

192  

---

3/2024

# CRÓNICA TRIBUTARIA

NUEVA ÉPOCA

EDITORIAL

ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES





Instituto de Estudios Fiscales

**CRÓNICA** 192  
**TRIBUTARIA**

© Instituto de Estudios Fiscales, 2024

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: 228-24-001-1  
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 Reconocimiento–NoComercial “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

- 11 «Los imprecisos controles de legalidad sobre la asistencia mutua en la recaudación de créditos de derecho público en la Unión Europea»  
ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ
- 43 «La perspectiva de género en los Presupuestos públicos y en el sistema impositivo español en relación con el emprendimiento femenino»  
MÓNICA GARCÍA FREIRÍA
- 79 «La exigencia jurisprudencial de respeto al principio de proporcionalidad de la Unión Europea por el Derecho tributario nacional»  
EVA MARÍA GIL CRUZ
- 107 «Expectativas y realidad acerca del supuesto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto»  
SALVADOR MONTESINOS OLTRA
- 151 «El informe económico-financiero en la ley de residuos»  
ÁLVARO LUIS SANTODOMINGO GONZÁLEZ

### COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

- 187 «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la división de la cosa común. Aspectos controvertidos. Análisis crítico y ejemplos prácticos» de Eduardo R. Sánchez Álvarez  
Reseña de DOMINGO CARBAJO VASCO
- 192 «Estudios sobre las finanzas públicas ante la España despoblada» de José Antonio Sánchez Galiana (dir.), Daniel Casas Agudo y Francisco García-Fresneda Gea (coords.)  
Reseña de JOSÉ FRANCISCO SEDEÑO LÓPEZ

En este nuevo número de *Crónica Tributaria*, el tercero de 2024, se contienen cinco nuevas aportaciones doctrinales y dos comentarios bibliográficos.

El primer artículo, **“Los imprecisos controles de legalidad sobre la asistencia mutua en la recaudación de créditos de Derecho público en la Unión Europea”**, corresponde a Roberto Ignacio Fernández López (Universidad de Vigo). Este trabajo tiene como objetivo estudiar cómo funcionan los controles de legalidad en la asistencia mutua para la recaudación de créditos tributarios en la UE, especialmente en cuanto al reparto de competencias entre los Estados involucrados. Se analizan los principales conflictos que ha tratado el Tribunal de Justicia de la UE en los últimos años, como la correcta notificación al deudor, la diferencia entre el instrumento de ejecución del Estado solicitante y las medidas adoptadas por el Estado requerido, y la justificación de las medidas cautelares solicitadas. Se observa que estos controles legales son imprecisos, lo que afecta a las garantías jurídicas del deudor al ejercer su defensa. Entre las propuestas de su autor cabe destacar la modificación de la Directiva 2010/24/UE con el fin de reforzar la protección jurídica del deudor mediante una mayor exigencia de proporcionalidad y justificación en las medidas cautelares, y mejorar las garantías en cuanto a la notificación y vías de impugnación.

El siguiente artículo, desarrollado por Mónica García Freira (Universidad de Vigo), se titula **“La perspectiva de género en los Presupuestos públicos y en el sistema impositivo español en relación con el emprendimiento femenino”**. Este estudio se enfoca en analizar los presupuestos públicos a diferentes niveles territoriales y su capacidad para promover el empleo femenino, en especial el emprendimiento de las mujeres, incluyendo también el análisis de algunas medidas fiscales vigentes en nuestro sistema tributario. La autora defiende que tanto el sistema de ingresos tributarios como el gasto público pueden apoyar el avance de políticas de igualdad de género, particularmente al facilitar el acceso de las mujeres al mercado laboral y al incentivar sus proyectos emprendedores. Por su parte, el gasto público, clave para satisfacer necesidades colectivas, debe centrarse en áreas prioritarias como la inserción laboral de las mujeres y su emprendimiento, asegurando una asignación equitativa de recursos, aunque no todo aumento del gasto público puede considerarse positivo si perpetúa la desigualdad. En este sentido se señala que es necesario diseñar políticas de gasto con indicadores que permitan medir su impacto en la igualdad de género. Por lo que se refiere a las medidas tributarias actuales se consideran insuficientes para mejorar la participación femenina en el mercado laboral, ya que son limitadas y basadas en roles sociales preconcebidos. En definitiva, García Freira propone revisar los incentivos fiscales y dar mayor importancia al Derecho Presupuestario, aumentando subvenciones y políticas específicas que promuevan la igualdad de género y la autonomía económica de las mujeres, tanto a nivel nacional como en instituciones europeas.

El tercero de los trabajos científicos es una aportación de Eva María Gil Cruz (ICADE-Universidad Pontificia Comillas) bajo el título **“La exigencia jurisprudencial de**

**respeto al principio de proporcionalidad de la Unión Europea por el Derecho tributario nacional**". Este trabajo analiza dos temas jurídicos con relevancia en el ámbito tributario. Por un lado, la aplicación del principio de proporcionalidad en el derecho sancionador tributario, cuestionando si es adecuado imponer sanciones basadas en un porcentaje fijo de la cuota tributaria dejada de ingresar, sin considerar la falta de indicios de fraude o el perjuicio a la Hacienda Pública. Por otro lado, se lleva a cabo un exhaustivo examen del principio de primacía directa del Derecho de la Unión Europea. La autora explica cómo los pronunciamientos judiciales analizados refuerzan la aplicación del principio de proporcionalidad en las sanciones tributarias y la primacía del Derecho de la UE sobre las leyes nacionales.

