producirse, para posteriormente, escalar su implantación.

<sup>44</sup> Siendo aconsejable también establecer un valor de patrimonio de cuantía reducida de titularidad de estos sujetos sin rentas que podría no tener en cuenta el valor de la vivienda habitual.

<sup>45</sup> El *Recovery Rebate Credit* (Crédito de Reembolso de Recuperación) es un beneficio fiscal que actúa como una deducción reembolsable que -actuando como un mecanismo de ajuste técnico- tiene como fin permitir a los contribuyentes reclamar los *Economic Impact Payments* (que fueron los pagos directos de estímulo distribuidos durante la pandemia (2020-2021)). Aunque el *Recovery Rebate Credit* (RRC) estaba vinculado a la declaración del impuesto federal sobre la renta personal (Formulario 1040 o 1040-SR), se permitió a los sujetos que no eran contribuyentes de este impuesto acudir a este mecanismo. El sistema híbrido integrado constituido por los *Economic Impact Payments* y el *Recovery Rebate Credit* representa una innovación significativa en el derecho tributario federal estadounidense, estableciendo un precedente para la utilización del sistema fiscal como vehículo de política económica de emergencia.

<sup>46</sup> Entre las que se encontrarían: (1) las prestaciones sociales concedidas y gestionadas por los organismos de la Seguridad Social y por los servicios sociales ya sean estatales o autonómicos como las prestaciones económicas sociales tradicionales (concedidas y gestionadas por los servicios sociales); (2) el gestionado por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) y cuya cuantía en estos casos podría llegar a verse incrementada. Contemplamos esta posibilidad de incremento dado que nuestra propuesta configura esta deducción reembolsable compatible con el IMV, consi-

medidas que perseguirían paliar la exclusión de los sujetos sin rentas del ámbito subjetivo de la deducción reembolsable que proponemos podrían presentar naturaleza asistencial si bien gestionadas por la Administración tributaria<sup>47</sup> o bien podría tratarse de medidas de naturaleza estrictamente tributaria.

En cuanto a medidas de naturaleza tributaria en sentido estricto de las que pudieran beneficiarse como alternativa estos sujetos sin renta al objeto de garantizar la cobertura de sus necesidades básicas, creemos que la instauración de un sistema de devolución de IVA pagado o de transferencias compensatorias por el IVA desembolsado dirigidas a las rentas más bajas podría ser una buena alternativa a la deducción reembolsable que proponemos para este colectivo. Y ello porque este mecanismo de devolución tendría la virtud de compensar la regresividad del impuesto sobre productos de consumo básico al mismo tiempo que permitiría mantener los tipos impositivos del IVA sin rebajas que pudieran resultar regresivas al beneficiar especialmente a las rentas más altas. Además, se trata de una opción ampliamente avalada ya que se alinearía con las propuestas formuladas por el conocido como Informe Mirrlees (2011), el Fondo Monetario Internacional<sup>48</sup>, la OECD (2014, 2024), la Comisión Europea<sup>49</sup>, y el Comité (2022: 116, 160), así como por numerosas voces de la doctrina<sup>50</sup> que apuestan por potenciar la progresividad en este impuesto (potencialmente regresivo) mediante transferencias o créditos a las rentas bajas.

### 2.2.3. Cálculo del importe de la deducción y transferencia de fondos al contribuyente

El importe de esta deducción podría venir dado por una cuantía fija<sup>51</sup>, tal y como sucede en la actualidad con la deducción por maternidad o las deducciones por familia

deramos que, en los casos de sujetos no contribuyentes del IRPF por carencia total de rentas, el importe de dicho IMV podría verse en ocasiones incrementado con el fin de no situar a estos no contribuyentes en una peor situación económica al recibir en conjunto un importe menor de ayudas sociales en comparación con los contribuyentes del IRPF que pueden compatibilizar el IMV y la deducción reembolsable; (3) la concesión de bonos de consumo básico, una de cuyas versiones más modernas es el Programa Básico (Tarjeta de Consumo Básico) para el periodo 2025-2028 que está cofinanciado al 90% por el Fondo Social Europeo Plus 2021/2027. Se trata de una iniciativa de la Junta de Andalucía en colaboración con Cruz Roja, articulada como subvención directa del Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030. En aplicación de este programa, se ingresará directamente la ayuda económica en una tarjeta monedero o vale canjeable con la que las personas beneficiarias podrán hacer compra en los supermercados de productos de primera necesidad.

<sup>47</sup> Este fue el caso, por ejemplo, de la ayuda de 200 euros para personas de bajo nivel de ingresos y patrimonio regulada por el Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad. Esta ayuda se tramitó íntegramente ante la AEAT mediante formulario electrónico y pago único a hogares vulnerables, incluidos no declarantes.

<sup>48</sup> Véase el informe publicado por el Fondo Monetario Internacional y elaborado por De la Feria y Swistak (2024).

<sup>49</sup> Véase el Informe publicado por la Comisión Europea y elaborado por Maier Essinger y Ricci (2022).

<sup>50</sup> Entre las que se encuentran De Oordt (2018), Thomas (2020) y Warwick *et al.* (2022).

<sup>51</sup> A favor de esta posibilidad también se pronuncia Fernández Amor (2017: 483) quien no encuentra obstáculo para fijar una cuantía de deducción fija a imagen y semejanza de lo que sucede con la deducción por maternidad.

numerosa o personas con discapacidad a cargo reguladas en los artículos 81 y 81 bis LIRPF respectivamente, o bien podría ser un importe variable individualizado para cada contribuyente resultado de un método de cálculo<sup>52</sup> que tuviera en cuenta el nivel de rentas obtenidas por el perceptor, siendo aconsejable tener también en cuenta otras circunstancias personales y/o familiares de éste<sup>53</sup>.

Otra fórmula de cálculo del importe individualizado de la deducción podría venir dado por la vinculación del importe de la deducción a algún indicador público de referencia como, por ejemplo, el Salario Mínimo Interprofesional (SMI), el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) o un determinado porcentaje del salario medio, de manera que el importe de la deducción fuera el necesario para que los ingresos del contribuyente alcanzaran el importe del SMI, del IPREM o del porcentaje del salario medio que se fijara.

Igualmente, y a la luz de la compatibilidad de la deducción reembolsable que proponemos con otras prestaciones sociales a la que antes hemos hecho referencia, consideramos que esta percepción simultánea de rentas podría ser tenida en cuenta para el cálculo del importe de la deducción y a tal efecto proponemos adoptar algún tipo de medida de coordinación o limitación del importe de las prestaciones para reflejar el aumento de capacidad económica del perceptor.

Una de estas medidas podría ser la reducción progresiva de la cuantía de la deducción a la vista del importe de otras prestaciones económicas sociales paralelamente percibidas por el contribuyente o los miembros de su unidad familiar. Mientras que otra opción pasaría por la eliminación de la exención respecto de la renta obtenida por la aplicación de esta deducción al sobrepasar un determinado nivel de rentas, como sucede con la fiscalidad del Ingreso Mínimo Vital<sup>54</sup>, si bien en esta última hipótesis esta medida debe

---

<sup>52</sup> Según Fernández Amor (2017: 483) «[l]as fórmulas de cuantificación son variadas, aunque podrían resumirse en dos. Por un lado, están aquellas que se configuran como un porcentaje del rendimiento obtenido por la actividad desempeñada que puede variar en función de las características del perceptor (por ejemplo, el EITC). Por otro lado, aquellas fórmulas basadas en la valoración de las circunstancias del perceptor (discapacidad, familiar, percepción de ayudas sociales, etc.) que se añaden a un tramo básico (por ejemplo, el WTC)».

<sup>53</sup> A este respecto Fernández Amor (2017: 483) considera que el importe de esta deducción debe tener en cuenta siempre el nivel de ingresos del contribuyente y debería disminuir de forma progresiva el importe de esta deducción de forma progresiva en la medida que se adquiere una suficiencia en los rendimientos por actividades económicas. Sobre esta idea también abunda Zalakain (2019: 115) quien señala que «[e]n algunos de los sistemas aplicados la compensación tiene, hasta un nivel salarial determinado, un carácter progresivo (la deducción crece a medida que aumentan los ingresos salariales) y decreciente a partir de ese umbral (decrece a medida que los ingresos propios aumentan), de forma que, superado el máximo de ingresos salariales fijado, el derecho a la compensación desaparece».

<sup>54</sup> El Ingreso Mínimo Vital está exento de tributación, siempre que, junto con otro tipo de ayudas como rentas mínimas de CC. AA. y similares no superen anualmente el 1,5 del Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) fijado en 11.279,39 euros. No obstante, en el caso de que el beneficiario perciba otras prestaciones sociales como la renta mínima de inserción de alguna Comunidad Autónoma u otro tipo de ayudas de otras entidades que en suma superen los 11.279,39 euros anuales, el exceso ya no disfrutará de la exención estando gravado y teniendo la consideración de rendimiento de trabajo personal.

diseñarse con ciertas cautelas para evitar que en estos casos el tipo marginal efectivo del contribuyente aumente de forma excesiva<sup>55</sup> y la renta disponible acabe siendo –paradójicamente– menor tras la aplicación del impuesto<sup>56</sup>.

En cualquier caso, la elección de un sistema u otro no puede llevarse a cabo desde una simple perspectiva teórico-normativa, sino que debe llevarse a cabo de forma cuidadosa, persiguiendo el objetivo de maximizar los resultados redistributivos. Al objeto de asegurar la consecución de este objetivo sería altamente aconsejable llevar a cabo estudios empíricos desde la perspectiva de la ciencia económica con el fin de determinar la forma de cálculo del importe de esta deducción reembolsable que alcanzara unos mayores efectos redistributivos.

Sea cual fuere el método de cuantificación del importe de esta deducción reembolsable consideramos que, en clara analogía a lo que sucede en relación con el mínimo personal, el importe de la prestación neta percibida por el contribuyente por aplicación de esta deducción debería considerarse una renta exenta del IRPF<sup>57</sup>.

Asimismo, en caso de que la aplicación de esta deducción reembolsable originara una transferencia de fondos al contribuyente, ésta podría ser abonada al contribuyente de forma periódica o en forma de pago único siendo posible su percepción de forma anticipada a través de un pago mensual si así lo solicita el contribuyente tal y como sucede actualmente con la deducción por maternidad o las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo. Igualmente, Fernández Amor (2017: 484) propone un sistema mixto de percepción para este tipo de deducción reembolsable que combina la transferencia efectiva de una parte y la deducción en el IRPF de otra parte, a imagen y semejanza del *Working Income Tax Benefit* canadiense o el *Earned Income Tax Credit* estadounidense.

#### 2.2.4. Aspectos territoriales

La exposición detallada de nuestra propuesta no puede pasar por alto dos hechos relevantes que nos obligan a plantearnos qué nivel de gobierno (estatal y/o autonómico) sería competente para introducir y regular una deducción reembolsable como la que proponemos.

Estos dos hechos son, por un lado, la configuración del IRPF como un impuesto estatal parcialmente cedido a las CC. AA. de régimen común cuya cesión incluye ciertas competencias normativas –previstas en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009)–, que podrían constituir

---

<sup>55</sup> En nuestro estudio en concreto, el tipo marginal efectivo se identifica con el porcentaje en que el incremento de renta disponible se ve reducido por la acción del impuesto.

<sup>56</sup> También muestra su preocupación por esta cuestión Rodrigo Saucó y Sanz-Arcega (2023: 162-163).

<sup>57</sup> En este sentido también se pronuncia Fernández Amor (2017: 484) quien fundamenta su opinión en un principio de suficiencia en la remuneración que ha de recibir el contribuyente.

la base jurídica que habilitara a las CC. AA. de régimen común<sup>58</sup> a regular una deducción de este tipo.

Y, por otro lado, el hecho de que la titularidad de los impuestos medioambientales (llamados en nuestra propuesta a financiar esta deducción) recae tanto en el Estado como en las CC. AA. (al haber impuestos de carácter medioambiental estatales –algunos de ellos cedidos a las CC. AA.– que conviven con impuestos propios autonómicos de carácter medioambiental). Este hecho implica que ambos niveles de gobierno contarían con recursos para, sobre la base de la teoría del doble dividendo ambiental, financiar la introducción de una deducción reembolsable para contribuyentes en el IRPF de rentas bajas.

En una primera aproximación a la determinación del nivel de gobierno que debería regular esta deducción, tal vez, lo lógico sería pensar que la solución más razonable demandaría que el responsable de la creación y financiación de esta medida fuera el nivel territorial que tuviera la competencia para gestionar este tipo de prestaciones económicas sociales en el caso de que revistieran la forma de prestaciones económicas tradicionales. Esta reflexión nos lleva a realizar un análisis sobre la titularidad competencial en materia de prestaciones económicas sociales al objeto de determinar qué nivel territorial ostenta el título competencial en materia de prestaciones económicas sociales.

Las prestaciones económicas sociales son un tipo de prestaciones de servicios sociales<sup>59</sup> que se incluyen dentro de la acción protectora de la Seguridad Social<sup>60</sup> sobre la que el Estado tiene competencia exclusiva en materia de legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución<sup>61</sup> de estos servicios por las CC. AA. en virtud del artículo 149.1.17<sup>a</sup> de la Constitución española (en adelante, CE).

Aunque en principio podría pensarse que las competencias de las CC. AA. en materia de servicios sociales se limitan exclusivamente a facultades de ejecución a la vista de lo establecido en dicho precepto constitucional, lo cierto es que cabe afirmar que las CC.

---

<sup>58</sup> A continuación, cuando nos referimos a las CC. AA. debe entenderse que nos referimos a las CC. AA. de régimen común. En cuanto a las CC. AA. forales del País Vasco y Navarra, consideramos que, a la vista de su régimen especial y sus más amplias capacidades normativas, nada obstaría a la introducción de una deducción reembolsable para rentas bajas en los términos que proponemos en el IRPF de los territorios forales. En este sentido también se pronuncia Fernández Amor (2017: 485).

<sup>59</sup> Dentro del concepto de servicios sociales es posible distinguir dos tipos de prestaciones: por un lado, las prestaciones técnicas o en especie (como, por ejemplo, la asistencia sanitaria o la prestación farmacéutica) y, por otro lado, las prestaciones económicas (como pensiones, desempleo, indemnización por lesiones o incapacidad).

<sup>60</sup> En la actualidad, la acción protectora del sistema de Seguridad Social viene definido en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social siendo regulada por el Capítulo IV del Título I de esta norma. No obstante, como afirma Arenas Viruez (2016: 75) «incluso desde antes de la promulgación de la CE, los servicios sociales se incluían dentro de la acción protectora del sistema de Seguridad Social».

<sup>61</sup> La totalidad de las Comunidades Autónomas han asumido la competencia de gestión y ejecución sobre dichos servicios sociales, centralizados a nivel estatal en el IMSERSO.

AA. ostentan actualmente la titularidad de ciertas competencias en materia de servicios sociales, siendo tres las circunstancias que han posibilitado la asunción de competencias en esta materia por las CC. AA.