El cuarto artículo científico, firmado por Salvador Montesinos Oltra (Universitat de València), aborda las **"Expectativas y realidad acerca del supuesto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto"**. Montesinos analiza la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 149/2023, de 22 de noviembre, que valida el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas y lo considera compatible con los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad. Para el autor la posición del Tribunal es correcta y el impuesto no conculca dichos principios. En relación con el principio de no confiscatoriedad, el autor defiende su no vulneración por parte del impuesto ya que, teniendo en cuenta la regulación de sus elementos de cuantificación, difícilmente puede incidir sobre el patrimonio neto del contribuyente. El carácter no confiscatorio también se extiende al Impuesto sobre el Patrimonio. Así, y de acuerdo con las estadísticas de dicho tributo para el período 2011-2020 difícilmente puede afectar de forma significativa a la riqueza gravada ni mucho menos agotarla.

Para cerrar la sección de los artículos científicos, este número incluye un trabajo sobre **"El informe económico-financiero en la ley de residuos"** que nos presenta Álvaro Luis Santodomingo González (interventor-tesorero de la Administración Local). El autor estudia las implicaciones que conlleva la aprobación de la Ley 7/2022, que prevé la obligatoriedad de que todos los ayuntamientos españoles establezcan una tasa o tarifa que financie el servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos, exigiendo a su vez que las mismas sean específicas, diferenciadas y no deficitarias, por lo que deberán cubrir el coste del servicio. Dicha cobertura de costes determina la necesidad de un documento en el que se expongan, justifiquen y cuantifiquen los costes directos e indirectos del servicio, así como los ingresos que se vayan a generar. El autor analiza con exhaustividad todas las exigencias de este documento o informe económico-financiero.

El apartado de comentarios de bibliografía recoge dos aportaciones. La primera, firmada por Domingo Carbajo (Agencia Estatal de Administración Tributaria), comenta y destaca las principales aportaciones de la monografía de Eduardo R. Sánchez Álvarez sobre *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la división de la cosa común. Aspectos controvertidos y ejemplos prácticos* (Tirant lo Blanch, 2024). La segunda, a cargo de José Francisco Sedeño López (Universidad de Málaga), valora la obra colectiva sobre *Estudios sobre las finanzas públicas ante la España despoblada* (Tirant lo Blanch, 2023), coordinada por Daniel Casas Agudo y Francisco García-Fresneda y dirigida por el profesor José Antonio Sánchez Galiana.

Queremos finalizar agradeciendo sinceramente a nuestros lectores por su continuo interés y apoyo. Esperamos que disfruten de este número y que continúen acompañándonos en el futuro.

**Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno**

Editoras Ejecutivas de *Crónica Tributaria. Nueva Época*



---

# Artículos Científicos

---





---

# LOS IMPRECISOS CONTROLES DE LEGALIDAD SOBRE LA ASISTENCIA MUTUA EN LA RECAUDACIÓN DE CRÉDITOS DE DERECHO PÚBLICO EN LA UNIÓN EUROPEA (\*)

---

**Roberto Ignacio Fernández López**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidade de Vigo

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9436-9786>

*Recibido:* Febrero, 2024

*Aceptado:* Mayo, 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.3.1>

## **RESUMEN**

Este trabajo tiene por objeto analizar cómo operan los controles de legalidad que inciden actualmente sobre la actividad administrativa de asistencia mutua en la recaudación de créditos tributarios y otras exacciones de derecho público dentro de la UE, singularmente en lo que afecta al reparto de las competencias revisoras entre los Estados concernidos. Para ello, se examinan los principales aspectos conflictivos que han sido objeto de enjuiciamiento en los últimos años por el TJUE y que afectan, entre otras cuestiones de interés, a la correcta notificación del instrumento de cobro al deudor, a la necesaria distinción entre el instrumento de ejecución dictado por el Estado requirente y las medidas ejecución implementadas por el Estado requerido, así como al alcance y justificación de las medidas cautelares adoptadas a instancia de la autoridad peticionaria de la cooperación interestatal. Se constata una evidente imprecisión en el desempeño de dichos controles legales por las autoridades de los países implicados, con la consiguiente merma de las garantías jurídicas que deben asistir al deudor cuando ejerce sus derechos de defensa.

*Palabras clave:* asistencia mutua, recaudación tributaria, controles de legalidad, Unión Europea, competencias revisoras, medios de impugnación.

---

(\*) Trabajo realizado al amparo del proyecto de investigación desarrollado en la Universidade de Vigo “PID2019-107450GB-C31”, sobre *Retos y oportunidades de la Administración tributaria*, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (Agencia Estatal de Investigación).

# VAGUE LEGALITY CONTROLS ON MUTUAL ASSISTANCE APPLIED TO THE COLLECTION OF TAX DEBTS IN THE EUROPEAN UNION

---

Roberto Ignacio Fernández López

## *ABSTRACT*

This paper aims to analyse how the legality controls that currently affect the administrative activity on mutual assistance in the collection of taxes within the European Union, especially with regard to the distribution of reviewing powers between the intervening States. For this purpose, the main conflicting aspects that have been the subject of judgments in recent years by the ECJ are studied and which affect, among other interesting issues, the correct notification of the recovery instrument to the debtor, the necessary distinction between the enforcement instrument issued by the requesting State and the enforcement measure implemented by the requested State, in addition to the scope and justification of the precautionary measures applied at the request of the requesting authority for interstate cooperation. The exercise of these legal controls by the authorities of the countries involved is clearly imprecise, with the consequent reduction of the legal guarantees that should assist the debtor when exercising his rights of defence.

*Keywords:* mutual assistance, tax collection, legality controls, European Union, reviewing powers, means of redress.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA CORRECTA NOTIFICACIÓN DEL INSTRUMENTO DE COBRO AL DEUDOR. 2.1. La conveniente diferenciación entre impugnación de la notificación e impugnación del acto que se notifica. 2.2. Cuestiones conflictivas referentes al idioma empleado en la notificación del título ejecutivo. 3. LA NECESARIA DISTINCIÓN ENTRE INSTRUMENTO DE EJECUCIÓN Y MEDIDAS DE EJECUCIÓN. 3.1. Aspectos generales. Las particularidades de los Estados descentralizados. 3.2. La conversión del crédito exigible en derecho de cobro del Estado requerido y la legitimación pasiva de dicho Estado en litigios relacionados con la adopción de medidas de ejecución. 4. EL CONTROL DE LEGALIDAD SOBRE LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN

La vía ejecutiva en el cobro de deudas tributarias constituye una de las más claras manifestaciones de la autotutela administrativa, ya que gracias a ella los entes públicos no solo declaran el Derecho sino que además gozan de la potestad de hacerlo efectivo sin necesidad de acudir a un tercero imparcial que apoye y ratifique sus pretensiones.

Las posibilidades de control de legalidad de los actos administrativos que rodean la exigencia del crédito tributario van reduciéndose a medida que la prestación pecuniaria consolida su identidad cualitativa y cuantitativa a lo largo del período ejecutivo, como así lo constatan los escasos motivos de oposición que la Ley General Tributaria (en lo sucesivo LGT) contempla para suspender el procedimiento de apremio (1). Es decir, conforme disminuyen los argumentos invocables para evitar o detener el cobro de la deuda proporcionalmente también van decreciendo los instrumentos legales dirigidos a verificar si la actividad recaudatoria desplegada por la Administración se ajusta a Derecho. Cuando la ejecución forzosa del crédito tributario cobra protagonismo atrás queda ya la eventual discusión sobre el origen y el importe de la deuda, pues ésta ha devenido líquida, vencida y exigible. Sin embargo, a pesar de concurrir tales condicionantes para el interesado, la Administración tributaria debe ser especialmente escrupulosa en esta fase de la recaudación a fin de no extralimitarse en el ejercicio de su potestad de autotutela ejecutiva, so pena de causar al deudor daños de difícil o imposible reparación en sus derechos e intereses legítimos.

La posición jurídica del particular puede verse más debilitada, si cabe, cuando son dos las Administraciones que actúan en unidad de criterio para reclamar el supuesto crédito tributario impagado, máxime cuando se sitúan en soberanías o jurisdicciones fiscales distintas. Esto último es lo que ocurre con la puesta en marcha del procedimiento de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados

---

(1) *Vid.* arts.165, 167.3 y 170.3 LGT.

impuestos, derechos y otras exacciones pecuniarias, regulado por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010 (2).

Las eventuales controversias surgidas en el marco de esta cooperación administrativa entre Estados miembros de la UE parecen encontrar su correspondiente cauce de solución en el art. 14 de la citada Directiva, el cual se ocupa de trazar las vías de reclamación que corresponde utilizar cuando lo que se discute es la existencia o cuantía del crédito, el instrumento de ejecución de la deuda o, en su caso, la notificación de dicho medio de cobro. En definitiva, la Directiva 2010/24/UE trata de implementar un régimen jurídico capaz de dar respuesta al derecho de defensa del deudor tributario, perfilando las instancias administrativas en las que éste puede interponer sus recursos y señalando cuáles son las facultades revisoras propias de cada uno de los Estados concernidos, el peticionario de la asistencia para el cobro y el requerido para hacerla efectiva. De este modo se pretende ofrecer certeza y seguridad al reclamante a la hora de accionar las impugnaciones dirigidas a resolver las disputas surgidas en la fase recaudatoria del crédito de Derecho público.

Sin embargo, como suele ser habitual, la realidad es mucho más rica en matices que las meras previsiones del legislador, por lo que de un tiempo a esta parte ya han sido varias las ocasiones en las que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha tenido que pronunciarse a propósito de la necesaria coordinación interestatal de esas facultades revisoras, de manera que resulta indispensable articular un sistema jurídico sólido que armonice la tutela judicial efectiva del particular con las legítimas expectativas de cobro del Estado requirente. En efecto, se han advertido relevantes deficiencias en el funcionamiento de los mecanismos de defensa a disposición del deudor (3), lo que ha originado distorsiones en el engranaje de los cauces de asistencia mutua entre los Estados concernidos, amén de poner en riesgo la proporcionalidad y la razonabilidad que deben presidir la actividad administrativa de las autoridades intervinientes en la fase ejecutiva de cobro.

En esencia, la Directiva 2010/24/UE contempla cuatro destacadas manifestaciones de la asistencia mutua en materia de cobro de créditos de Derecho público: A) Intercambio de información entre Estados miembros, con o sin solicitud previa por la autoridad requirente (4). B) Notificación al deudor de los actos concernientes a los créditos de los que

---

(2) Se han ocupado de comentar las novedades más destacadas introducidas por esta Directiva, entre otros, Ribes Ribes (2009: 1-24); Montero Domínguez (2010: 3-28); Calderón Carrero (2011: 53-65); García de Pablos (2012: 75-97); Moreno González (2012: 75-118); y Chacón Jerez (2014: 66-70).

(3) Así lo ha puesto de manifiesto el *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo*, de 18 de diciembre de 2020, sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas {SWD (2020) 340 final}.