La primera de ellas se debe a que, desde un punto de vista constitucional, la competencia relativa a los servicios sociales no está incluida de forma expresa ni entre las competencias del Estado ni entre las competencias de las CC. AA., a diferencia de lo que sucede con la Seguridad Social y la asistencia social. Esta falta de asignación expresa, en opinión de Arenas Viruez (2016: 76) abre la puerta a que las CC. AA. pudieran asumir dicha competencia sobre la base del artículo 149.3 CE al prever este que «Las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos»<sup>62</sup>.

En segundo lugar, debido a que el concepto y contenido de la asistencia social, competencia exclusiva de las CC. AA. en virtud del artículo 148.1.20ª CE, ha sido objeto de una interpretación tan amplia por parte del Tribunal Constitucional (TC) que en la actualidad va mucho más allá de la clásica asistencia social al haber señalado en su trascendental Sentencia 239/2002, de 11 de diciembre, que «nada impediría desde la perspectiva de la legitimidad constitucional que las Comunidades Autónomas con competencia en materia de “asistencia social” otorgasen ayudas de esta naturaleza a colectivos de personas que, aun percibiendo prestaciones asistenciales del sistema de Seguridad Social, se encontraran en situación de necesidad». Si bien nuestro TC condiciona esta afirmación a que con esa cobertura no se produzca una modificación o perturbación del sistema de Seguridad Social, de su régimen jurídico básico o de su régimen económico<sup>63</sup>.

Esta amplia interpretación, ha consumado un desplazamiento conceptual y material desde la asistencia social hacia los servicios sociales, favoreciendo la asunción de competencias sustantivas en materia de servicios sociales por las CC. AA. Esta asunción de competencias por las CC. AA. ha llegado hasta tal punto que algunos Estatutos de Autonomía han eliminado la asistencia social como materia de competencia exclusiva y la han sustituido por la materia de servicios sociales, entendida como asistencia social externa al sistema de Seguridad Social, siguiendo la clasificación del TC. De esta manera, en palabras de Arenas Viruez (2016: 78) se ha creado un espacio competencial de exclusiva intervención de las CC. AA. en materia de servicios sociales dentro del cual las CC. AA. han aprobado leyes de servicios sociales y en el que el Estado sólo interviene sobre la base del título competencial de la garantía de igualdad en el ejercicio de los derechos prevista en el artículo 149.1.1ª CE.

Un claro ejemplo de este reconocimiento de la competencia exclusiva de las CC. AA. en materia de servicios sociales sobre la base de esta amplia interpretación lo encontra-

---

<sup>62</sup> Comparten esta opinión Cavas Martínez y Sánchez Trigueros (2005: 127), añadiendo que «determinadas CC. AA. han asumido explícitamente competencias en materia de servicios sociales (sin aclarar si se refieren a los de titularidad estatal o a los de Seguridad Social); otras, con independencia de una asunción genérica, recogen sus Estatutos la adquisición de competencia en servicios sociales concretos o específicos de protección social como infancia, minusválidos, tercera edad, etc».

<sup>63</sup> Para un estudio en profundidad de esta sentencia, véase Monereo Pérez (2009: 298 y ss.).

mos en el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Cataluña el cual, en su artículo 166, declara la competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma en materia de asistencia social sobre la base de la cual la Comunidad Autónoma ha aprobado una figura similar al Ingreso Mínimo Vital existente en el ámbito estatal –denominado Renta Garantizada de Ciudadanía– y configurado como una ayuda de asistencia social autonómica. Con este artículo 166, el Estatuto de Autonomía de Cataluña pretende, como afirma nuestro TC, dar a sus competencias sobre asistencia social «un significado omnicomprendivo que engloba tanto a las prestaciones sociales que le son propias en virtud de los citados preceptos, como las que con tal carácter asistencial forman parte del sistema de la Seguridad Social conforme al art. 149.1.17 CE»<sup>64</sup>.

Finalmente, y en tercer lugar, debido a que el TC<sup>65</sup> ha distinguido tres “zonas” prestacionales dentro de la acción protectora de la Seguridad Social asignando la competencia en cada una de ellas al Estado, a las CC. AA. o estableciendo una competencia compartida entre ambos, según el caso.

Efectivamente, el TC distingue en primer término una acción protectora de la Seguridad Social de carácter contributivo, asignando la competencia en este ámbito de forma exclusiva al Estado al objeto de mantener un régimen unitario en todo el territorio nacional en los términos del artículo 149.1.17 CE. Paralelamente, establece una zona prestacional asistencial “externa” al sistema de la Seguridad Social, asignando la competencia en este ámbito de forma exclusiva a las CC. AA. sobre la base del artículo 148.1.20 CE. Finalmente, nuestro TC identifica una tercera zona asistencial “interna” del sistema de la Seguridad Social, configurándola como una “franja común” en la que tanto el Estado como las CC. AA. ostentarían competencias de forma concurrente.

Es precisamente en el marco de la asistencia social “externa” al sistema de Seguridad Social, donde las CC. AA. pueden desarrollar sus servicios sociales al amparo de sus propias competencias si estas han sido adecuadamente asumidas en los respectivos Estatutos de Autonomía<sup>66</sup> y bajo la cobertura proporcionada por el artículo 148.1.20 CE. Asimismo, las CC. AA. también podrían desarrollar sus servicios sociales de forma conjunta con el Estado en la denominada zona asistencial “interna”.

Por todo lo anteriormente expuesto, concluimos que la competencia en materia de prestaciones económicas sociales se encuentra repartida entre las CC. AA. y el Estado en los términos fijados por el TC y, por tanto, ambos niveles territoriales estarían en disposición, desde un punto de vista competencial, de crear y regular una deducción

<sup>64</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 158/2021, de 16 de septiembre, FJº 5.

<sup>65</sup> A través de varios pronunciamientos entre los que destaca la Sentencia 239/2002, de 11 de diciembre entre otras.

<sup>66</sup> Según confirman Cavas Martínez y Sánchez Trigueros (2005: 123), la totalidad de las CC. AA. han asumido la competencia en materia de asistencia social en sus respectivos Estatutos de Autonomía. Algunas de estas CC. AA. han asumido a través de sus Estatutos de Autonomía competencias exclusivas en materia de servicios sociales, lo que ha sido considerado por la doctrina como una extralimitación competencial perpetrada por estos Estatutos de Autonomía «que podría derivar en una posible inconstitucionalidad sobrevenida de los preceptos que regulaban la actividad estatal prestadora de servicios sociales», véanse Alarcón Caracuel (2007: 131) y Arenas Viruez (2016: 77).

reembolsable como la que proponemos. Consecuentemente, nada obstaría a la existencia de una única deducción (bien a nivel estatal como autonómico) ni a la existencia de dos deducciones (una a nivel estatal y la otra de carácter autonómico) aplicables de forma concurrente ya que en ambos casos estas deducciones serían adoptadas desde el respectivo ámbito competencial estatal y/o autonómico.

No obstante las distintas posibilidades apuntadas, consideramos más acorde con el mandato constitucional (en concreto, con la competencia en materia de legislación básica de la Seguridad Social atribuida al Estado por el artículo 149.1.17<sup>ª</sup> CE) que, en caso de adopción de esta deducción reembolsable por un único nivel territorial, éste fuera el nivel estatal (sobre la base de las competencias en materia de legislación básica en el ámbito de la Seguridad Social) al objeto de garantizar un mismo nivel de prestaciones sociales en todo el territorio nacional.

Confirmada la competencia estatal y autonómica para introducir una deducción reembolsable como la que proponemos, debemos avanzar en nuestro análisis con el propósito de determinar si sería posible para las CC. AA. de régimen común aprobar una norma que regulara una deducción reembolsable a la luz de la normativa de cesión del IRPF.

Al objeto de determinar el alcance de las competencias normativas cedidas a las CC. AA. en relación con el IRPF acudimos al artículo 46 de la Ley 22/2009, en concreto a la letra c) de su apartado 1 que habilita a las CC. AA. a regular deducciones en la cuota íntegra autonómica atendiendo, entre otras causas, circunstancias personales y familiares.

En nuestra opinión, una deducción reembolsable para aquellos contribuyentes con rentas bajas que se encuentran en una situación de necesidad de recibir ayuda para cubrir sus necesidades básicas no presenta problemas para ser encuadrada dentro de la categoría de deducción concedida por motivo de las circunstancias personales y familiares<sup>67</sup> ya que la concesión de esta deducción obedece, precisamente, a las circunstancias personales del contribuyente (y, en su caso, de su unidad de convivencia) como es la insuficiencia de renta para satisfacer sus necesidades vitales básicas.

Sin embargo, si bien el primer párrafo del citado artículo 46 habilitaría, desde nuestro punto de vista, la adopción de esta deducción reembolsable por las CC. AA., el apartado 4 constituye un obstáculo insalvable para nuestra propuesta al establecer de forma meridianamente clara que la cuota líquida autonómica no podrá ser negativa. Consecuencia de este veto legal la aprobación de una deducción reembolsable como la que proponemos a nivel autonómico no sería posible en tanto en cuanto se mantuviera la redacción actual del artículo 46.4 de la Ley 22/2009. Consecuentemente, a la luz de esta prohibición legal, debemos desterrar la posibilidad de que la deducción reembolsable objeto de nuestra propuesta fuera introducida a nivel autonómico, siendo únicamente factible su regulación a nivel estatal.

En esta tesitura, Fernández Amor (2017: 486) –quien también considera que el artículo 46 de la Ley 22/2009 impide la creación y regulación de una deducción reembolsable

---

<sup>67</sup> Aunque una opinión opuesta mantiene Fernández Amor (2017: 486), para quien una deducción de apoyo a la insuficiencia de ingresos procedentes del trabajo sería difícil de ajustar al concepto de “circunstancias personales” que se prevé en el artículo 46.1.c) pues este concepto «hace, más bien, alusión a las características del individuo como el sexo, la edad, el estado civil, etc.».

por las CC. AA. de régimen común, si bien por motivos distintos a los que nosotros hemos expuesto— elabora una solución alternativa que merece ser tenida en cuenta ya que permite salvar las limitaciones de la normativa sobre cesión de tributos y deja expedita la vía para que las CC. AA. de régimen común pudieran introducir una medida tributaria similar.

Para elaborar esta solución alternativa Fernández Amor (2017: 487) recurre a la posibilidad de que las CC. AA. establezcan recargos sobre impuestos estatales, entre los que se cuenta el IRPF, prevista por el artículo 12 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). Según este autor, las CC. AA. que desearan introducir una deducción reembolsable deberían aplicar un tipo impositivo alícuota a modo de recargo sobre la base liquidable resultante del IRPF. Al hacer esto, se desarrollaría una estructura propia autonómica en la que encajarían las deducciones de carácter reembolsable (deducible exclusivamente del importe de este recargo autonómico) sin que se interfiriese en la normativa estatal sobre el IRPF, la estructura del tributo o la recaudación que pudiera de él obtenerse. Además, apunta este autor que el establecimiento de este recargo autonómico podría ir acompañado de una reducción a cero de los tipos impositivos de la escala autonómica del impuesto.

En cualquier caso, si la posibilidad apuntada por este autor se materializara, consideramos más acorde con la competencia estatal en materia de legislación básica de la Seguridad Social y al objeto de garantizar a los contribuyentes un trato común en todo el territorio nacional que garantice la igualdad de todos los españoles, que la adopción de una medida de este tipo se llevara a cabo en primera instancia a nivel estatal y que la adopción de este mecanismo sobre la base del artículo 12 LOFCA por las CC. AA. fuera complementaria de aquélla.

En esta hipótesis de adopción simultánea a nivel estatal y autonómico, a la vista de que ambos beneficios fiscales persiguen el mismo objetivo, consideramos imprescindible asegurar la coordinación de estas deducciones reembolsables entre los distintos niveles territoriales (estatal y autonómico) mediante una planificación estratégica coordinada entre los dos niveles territoriales al objeto de alcanzar la máxima eficacia y eficiencia de las diferentes prestaciones en su conjunto.

Por lo que respecta a la posibilidad de que los Territorios Históricos de las Comunidades Autónomas de régimen foral adoptasen una deducción reembolsable como la que proponemos, basada en la teoría del doble dividendo medioambiental<sup>68</sup>, consideramos que nada obsta a su aprobación a la luz de su más amplia autonomía en materia tributaria y la existencia de tributos medioambientales en estos territorios con suficiente poder recaudador como para financiar esta hipotética nueva deducción<sup>69</sup>. De hecho, la

---

<sup>68</sup> Al fundamentar nuestra propuesta de deducción reembolsable en la teoría del doble dividendo ambiental y defender la financiación de este beneficio fiscal con cargo a la recaudación obtenida por los impuestos medioambientales, no creemos que la implantación de una deducción como la que proponemos tuviera un efecto distorsionador en el cálculo de la aportación al Estado de estos Territorios Históricos.

<sup>69</sup> Según el Instituto Vasco de Estadística (Eustat) la recaudación por impuestos ambientales en la Comunidad Autónoma de Euskadi ascendió a 1.398 millones de euros en 2023. No hay datos desagregados publicados sobre la recaudación derivada de impuestos medioambientales en Navarra.

posibilidad técnica de aprobar deducciones de carácter reembolsable se ha materializado en la aprobación de una deducción de la cuota diferencial del IRPF por prestaciones por nacimiento y cuidado de menores adoptada en Navarra<sup>70</sup>.

### 3. REFLEXIONES FINALES

Aunque resulta necesario avanzar hacia una reforma fiscal verde, lo cierto es que algunos impuestos medioambientales –singularmente los que gravan las distintas fuentes de energía– pueden presentar carácter regresivo especialmente en relación con aquellos sectores de la sociedad con niveles de renta más bajos. Sin embargo, estos efectos perniciosos de la imposición medioambiental pueden paliarse a través del propio sistema tributario, convirtiéndolo en una herramienta de distribución de la riqueza.

Aunque actualmente la capacidad redistributiva de los sistemas tributarios modernos esté cuestionada, lo cierto es que el IRPF está llamado a desempeñar un relevante papel para compensar el componente regresivo de los impuestos medioambientales mediante la integración en este impuesto de la acción social protectora.

Si bien es cierto que esta integración tendría como consecuencia una minoración de la recaudación del IRPF e incluso un mayor gasto público (en aquellos casos en los que se produjera una transferencia neta de fondos al contribuyente), esta situación podría verse compensada por el importante volumen de ingresos que generan los impuestos medioambientales. Es, precisamente, en esta idea de reciclaje de la recaudación derivada de la imposición verde donde se plasma la esencia de la teoría del segundo dividendo ambiental, dado que los mayores ingresos derivados de la fiscalidad verde podrían reutilizarse en la bajada de niveles impositivos e incluso la concesión de prestaciones sociales a los contribuyentes de rentas más bajas.