En concreto, el citado Informe señala que, “el número creciente de cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirma que la asistencia en materia de cobro al amparo de la Directiva 2010/24 –de la misma manera que la asistencia en materia de cobro en virtud de cualquier otro acuerdo– debe respetar los derechos de los deudores tributarios, en particular su derecho de defensa”.

(4) *Vid.* arts. 5 y 6 de la Directiva.

sea titular el Estado requirente (5). C) Ejecución en el Estado requerido, a petición del Estado requirente, de las medidas dirigidas a la efectiva recaudación de tales derechos de crédito (6). D) Adopción por el Estado requerido de medidas cautelares destinadas al aseguramiento del cobro de los créditos del Estado requirente (7).

Dependiendo de las circunstancias del caso, la asistencia mutua puede operar en uno o varios de los cuatro ámbitos descritos, pero de modo especial los tres últimos son los más propensos a generar discrepancias para el particular afectado por la actividad de las autoridades de los Estados intervinientes. La Exposición de Motivos de la Directiva considera que el crédito, la notificación y el instrumento de ejecución son los principales aspectos susceptibles de provocar controversias que incidan en la esfera jurídica del deudor, por lo que en estos ámbitos es preciso delimitar claramente cómo y ante quien puede ejercitar dicho sujeto sus reclamaciones (8), pero como veremos en las líneas que siguen hay otros puntos de fricción –directa o indirectamente relacionados con los anteriores– de igual o mayor trascendencia para la adecuada salvaguarda de los derechos de defensa del interesado. En concreto, como no podía ser de otra manera, la asistencia administrativa entre Estados miembros no puede implicar actuaciones contrarias a los derechos y principios reconocidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante CDFUE), ni al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en lo sucesivo CEDH), tal ocurre con el derecho a la tutela judicial efectiva.

La transposición de la Directiva 2010/24/UE al Derecho español, materializada en los arts. 177 *octies* a 177 *quaterdecies* de la LGT, también suscita cuestiones merecedoras de consideración, como por ejemplo la imposibilidad de invocar los motivos de oposición a la providencia de apremio (art. 167.3 LGT) frente al instrumento de ejecución dictado al amparo de las normas de asistencia mutua cuando España actúa como Estado requerido (art. 177 *decies* LGT), lo cual trae como consecuencia que sean las autoridades del Estado requirente las competentes para revisar la legalidad de dicho instrumento de cobro (9). En paralelo, toda vez que sí existe la posibilidad de alegar en el marco de esa cooperación interestatal las causas de oposición a las diligencias de embargo dictadas por las autoridades españolas como autoridades requeridas, motivos de oposición que a la postre el art. 170.3 LGT contempla para el régimen general del Derecho interno español (art. 177 *undecies* LGT), es lógico que la revisión de dichas diligencias y demás actuaciones de la Administración tributaria derivadas de una solicitud de cobro recibida

---

(5) *Vid.* arts. 8 y 9 de la Directiva

(6) *Vid.* arts. 10 a 13 de la Directiva.

(7) *Vid.* art. 16 de la Directiva.

(8) A este respecto, el considerando 12 del preámbulo señala lo siguiente: “En el curso del procedimiento de cobro en el Estado miembro requerido, el interesado debe poder impugnar el crédito, la notificación efectuada por las autoridades del Estado miembro requirente o el instrumento de ejecución. Conviene prever que, en tales casos, la acción de impugnación sea ejercitada por el interesado ante la instancia competente del Estado miembro requirente, y que la autoridad requerida suspenda, salvo solicitud en contrario de la autoridad requirente, el procedimiento de ejecución que haya iniciado hasta tanto no recaiga decisión de la instancia competente del Estado miembro requirente”.

(9) *Vid.* apartado 1 del art. 177 *duodecies* LGT.

se lleve a cabo por los órganos administrativos y judiciales previstos en la propia normativa española (10).

En síntesis, los criterios que emplea la Directiva 2010/24/UE y la LGT para determinar las competencias revisoras de los Estados concernidos en la asistencia mutua se basan en la regla del origen o producción subjetiva del acto, de suerte que, como explica Grau Ruiz (2000: 251), «las cuestiones relativas a la obligación material se reconducen siempre a la esfera competencial del Estado acreedor y las referidas a los concretos actos de ejecución a la del Estado que le asiste en el cobro de la deuda». De este modo, se pretende delimitar el papel que atañe a las autoridades administrativas y judiciales de cada Estado, a los efectos de resolver las impugnaciones planteadas por el interesado en el transcurso del procedimiento de recaudación. En suma, se trata de preservar la seguridad jurídica a fin de conocer cuál es el Estado miembro responsable de la tramitación de las controversias y, en consecuencia, evitar conductas oportunistas en las que el reclamante decida por pura conveniencia presentar el recurso o la demanda en el foro más favorable a sus intereses (*forum shopping*) (11).

Pues bien, el objeto de este trabajo es analizar cómo operan los controles de legalidad que inciden actualmente sobre la actividad administrativa de asistencia mutua en la recaudación de créditos tributarios y otras exacciones de derecho público dentro de la UE, singularmente en lo que afecta al reparto de las competencias revisoras entre los Estados cooperantes. Para ello examinaremos los principales aspectos conflictivos que han sido objeto de enjuiciamiento en los últimos años por el TJUE y que afectan, entre otras cuestiones de interés, a la correcta notificación del instrumento de cobro al deudor, a la necesaria distinción entre el instrumento de ejecución dictado por el Estado requirente y las medidas de ejecución implementadas por el Estado requerido, así como al alcance y justificación de las medidas cautelares adoptadas a instancia de la autoridad requirente.