En este trabajo hemos propuesto que esta integración de la acción social protectora en el IRPF –eje central de la imposición sobre las rentas a nivel personal– se articule a través de una deducción reembolsable defendiendo el poder redistributivo de esta solución. En concreto, creemos que esta solución contribuye a la redistribución de la riqueza y aumenta la progresividad del impuesto en comparación con las deducciones fiscales tradicionales. Este efecto se debe a que las deducciones fiscales tradicionales benefician sólo a una parte de la ciudadanía que tiene renta suficiente para disfrutar de la reducción de su carga fiscal operada por estas deducciones fiscales tradicionales, dejando indemnes a aquellos contribuyentes con rentas más bajas (o sin rentas) cuya autoliquidación no arroja una cuota suficiente para disfrutar de las deducciones tradicionales.

Con nuestra propuesta, se universaliza la acción social protectora extendiéndola a todos los contribuyentes del IRPF haciéndola llegar hasta los contribuyentes de rentas bajas (o incluso con ausencia total de rentas, si se optara por esta posibilidad) quienes

---

<sup>70</sup> Esta deducción se regula en concreto en el artículo 68. quater del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que la configura como una deducción en la cuota diferencial aplicable como un pago a cuenta y que, dada su naturaleza de reembolsable, genera derecho de cobro, aunque la cuota líquida del impuesto resulte cero o negativa.

verían complementados sus ingresos a través del IRPF de manera que la implantación de esta medida, en palabras de Zalakain (2019: 135), «permitiría pasar de la idea de la reducción de impuestos a la idea de redistribución».

Como valoración final de nuestra propuesta podemos afirmar que, desde un punto de vista de la redistribución de la riqueza, nuestro planteamiento supera la tradicional separación entre el sistema fiscal –llamado a desarrollar esencialmente una acción recaudadora– y la acción protectora –con vocación de desarrollo de una acción asistencial y redistributiva– para alinearse con la creciente<sup>71</sup> tendencia de fiscalización de políticas sociales<sup>72</sup> cuyo principal efecto es convertir al sistema fiscal en una eficaz herramienta en el diseño de las políticas sociales. De esta manera, nuestra propuesta se incardina en lo que algunos autores<sup>73</sup> han venido a denominar “Estado de Bienestar oculto” o “Estado del Bienestar fiscal”, término utilizado para referirse a la integración de la acción social en el sistema impositivo al objeto de redistribuir la renta de forma análoga a cómo lo hace el Estado de Bienestar tradicional o “visible” a través de transferencias dinerarias de carácter directo.

Por otro lado, desde el punto de vista de la justicia tributaria, nuestra propuesta contribuye a la consecución de una transición ecológica justa en donde la carga fiscal de la imposición medioambiental se distribuye (a través de esta deducción reembolsable) de manera equitativa atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes del IRPF. De esta forma, se contrarrestan los efectos regresivos que dicha fiscalidad verde puede llegar a producir al formular, sobre la base de la teoría del doble dividendo ambiental,

---

<sup>71</sup> Aunque no es en absoluto un fenómeno nuevo (puesto que ya desde la década de los 70 en los Estados Unidos de América se aplica un sistema de créditos fiscales que, posteriormente, se extendieron a otros países anglosajones como Canadá, Australia o Nueva Zelanda), sí que es posible apreciar en los últimos años una tendencia al alza de la fiscalización de las políticas sociales, es decir, la canalización a través del sistema fiscal (mediante beneficios fiscales o tratamientos fiscales ventajosos especialmente en el IRPF) de ayudas a la ciudadanía de carácter social que antes se articulaban de forma independiente en forma de prestaciones sociales directas concedidas por los servicios sociales e incluidas en la acción protectora de la Seguridad Social.

<sup>72</sup> La fiscalización de políticas sociales puede definirse como «aquellas políticas que buscan o mantienen la consistencia en el continuo impuestos-prestaciones, estableciendo un “tramo negativo” de impuesto (esto es, permitiendo que la deducción o desgravación fiscal pueda convertirse en prestación directa), y, a la inversa, posibilitando que se pueda cobrar una prestación como deducción o desgravación fiscal si se tiene renta imponible», véase, Hermida Justo y Noguera (2013: 107). La integración de prestaciones sociales en el sistema tributario puede darse mediante tres mecanismos: un mínimo social fiscalmente integrado, que garantice una renta básica de subsistencia; un impuesto negativo sobre la renta (INR), que otorgue subsidios a quienes no alcancen un umbral mínimo y amplíe la función redistributiva del IRPF; y los créditos fiscales reembolsables, que permiten devoluciones incluso sin cuota a pagar. Aunque los dos últimos mecanismos son muy similares se diferencian en que el INR actúa como instrumento universal, mientras que los créditos reembolsables tienen carácter específico y complementario.

<sup>73</sup> El primero en referirse a esta idea fue Titmuss (1958) quien, en su clásico ensayo “The Social Division of Welfare”, afirmó que un gran número de transferencias de renta desde el Estado a los ciudadanos son pagadas a través del sistema fiscal, de forma que cuando se condicionan a finalidades ligadas con el bienestar social, constituyen prestaciones sociales “ocultas”. Posteriormente fue Howard (1997) quien acuñó el término Estado del Bienestar oculto.

una reutilización de la recaudación obtenida por la fiscalidad medioambiental materializada en la financiación de políticas sociales integradas en el IRPF a través de deducciones reembolsables destinadas a los contribuyentes con rentas más bajas.

Sin embargo, desde este punto de vista de la justicia tributaria, consideramos que la implantación de nuestra propuesta, si bien contribuye a la consecución de niveles más altos de justicia tributaria al implicar una redistribución de la carga tributaria a través de deducciones reembolsables en el IRPF, se ve obligada a convivir con la raíz del verdadero problema que pretendía paliar: los efectos regresivos de la imposición medioambiental, especialmente en el ámbito de la fiscalidad de la energía. Por este motivo, y al objeto de alcanzar mayores cotas de justicia tributaria y potenciar los efectos redistributivos de nuestra propuesta, consideramos que la implantación de la misma debería ir acompañada de una reformulación del concepto de justicia tributaria en el ámbito de la fiscalidad medioambiental<sup>74</sup> que ofreciera mayor flexibilidad a la hora de rediseñar las concretas medidas impositivas evitando sus efectos regresivos.

## FINANCIACIÓN

Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación “La imposición de la riqueza en el siglo XXI ante la crisis de la desigualdad”, PID2022-137385NB-I00, concedido por el Ministerio de Ciencia e Innovación y del que la autora es miembro investigador y al amparo de las Ayudas para Grupos de Investigación de Excelencia del Programa PROMETEO 2024 “El Ordenamiento financiero y tributario nacional e internacional ante los retos de la desigualdad y las nuevas fuentes de renta”, Referencia CIPROM/2023/35.

## BIBLIOGRAFÍA

- Alarcón Caracuel, M. R. (2007): “Cuestiones competenciales en la Ley de dependencia”, *Temas Laborales. Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*, n.º 89: 125-148.
- Arenas Viruez, M. (2016): “La cuestión competencial en materia de servicios sociales”, *Temas Laborales*, n.º 133: 69-112.
- Ayala, L. y Cantó, O. (2020): “Los efectos redistributivos de las prestaciones sociales y los impuestos: un estado de la cuestión”, *Observatorio Social de “la Caixa”* [URL: <https://el-observatoriosocial.fundacionlacaixa.org/es/-/los-efectos-redistributivos-de-las-prestaciones-sociales-y-los-impuestos-un-estado-de-la-cuesti%C3%B3n>] (consulta 17 de septiembre de 2025).
- Ayala, L.; Jurado, A. y Pérez-Mayo, J. (2012): “Drawing the poverty line: do regional thresholds make a difference?”, ponencia presentada en el XIX Encuentro de Economía Pública, 26-27 de enero de 2012, Universidad de Santiago de Compostela.
- Autoriteit Consument & Markt (2024): *Policy options for tackling energy poverty in vulnerable households*, The Netherlands [URL: <https://www.acm.nl/system/files/documents/Policy%20>

<sup>74</sup> Que, por ejemplo, podría tener en cuenta la distinción entre emisiones de subsistencia y emisiones de lujo, propuesta por Raymond (2006: 655-658).

- options%20for%20tackling%20energy%20poverty%20in%20vulnerable%20households.pdf] (consulta 17 de septiembre de 2025).
- Borja Sanchís, A. (2016): “Las deducciones en la cuota diferencial del IRPF por razones familiares”, *Crónica Tributaria*, Vol. 1, n.º 158: 55-82.
- Bovenberg, A. L. y Van der Ploeg, F. (1998): “Consequences of environmental tax reform for unemployment and welfare”, *Environmental & Resource Economics*, Vol. 12, n.º 2: 137-150.
- C.D. Howe Institute (2022): “Automatic Tax Filing: A Challenging Idea for Canada”, [URL <https://cdhowe.org/publication/automatic-tax-filing-challenging-idea-canada-0/>] (consulta 21 de octubre de 2025).
- Cantó, O. (2013): “Los efectos redistributivos de las políticas públicas de carácter monetario: un análisis de microsimulación con EUROMOD”, *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 71: 153-170.
- Cavas Martínez, F. y Sánchez Trigueros, C. (2005): “La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de trabajo, empleo y protección social: una sinopsis”, *Anales de Derecho de la Universidad de Murcia*, n.º 23: 103-128.
- Comisión Europea (1993): *Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo: retos y pistas para entrar en el siglo XXI*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas.
- Comité de Personas Expertas para Elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales.
- De la Feria, R. y Swistak, A. (2024): “Designing a Progressive VAT”, *IMF Working Papers*, n.º WP/24/78.
- De Oordt, M. R. C. (2018): “Zero-Rating versus Cash Transfers under the VAT”, *Fiscal Studies*, Vol. 39, n.º 3: 489-515.
- Fernández Amor, J. A. (2017): “Una deducción reembolsable o un impuesto negativo para contribuyentes identificados como trabajadores pobres?: un estudio de Derecho comparado”, en F. J. Calvo Gallego y R. Gómez-Álvarez Díaz (dirs.): *Trabajadores pobres y pobreza en el trabajo. Concepto y evolución de la pobreza en la ocupación: el impacto de las últimas reformas legales*, Ediciones Laborum: 447-488.
- Gago, A.; Labeaga, J. M.; Labandeira, X.; López-Otero, X. y López, X. (2019): *Impuestos energético-ambientales en España: situación y propuestas eficientes y equitativas*, Fundación Alternativas y Fundación Iberdrola, Documento de Trabajo Sostenibilidad, n.º 2.
- Granell, R. y Fuenmayor, A. (2012): “La política de lucha contra la pobreza y la exclusión social. Simulación y evaluación de las políticas estatales y autonómicas”. [URL <http://www.seg-social.es/prdi00/groups/public/documents/binario/174219.pdf>] (consulta 21 de septiembre de 2025).
- Granell Pérez, R. y Fuenmayor Fernández, A. (2016): “El Impuesto Negativo sobre la Renta: Una propuesta de transición”, *Estudios de Economía Aplicada*, Vol. 34, n.º 1: 261-288.
- Grau Ruiz, M. A. (2022): “La atribución de la cualidad de reembolsable: solución urgente a la pobreza, pero con el riesgo de futuros problemas de control”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 136: 7-17.
- Hermida Justo, P. y Noguera, J. A. (2013): “Integración de impuestos y prestaciones: una vía innovadora para la reforma de la protección social”, *Documentación Social*, n.º 169: 103-123.
- Howard, C. (1997): *The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States*, Princeton University Press.

- Instituto Nacional de Estadística (2023a): *Cuentas medioambientales: Cuenta de impuestos ambientales, Avance 2023*. [URL <https://www.ine.es/dyngs/Prensa/es/CIA2023.htm>] (consulta 21 de septiembre de 2025).
- Instituto Nacional de Estadística (2023b): *Indicadores de calidad de vida, Renta media y Mediana 2023*. [URL [https://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?path=/t00/ICV/dim1/10/&file=11101\\_2.px](https://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?path=/t00/ICV/dim1/10/&file=11101_2.px)] (consulta 21 de septiembre de 2025).
- Kakwani, N. (1986): *Analyzing redistribution policies. A study using Australian data*, Cambridge University Press, New York.
- Korpi, W. y Palme, J. (1998): “The Paradox of Redistribution and Strategies for Equality: Welfare State Institutions, Inequality and Poverty in the Western Countries”, *American Sociological Review*, Vol. 63, n.º 5: 661-687.
- Labandeira, X.; Labeaga, J. M. y López-Otero, X. (2022): “Cambio Climático, Fiscalidad y Compensaciones Distributivas”, *Economics for Energy*, WP 02/2022.
- Labandeira Villot, X.; López Otero, X. y Rodríguez Méndez, M. (2008): “Cambio climático y reformas fiscales verdes”, *Ekonomiaz*, n.º 67: 43-44.
- López Laborda, J.; Marín González, C. y Onrubia, J. (2019): “Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones monetarias entre los hogares españoles. Cuarto informe: 2016 y 2017”, *Studies of the Spanish Economy*, FEDEA [URL <https://fedea.net/observatorio-sobre-el-reparto-de-los-impuestos-y-las-prestaciones-monetarias-entre-los-hogares-espanoles-cuarto-informe-2016-y-2017/>] (consulta 21 de septiembre de 2025).
- Maier Essinger, S. y Ricci, M. (2022): *The Redistributive Impact of Consumption Taxation in the EU: Lessons from the post-financial crisis decade*, European Commission.
- Marx, I.; Salanauskaite, L. y Verbist, G. (2013): “The Paradox of Redistribution Revisited: And That It May Rest in Peace?”, *IZA DP*, n.º 7414.
- Mirrlees, J.; Adam, S.; Besley, T.; Blundell, R.; Bond, S.; Chote, R.; Gammie, M.; Johnson, P.; Myles, G. y Poterba, J. (2011): *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press for the Institute for Fiscal Studies.
- Monereo Pérez, J. L. (2009): “Competencia autonómicas en asistencia social y servicios sociales”, *Temas Laborales*, Vol. I, n.º 100: 295-328.
- OECD (2019): *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2023): *Taxing Wages 2023: Indexation of Labour Taxation and Benefits in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris.
- OECD/Korea Institute of Public Finance (2014): *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, n.º 22, OECD Publishing.
- OECD (2024): *Consumption Tax Trends 2024: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, OECD Publishing, Paris.
- Oxfam Intermón (2024): *Informe Pobreza laboral: cuando trabajar no es suficiente para llegar a fin de mes*, octubre [URL <https://www.oxfamintermon.org/es/nota-de-prensa/casi-tres-millones-personas-pobreza-empleo-espana>] (consulta 21 de septiembre de 2025).
- Pereira, A. M. y Pereira, R. M. (2014): “Environmental fiscal reform and fiscal consolidation: the quest for the third dividend in Portugal”, *Public Finance Review*, Vol. 42, n.º 2: 222-253.
- Raymond, L. (2006): “Cutting the ‘Gordian knot’ in climate change policy”, *Energy Policy*, Vol. 34, n.º 6: 655-658.