Como tendremos oportunidad de comprobar, en el fondo subyace el respeto a los principios que sirven de base a la cooperación administrativa entre Estados miembros, a saber, la confianza recíproca y el reconocimiento automático del título emitido por el Estado acreedor, pero ello sin descuidar la necesidad de compatibilizar tales principios con otras reglas esenciales que sustentan el correcto reparto de atribuciones a las instancias revisoras, en vía administrativa y jurisdiccional, cuando entran en juego actos o disposiciones dictados en otros países.

## **2. LA CORRECTA NOTIFICACIÓN DEL INSTRUMENTO DE COBRO AL DEUDOR**

### **2.1. La conveniente diferenciación entre impugnación de la notificación e impugnación del acto que se notifica**

Desde una perspectiva procedimental, la petición de cobro que la autoridad requirente remite a la autoridad requerida, a los efectos de hacer efectivo el derecho de crédito de

---

(10) *Vid.* apartado 2 del art. 177 *duodecies* LGT.

(11) *Vid.* definición proporcionada por el “Diccionario panhispánico del español jurídico”, accesible en [<https://dpej.rae.es/lema/forum-shopping>] (Consulta: 17/01/2024).

la primera, representa un papel muy destacado en la fase inicial de la asistencia mutua regulada por la Directiva 2010/24/UE, ya que es el punto de partida de una cooperación administrativa en la que la confianza recíproca entre Estados debe orientar el devenir de sus actuaciones. Con todo, la tramitación de dicha solicitud está sometida al cumplimiento de dos importantes requisitos:

A) La autoridad requirente ha debido incoar previamente en su territorio los oportunos procedimientos internos para conseguir el cobro de la deuda resultando éstos infructuosos, bien porque el deudor carece de bienes y derechos suficientes en dicha jurisdicción para afrontar el pago o bien porque la aplicación de tales procedimientos aboca a dificultades extraordinarias o desproporcionadas que desaconsejan su implementación.

B) El crédito o el instrumento que permite su ejecución no han debido ser impugnados en el Estado requirente o, de haberlo sido, ya se ha resuelto la reclamación. De todos modos, no siempre es necesario esperar a que se resuelva la impugnación para poder activar la cooperación del otro Estado, pues cabe la posibilidad de que la autoridad requirente curse una solicitud a la autoridad requerida para que inicie o continúe con la tramitación del cobro del crédito impugnado a condición de que dicha solicitud esté debidamente motivada y la legislación del Estado requerido permita hacer efectivo el cobro en tales circunstancias.

La necesaria concurrencia de los dos requisitos expuestos trae causa del principio de subsidiariedad, que es el mismo que informa la regla prevista en el art. 8.2 de la mencionada Directiva, en el sentido de que la autoridad requirente instará la cooperación de la autoridad requerida para notificar al interesado el crédito exigible solo si la autoridad requirente es incapaz de realizar la notificación con arreglo a su propia normativa o si la notificación conlleva dificultades desproporcionadas, circunstancias ambas que, si bien la Directiva no lo indica, entendemos que el Estado petionario deberá justificar mínimamente ante el otro Estado. De no ser así, consideramos que el criterio informante de la subsidiariedad podría ser obviado sin mayores consecuencias por las autoridades del Estado requirente.

En la misma línea, el art. 15 del Reglamento de Ejecución establece como regla imperativa que, «las peticiones de cobro o de adopción de medidas cautelares incluirán una declaración de que se cumplen las condiciones previstas por la Directiva 2010/24/UE para iniciar el procedimiento de asistencia mutua» (12).

Así pues, tras el análisis conjunto de los arts. 8 y 9 de la Directiva, cabe deducir que el Estado requirente debe actuar de la siguiente forma para que la asistencia en la notificación preserve la validez y eficacia de la resolución que se pretende comunicar al interesado:

1º) La autoridad del Estado requirente procederá a notificar el crédito y la pretensión de cobro al deudor con arreglo a su propia normativa interna, notificación que puede tener lugar o bien en el territorio de dicho Estado o bien directamente –por correo cer-

---

(12) Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1189/2011 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE.

tificado o por vía electrónica— en el territorio del otro Estado miembro. Como puede apreciarse, con esta primera actuación —por lo demás ineludible al amparo del principio de subsidiariedad— la cooperación administrativa en la notificación todavía no ha sido implementada, pero sí es una condición necesaria para que la asistencia mutua cumpla *a posteriori* su propia finalidad y respete los derechos de defensa del administrado. Por otra parte, repárese en que los controles de legalidad de las actuaciones desarrolladas hasta este momento, por tratarse de notificaciones realizadas por la autoridad del Estado requirente, quedan residenciados exclusivamente en las instancias revisoras de dicho Estado, lo cual no es sino consecuencia de la potestad soberana implícita al principio de territorialidad en la esfera internacional, el cual impide el ejercicio de las competencias —administrativas y judiciales— de otros países para evaluar la licitud de los actos dictados por las Administraciones del propio Estado (13).