- Rodrigo Saucó, F. y Sanz-Arcega, E. (2023): “¿Es plausible introducir en España un complemento salarial en el IRPF? Una valoración a partir de un ejercicio de simulación”, *Cuadernos Económicos de ICE*, n.º 105: 139-168.
- Thomas, A. (2020): “Reassessing the regressivity of the VAT”, *OECD Taxation Working Papers*, n.º 49, OECD Publishing, Paris.
- Titmuss, R. M. (1958): “The Social Division of Welfare: Some Reflections on the Search for Equity”, en *Essays on the Welfare State*, George Allen & Unwin, London: 34-55.
- Van Heerden, J. H.; Blignaut, J. N.; Mabugu, M.; Gerlagh, R.; Hess, S.; Tol, R. S. J.; Horridge, M.; Mabugu, R.; de Wit, M. y Letsoalo, T. (2006): “Redistributing environmental tax revenue to reduce poverty in South Africa: The cases of energy and water”, *South African Journal of Economic and Management Sciences*, Vol. 9, n.º 4: 537-552.
- Villar Ezcurra, M. y Labandeira Villot, X. (2002): “El papel de la fiscalidad medioambiental en el ámbito energético: reflexiones para España”, *Papeles de Economía Española*, n.º 174: 143-156.
- Warwick, R.; Harris, T.; Phillips, D.; Goldman, M.; Jellema, J.; Inchauste, G. y Goraus-Tańska, K. (2022): “The redistributive power of cash transfers vs VAT exemptions: A multi-country study”, *World Development*, n.º 151.
- Zalakain, J. (2019): “La fiscalización de las políticas sociales: funcionamiento e impacto de las deducciones fiscales reembolsables”, *Revista de Servicios Sociales*, n.º 68: 111-141.

---

# **Comentarios de Bibliografía**

---





---

# LA DIGITALIZACIÓN DE LAS RELACIONES TRIBUTARIAS EN EL DESARROLLO DE UN SISTEMA TRIBUTARIO INTELIGENTE

---

Gómez Requena, José Ángel

Atelier

Barcelona (España), 2025, 190 páginas

DOI: <https://doi.org/10.71237/MjvRAb4M>

<https://doi.org/10.47092/CT.26.1.7>

La incesante y acelerada penetración de la digitalización en todas las esferas de la actividad humana, catalizada por desarrollos disruptivos en campos como la inteligencia artificial (IA) y el análisis masivo de datos, no es ya una mera perspectiva de futuro, sino una realidad tangible que define el presente y modela el porvenir.

Las Administraciones Públicas, en su búsqueda constante de eficiencia, transparencia y mejora en la prestación de servicios, se encuentran inmersas en un proceso de transformación digital sin precedentes.

En este panorama, el ámbito del Derecho Financiero y Tributario emerge como un terreno particularmente complejo, donde las nuevas tecnologías ofrecen un potencial ingente para la modernización de la gestión, la asistencia al contribuyente y la optimización de la recaudación, al tiempo que plantean desafíos mayúsculos en términos de seguridad jurídica, equidad y, de manera primordial, la salvaguarda de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Es precisamente en esta encrucijada, en la que se debate la transición hacia una “Administración tributaria 3.0” y se aspira al diseño de sistemas tributarios inteligentes, donde la monografía del Prof. Dr. José Ángel Gómez Requena se presenta como una contribución académica de extraordinaria relevancia.

La obra acomete con notable solvencia y visión integral el análisis de las intrincadas implicaciones que la IA y la digitalización avanzada comportan para las relaciones jurídico-tributarias.

Lejos de limitarse a un diagnóstico de la situación actual, y partiendo de una sólida base conceptual, se proyecta hacia el futuro, explorando tanto las vastas oportunidades como los significativos riesgos inherentes a este nuevo paradigma.

Así, el objetivo primordial del libro se centra en analizar de manera exhaustiva y crítica las transformaciones que la digitalización y la IA están induciendo en la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, evaluando sus efectos sobre los procedimientos y los derechos fundamentales para, subsecuentemente, proponer un

marco conceptual y normativo (*de lege ferenda*) para la configuración de un sistema tributario que, sin renunciar a las mejoras en eficiencia y lucha contra el fraude, priorice la transparencia, la equidad y el fortalecimiento de las garantías en la era algorítmica.

Para ello, la monografía se articula en cinco capítulos. El primer capítulo sienta las bases analizando la progresiva digitalización de las relaciones tributarias, su marco normativo y las controversias sobre su obligatoriedad, introduciendo los conceptos de "Administración 3.0" y el modelo de Asistencia Digital Integral (ADI). En el segundo capítulo, el autor profundiza en la aplicación de un "sistema tributario inteligente", explorando la sinergia entre IA y *Big Data*, la transición hacia el cumplimiento automático (con ejemplos como VERI\*FACTU) y el potencial de los "tributos inteligentes" en el contexto de las "ciudades inteligentes". El tercer capítulo se adentra en los desafíos del uso de la IA para la lucha contra el fraude, identificando la opacidad y los sesgos algorítmicos como ejes del problema y analizando el perfilado predictivo (con herramientas como HERMES), para reivindicar finalmente un nuevo derecho a la explicabilidad algorítmica. Posteriormente, el cuarto capítulo explora las sinergias entre el cumplimiento automático, la relación cooperativa y el "cumplimiento por diseño" (*compliance by design*). Finalmente, el quinto capítulo se dedica a las "Propuestas para un sistema tributario inteligente", donde el autor articula una serie de reformas *de lege ferenda* que incluyen nuevos derechos para los contribuyentes y una regulación específica para la IA en materia fiscal, entre otros.

La principal tesis que se extrae del riguroso análisis del Prof. Gómez Requena es que la implementación de la IA en la esfera fiscal se está llevando a cabo con un peligroso vacío jurídico y conceptual.

La obra advierte contra el riesgo de un "determinismo tecnológico" donde la búsqueda de la eficiencia ensombrezca la necesidad fundamental de un sistema que, además de inteligente, sea justo y transparente.

El autor revela una peligrosa brecha regulatoria, criticando la idea de que se pueda simplemente "enchufar" la IA al sistema tributario actual; en su lugar, argumenta que su llegada obliga a una reconstrucción de los modelos de cumplimiento y, sobre todo, a la creación de un nuevo andamiaje de derechos y principios para mantener la justicia del sistema tributario.

Entre sus puntos fuertes, la investigación aborda una cuestión de candente actualidad. En un momento en que las administraciones exploran activamente el potencial de la IA (pensemos en la Estrategia de IA de la propia AEAT o en iniciativas como VERI\*FACTU), un estudio sistemático y crítico como el presente resulta no solo oportuno, sino necesario.

Además, el libro trasciende el mero análisis diagnóstico para adentrarse con valentía en el terreno de las propuestas *de lege ferenda*. La conceptualización del "trinomio" del cumplimiento (automático, cooperativo y por diseño) y, especialmente, la articulación de un "derecho a la explicabilidad algorítmica" en el marco del principio de buena administración, constituyen contribuciones originales y estimulantes para el avance de la disciplina.

En definitiva, la monografía del Prof. Gómez Requena representa una aportación sustancial, rigurosa y extraordinariamente pertinente.

Su capacidad para diagnosticar con lucidez los complejos retos actuales, al tiempo que articula propuestas prácticas y fundamentadas para el futuro, la convierten en una referencia ineludible.

La obra no solo ilumina el camino recorrido, sino que, y esto es quizás su mayor mérito, abre nuevas vías para la investigación y el debate sobre cómo construir un sistema tributario que sea, a la vez, inteligente, eficiente y, sobre todo, justo y garante de los derechos de quienes contribuyen a su sostenimiento.