2º) Si la notificación realizada por el Estado requirente deviniese infructuosa, o si dicho Estado constatase que una notificación tramitada con arreglo a su regulación interna pudiera conllevar dificultades desproporcionadas, sería el momento —ahora sí— de solicitar el auxilio de la autoridad del otro Estado instándole a que comunique al destinatario —con arreglo a las normas y prácticas administrativas de este último país— todos los documentos referidos al crédito del Estado requirente o a su cobro. Por la misma razón expuesta anteriormente, también aquí al tratarse de una notificación efectuada por las autoridades del Estado requerido, la verificación de la validez legal de dicha notificación queda sometida a sus propios órganos revisores. Esta comunicación efectuada por el Estado receptor de la solicitud es de vital importancia para garantizar la eficacia del acto de liquidación o del instrumento de ejecución dictados previamente por el Estado petionario de la asistencia, de suerte que la notificación remitida por la autoridad requerida al destinatario —conforme a su regulación y praxis interna— surte en el Estado requirente el mismo efecto que si se hubiera realizado por este último con arreglo a sus propias normas (14).

Así las cosas, existe un aspecto sustancial cuya desatención puede invalidar todo el procedimiento de recaudación desarrollado en régimen de asistencia mutua, en la medida en que esa omisión es susceptible de provocar un ataque injustificado a los derechos de defensa del deudor. No estamos aludiendo a aquellos condicionantes respecto a los cuales la Directiva 2010/24/UE claramente permite que el Estado requerido compruebe su concurrencia y en su caso deniegue la asistencia, como por ejemplo cuando el crédito tiene una antigüedad superior a los cinco años (art. 18.2). Nos referimos a los controles básicos que debe ejercer la autoridad requerida sobre la admisibilidad de la petición de cobro cursada por la autoridad requirente o del instrumento de ejecución emitido por

---

(13) En nuestro ordenamiento, en lo que afecta a la competencia judicial para pronunciarse sobre la validez de los actos administrativos, basta traer a colación el art. 24 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), que establece lo siguiente: «En el orden contencioso-administrativo será competente, en todo caso, la jurisdicción española cuando la pretensión que se deduzca se refiera a disposiciones de carácter general o a actos de las Administraciones Públicas españolas. Asimismo conocerá de las que se deduzcan en relación con actos de los poderes públicos españoles, de acuerdo con lo que dispongan las leyes».

(14) *Vid.* art. 13.1 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1189/2011 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011.

ésta, acerca de los cuales la Directiva no se pronuncia a pesar de que son susceptibles de afectar sustancialmente al estatus jurídico del particular.

Es decir, aunque la Directiva 2010/24/UE ha introducido agilidad en los trámites de auxilio entre Estados miembros, reforzando el principio de confianza mutua y eliminando la condición que había antaño sobre los actos de reconocimiento, adición o sustitución dictados por el Estado requerido, no es menos cierto que este último debe desarrollar una mínima actividad verificadora de que existe *fumus boni iuris* en la petición formulada por el Estado requirente. Es lógico que así sea, entre otras razones porque todo crédito que sea objeto de una petición de cobro en el marco de la asistencia mutua pasa a tener la consideración de derecho crediticio del Estado requerido, por lo que es razonable que este fiscalice cuando menos la legalidad formal de dicha petición y que, de advertir alguna irregularidad o anomalía susceptible de contravenir su Derecho interno o los derechos del deudor, proceda a denegar la cooperación solicitada (15).

Dicho extremo plantea el interrogante acerca del alcance real de la competencia revisora de los órganos del Estado requerido para evaluar la adecuación a Derecho de los actos de ejecución dictados por el Estado requirente. De modo singular, procede suscitar dicha cuestión cuando la notificación efectuada por este último sobre el crédito exigible se realizó de forma defectuosa o, simple y llanamente, no cumplió su principal función de dotar de eficacia al acto que se pretende notificar, aun en el caso de que el Estado requirente justifique y acredite ante el Estado requerido que el crédito o el instrumento de ejecución no han sido impugnados.

En otras palabras, cabe plantearse hasta qué punto el Estado requerido puede rechazar la asistencia solicitada cuando, a pesar de no constarle impugnación alguna ante el Estado requirente, la petición de cobro instada por este último, y más concretamente el modelo normalizado con base en el cual el Estado peticionario formula la solicitud de notificación al particular, denota algún vicio o defecto que puede ser claramente indicativo de anomalías sustanciales en la tramitación administrativa previa desarrollada en dicho Estado. Resolver la cuestión anterior equivale a pronunciarse sobre las legítimas limitaciones al principio de confianza mutua que rige la cooperación en materia de recaudación entre Estados de la UE.

Técnicamente es preciso distinguir dos planos para conocer el alcance de las facultades revisoras del Estado requerido. En un primer estadio se sitúa la validez del crédito o

---

(15) En este sentido, hay algunos aspectos problemáticos identificados en el *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo*, de 18 de diciembre de 2020, sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010 {SWD (2020) 340 final}.

En concreto, dicho documento señala que la falta de cooperación entre países, en ocasiones, es debida «a que la información es insuficiente o poco clara y a problemas de comunicación. Estas situaciones incluyen, por ejemplo, los casos en que las autoridades requirentes no facilitan información clara sobre su solicitud (p. ej., justificación insuficiente o inexistente de una solicitud de cobro de un crédito antiguo, falta de explicación de la información en que se basa la solicitud y que resultaría de utilidad para la ejecución de la misma) o las autoridades requeridas no informan claramente de las medidas emprendidas en el Estado miembro requerido o los problemas que impiden o dificultan la ejecución de la solicitud de asistencia».

del título ejecutivo emitido por la autoridad requirente junto con el acto llamado a dotar a ambos de eficacia, la notificación fehaciente al deudor. En un segundo nivel se encontraría la actividad administrativa desplegada por la autoridad requerida para que el título “ejecutivo” expedido por el Estado requirente se convierta en un título “ejecutable” en el Estado requerido (16). Así, nada impide que el título sea ejecutivo por razón de su validez intrínseca pero no sea ejecutable por razón de su eficacia. Habida cuenta que la eficacia pende de la corrección o existencia del acto de notificación y este último puede realizarse tanto por la autoridad requirente como por la requerida, la competencia para la impugnación correrá idéntica suerte y se residenciará, en función del origen de la notificación, en uno u otro Estado (17).

Otra cosa es la impugnación del contenido de la notificación, esto es, del acto de liquidación de la deuda o, en su caso, del acto que integra el título ejecutivo expedido por la autoridad requirente, ya que aquí se cuestiona la validez de tales resoluciones y, por lo tanto, se ataca de raíz la declaración de voluntad de su autor, es decir, de la Administración del Estado requirente. Por consiguiente, si el particular invoca una notificación inexistente o defectuosa de cualquiera de los dos actos mencionados, la eventual revisión realizada por el Estado requerido podrá estimar o rechazar esa pretensión, pero las consecuencias de una posible estimación ya no pueden ser dirimidas por las autoridades administrativas o judiciales de dicho Estado sino que, por afectar al contenido material o integridad sustancial de una deuda cuya liquidación e instrumento de ejecución tienen su origen en el Estado requirente, serán los órganos revisores de éste los únicos competentes para pronunciarse sobre dicho extremo.

Al margen de lo anterior, otra hipótesis a considerar es aquella en la que el título ejecutivo expedido por el Estado requirente precisa para su efectividad la adopción de medidas de ejecución por el Estado requerido, equivalentes por ejemplo a las diligencias de embargo del art. 170 LGT. En este escenario nos encontramos ante un procedimiento de ejecución forzosa instruido por el Estado requerido en el curso del cual este último dicta una resolución dirigida a la efectividad del instrumento de ejecución, de modo que al amparo del art. 14.2 de la Directiva 2010/24/UE el litigio referente a esas medidas ejecutivas se someterá a las instancias competentes de dicho Estado.

Algunas de las consideraciones expuestas hasta el momento han sido objeto de análisis en la Sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018 (asunto C-34/17, *Donnellan*), que trae causa de un litigio originado por una solicitud de asistencia mutua cursada por Grecia a Irlanda, en relación con una multa que un ciudadano con residencia y nacionalidad

---

(16) *Vid.* Jiménez Blanco (2011: 108).

(17) Así, por ejemplo, la STSJ de Cataluña de 8 de noviembre de 2013 (JUR 2014, 20688), inadmitió un recurso contencioso-administrativo interpuesto por un residente en España contra la notificación de un instrumento uniforme de ejecución dictado por las autoridades griegas, basado en una notificación defectuosa realizada en Grecia que contenía la liquidación tributaria que se pretende recaudar. La mencionada Sentencia, con buen criterio, inadmite el recurso señalando que ese Tribunal, y en general las autoridades judiciales españolas, carecen de jurisdicción para enjuiciar un asunto en el que lo que se está dirimiendo son los posibles defectos de notificación en los que incurrió Grecia como Estado requirente, por lo que deben ser las autoridades administrativas y judiciales de este país las competentes para analizar y enjuiciar dicha controversia.

irlandesa supuestamente adeudaba a las autoridades helénicas. Este caso presenta notoria relevancia porque se constatan algunas irregularidades en los actos de notificación tramitados por el Estado requirente.

En concreto, la embajada de Grecia en Irlanda envió inicialmente una carta certificada al destinatario instándolo a ponerse en contacto con ella a fin de que se personara para recibir y firmar una serie de documentos que le concernían, pero no consta que dicha correspondencia le fuese entregada al destinatario. Un mes después, las autoridades griegas publicaron en el Diario Oficial de la República Helénica la resolución por la que se le imponía una sanción al ciudadano irlandés. Tres años más tarde, esas mismas autoridades dirigen una petición de cobro a Irlanda con base en el art. 10 de la Directiva 2010/24/UE, a resultas de la cual el interesado recibe por primera vez una notificación en la que se le reclama el importe de una sanción pecuniaria, más intereses y otros gastos, la cual lleva incorporada como anexo el “instrumento uniforme” previsto en el art. 12 de la Directiva. En ninguno de estos documentos se reflejaba el contenido y los motivos por los que se exigía el importe de los conceptos supuestamente adeudados, de modo que solo tras una serie de gestiones posteriores y mucho tiempo después el particular recibe correspondencia del Ministerio griego de Hacienda en la que se le informa de tales extremos.

En definitiva, el deudor solo tuvo conocimiento de la imposición de una sanción cuando el Estado requerido le transmite la solicitud de cobro junto con el instrumento uniforme. Es decir, dicho sujeto conoce la resolución sancionadora al mismo tiempo que se le notifica su ejecución, lo que le induce a incoar una reclamación ante el Tribunal Superior de Irlanda del cual obtiene un mandamiento judicial por el que se ordena suspender la ejecución mientras se resuelva sobre el fondo del asunto. En ese procedimiento judicial, ante el alegato del particular de que se le ha privado de su derecho a la tutela judicial efectiva en Grecia y que, en tales circunstancias, Irlanda no debería dar curso favorable a la referida petición de cobro, las autoridades irlandesas aducen que la Directiva les obliga a poner en marcha los mecanismos de ejecución forzosa porque las autoridades griegas habían comunicado: a) que los créditos no habían sido impugnados, pues de haberlo sido se produciría la suspensión automática de la ejecución; b) que no cabía recurso administrativo o judicial contra su exigencia, pues habían transcurrido los plazos oportunos para ello; y c) que en Grecia se habían iniciado los procedimientos de cobro sin obtener el pago de la referida deuda.