Por su rigor analítico, su visión integral y su talante constructivo, este libro se erige como una referencia indispensable para académicos, profesionales del Derecho Tributario y legisladores. A mi juicio, la lectura de la obra del Prof. Gómez Requena es, por tanto, no solo recomendable, sino esencial.

**Bernardo D. Olivares Olivares**

Universidad Complutense de Madrid (España)

<https://orcid.org/0000-0003-3909-7535>

[bernardo@ucm.es](mailto:bernardo@ucm.es)





---

# PROBLEMÁTICA CIVIL Y TRIBUTARIA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR FUNDACIONES. LA EXPERIENCIA ITALIANA A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

---

García Guerrero, David

Dykinson

Madrid (España), 2024, 135 páginas

DOI: <https://doi.org/10.14679/3349>

<https://doi.org/10.47092/CT.26.1.8>

El Dr. David García Guerrero, a través de la monografía *Problemática civil y tributaria de los servicios prestados por fundaciones. La experiencia italiana a la luz del Derecho de la Unión Europea*, propone una revitalización de las fundaciones en el mercado interior de la Unión Europea, presentándose como el resultado de su segunda tesis doctoral en la Universidad “Parthenope” de Nápoles.

El autor defiende que, para conseguir una mayor integración del mercado único, se habría de potenciar el papel de las fundaciones en la prestación de servicios esenciales. Las Haciendas Públicas de los Estados miembros destinan una parte importante de sus ingresos, entre otros, a la Educación y a la Sanidad. Ello se sufraga a través de los tributos que gravan, preminentemente, a la clase media.

Se propone, para tal fin, un marco jurídico-fiscal beneficioso para aquellos entes sin ánimo de lucro que presten servicios esenciales, lo que traería consigo que los fiscos de los Estados miembros destinasen menos recursos a estas partidas presupuestarias y, por ende, se pudiese rebajar la carga tributaria que sufren los ciudadanos de la clase media. De esta forma, las fundaciones con mayor capacidad económica participarían en el sostenimiento del modelo social europeo.

La multidisciplinariedad es una característica clave de la obra que se recensiona. Se comienza con una parte de Derecho Privado italiano, que es perfectamente trasladable al Ordenamiento jurídico español dada la similitud entre ambos. Se divide en dos capítulos: el primero atiende a los distintos elementos de las fundaciones fundamentales regulados en el Código Civil italiano, el Código del Tercer Sector y demás normativa sectorial, pasando al segundo capítulo que aborda la posibilidad de que las fundaciones realicen actividades económicas. Su estudio es fundamental porque se aprecia un cambio en la mentalidad del legislador italiano en la relajación de la importancia de la

forma. Se trata de dos pilares imprescindibles para poder llegar a la propuesta final del autor *de lege ferenda*.

Para ello, toca temas relevantes en pro de la potenciación del papel de las fundaciones, como si ha de ser un requisito que, estos entes sin ánimo de lucro persigan una finalidad de utilidad pública y/o su diferenciación con los lucros objetivo y subjetivo, incluso hasta qué punto habría de limitarse la posibilidad de que realicen una actividad de empresa si prestan, al mismo tiempo, servicios esenciales para la ciudadanía, midiendo, como es natural, la calidad, eficacia y eficiencia de estos servicios. Es por ello que el autor cuestiona si la regulación jurídico-privada de las fundaciones ha podido quedar obsoleta, al analizar, entre otros requisitos, por ejemplo, la pertinencia de la obligatoriedad de la finalidad de utilidad pública en nuestros días.

Una vez cerrada la parte de Derecho Privado, comienza un análisis centrado en el Derecho Tributario. Téngase en cuenta que el ámbito de la fiscalidad específico que se aborda es el de las fundaciones. Por lo tanto, la base jurídico-privada deviene en imprescindible para poder ofrecer un análisis completo de la materia que se somete a imposición.

Aquí, el autor se centra en la Directiva de la Unión Europea que regula los elementos fundamentales del Impuesto sobre el Valor Añadido. La justificación es que, por una parte, existen toda una serie de publicaciones científicas consolidadas sobre la fiscalidad directa de las fundaciones, detectándose, no obstante, un vacío doctrinal o nicho de estudio en el campo de la tributación indirecta; al mismo tiempo que se subraya cómo la imposición sobre el consumo es una materia armonizada por el Derecho Comunitario.

Efectivamente, la Unión Europea es una organización internacional con una economía social de mercado fuertemente competitiva. Por lo tanto, potenciar el rol de las fundaciones, a través de una reforma tributaria ventajosa para que estas organizaciones sin ánimo de lucro presten servicios esenciales, supondría avanzar en una economía social comunitaria cada vez más integrada. Reforma tributaria que debería abordarse, dada la temática que se estudia, desde las instituciones, en estrecha colaboración con los parlamentos nacionales. Para ello, analiza con precisión cada uno de los elementos del Impuesto sobre el Valor Añadido regulados por la mencionada Directiva con un prisma crítico, teniendo en cuenta que, posteriormente, deberá ser transpuesta en el conjunto de Ordenamientos jurídicos domésticos de los Estados miembros.

Existe un cierto margen de actuación, por parte del legislador de la Unión Europea, para poder armonizar la fiscalidad indirecta –en el Impuesto sobre el Valor Añadido o IVA–, especialmente en el sector de las fundaciones, atendiendo a las propuestas legislativas que realiza el autor de la monografía que se recensiona. Para ello, aunque son los Estados miembros los que regulan esta materia jurídico-privada, la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido sí que puede establecer una serie de requisitos para ejecutar las propuestas del autor, con independencia de que los Estados miembros decidan regular *a posteriori* otros aspectos que no afecten al IVA en cuestiones adicionales en sede de fundaciones.

Así las cosas, el autor pone de relieve la necesidad de abordar toda una serie de problemas de naturaleza jurídica con una mirada interdisciplinar, destacándose especialmente aquel relacionado con los servicios prestados por las fundaciones y su potenciación. Aspecto que

tiene una evidente relación directa con el Derecho Financiero: si bien el análisis se centra en la visión de los ingresos públicos, especialmente en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, una mayor prestación de servicios esenciales por parte de organizaciones sin ánimo de lucro conllevaría un desahogo para las finanzas públicas. Así las cosas, se plantea cómo, gracias a su propuesta, las Haciendas Públicas de los Estados miembros podrían destinar menos recursos a tal fin, requiriéndose una labor de monitoreo o control *ex post* a modo de prueba o evidencia.

La lectura pormenorizada de esta obra nos revela un estudio científico especializado, en el que, a modo de monografía, el autor aborda con rigurosidad y gran acierto los grandes retos y desafíos, de nuestros tiempos, para las fundaciones que tienen por objeto la prestación de servicios en la Unión Europea, tanto desde la óptica del Derecho Privado como desde el Derecho Financiero y Tributario. A modo de corolario, se plantea una propuesta legislativa necesaria, con un enfoque multidisciplinar, haciendo ver que, puesto que el Derecho Financiero y Tributario afecta al resto de parcelas jurídicas, no hay que descuidar, en ningún momento, la correcta comunicación entre todas ellas. De este modo, el doctor García Guerrero nos ofrece un análisis jurídico tan necesitado de atención doctrinal como es la fiscalidad indirecta de las fundaciones y, especialmente, a la luz de la Directiva europea del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**María Chiara Pezone**

Universidad “Parthenope” de Nápoles – Abogada (Italia)  
machipezone@gmail.com