Conviene reparar en estos importantes aspectos participados por el Estado acreedor al Estado requerido ya que, en efecto, constituyen condiciones indispensables sin las cuales las autoridades requeridas no están habilitadas para activar en su territorio el procedimiento de recaudación. Ahora bien, es crucial determinar si esas tres circunstancias (ausencia de impugnación, firmeza de la liquidación y fallido procedimiento de cobro en el Estado requirente), además de necesarias, son suficientes para que la autoridad requerida implemente la cooperación en el cobro.

Los arts. 8.2 y 11 de la Directiva compelen a velar por el concurso de tales condiciones, pero no es menos cierto que si los controles básicos de admisibilidad de la petición de cobro arrojan resultados favorables a la asistencia solicitada, dado que no entra en juego el art. 14.1 de la Directiva al no haber impugnaciones pendientes de resolución en el Estado requirente, la consecuencia es que por regla general tampoco se puede aplicar la primera causa de suspensión de la ejecución prevista en el art. 14.4 de la citada norma

comunitaria. En otras palabras, atendiendo al tenor literal de este precepto, el Estado requerido se queda sin argumentos para paralizar la acción de cobro instada por el Estado requirente, eventualidad que fue la invocada por Irlanda en el asunto *Donnellan* enjuiciado por la mencionada STJUE de 26 de abril de 2018.

Con todo, una interpretación estricta y excesivamente formalista de la Directiva 2010/24/UE, en la que primen por encima de cualquier otra consideración los principios de confianza mutua y reconocimiento automático de sus respectivos actos por los Estados miembros, puede contravenir los derechos de defensa del interesado, especialmente cuando éste desconoce el origen y la motivación de la deuda reclamada debido a una inexistente o deficiente notificación del acto resolutorio de la misma.

Es decir, el desconocimiento del acto por virtud del cual el Estado requirente exige el cobro de un crédito priva al deudor de su derecho a impugnarlo, y esto lo coloca en una situación de indefensión en la que las posibilidades de suspender el cobro se han visto anuladas en el Estado requerido precisamente por esa falta de impugnación. Tal escenario es incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), pues como señala la citada STJUE en el asunto *Donnellan*, «no solo es preciso procurar que el destinatario de un acto lo reciba realmente sino también que se le permita conocer y comprender de forma efectiva y completa el sentido y el alcance de la acción ejercida contra él, de manera que pueda ejercer eficazmente sus derechos en el Estado miembro de origen» (apartado 58).

Lo anterior nos lleva a la conclusión de que no es suficiente que el Estado requerido tenga por cierta la falta de impugnación del crédito en el Estado peticionario para implementar la cooperación recaudatoria, sino que además es preciso que éste acredite ante el primero la realidad de la notificación realizada con arreglo a su Derecho interno, pues no cabe duda de que el acto notificador actúa como garantía material del derecho de defensa del particular.

De no constarle al Estado de destino la comunicación efectiva remitida al deudor por el Estado de origen, la primera actuación jurídicamente viable del Estado requerido será, justamente, la notificación al interesado de la resolución por la que se le exige la deuda con la debida explicación de su origen e importe, pero sin acompañarla en este caso del instrumento de ejecución expedido por el Estado requirente –a todas luces inoportuno en este momento–, a fin de que dicho sujeto pueda activar frente a las autoridades del país peticionario de la asistencia mutua o frente a las del Estado requerido los correspondientes mecanismos de impugnación en los términos del art. 14.1 y 2 de la Directiva 2010/24/UE. Lo que no resulta ajustado a Derecho es oponerle al interesado la falta de impugnación de la deuda en el Estado requirente como argumento para no paralizar la ejecución de la petición de cobro instada por éste, de manera especial cuando a dicho sujeto se le ha cercenado toda posibilidad de acudir a los Tribunales del Estado requirente con el objeto de ejercitar su derecho a la tutela judicial efectiva.

Por consiguiente, un Estado de la UE no puede cursar una petición de cobro forzoso de una deuda a otro Estado miembro mientras el particular afectado no haya sido informado de forma fehaciente de la existencia, origen y causa del crédito que se le reclama, toda vez que ese acto de notificación es requisito previo para que el interesado conozca su

contenido y, si lo estima oportuno, impugne la resolución declarativa del referido crédito. Si el Estado requirente pasa por alto ese presupuesto, esto es, no crea las condiciones necesarias para que se preste la asistencia mutua con las debidas garantías jurídicas para el sujeto afectado, y, a pesar de ello, tramita una petición de cobro acompañada de un instrumento de ejecución para hacer efectivo el crédito en el Estado requerido, este último será receptor de un título “ejecutivo” pero “no ejecutable”, por lo que está legitimado –a fin de proteger los derechos de defensa del deudor– para denegar la asistencia en el cobro a la que, en principio, le obliga la Directiva 2010/24/UE.

Esa excepcionalidad de la cooperación solicitada queda reforzada, si cabe, cuando la ejecución del cobro vulnera además el orden público del Estado requerido (18) o, como señala el art. 18.1 de la Directiva, cuando sus disposiciones y prácticas administrativas amparan la denegación de la asistencia en relación con los créditos nacionales. Respecto a esto último, no olvidemos que tras la petición de cobro dirigida al Estado requerido éste no solo asume el crédito como propio (elemento sustancial inherente al derecho crediticio), sino que también activa las competencias y procedimientos para hacerlo efectivo como si se tratase de un crédito de su titularidad (elemento formal vinculado al derecho), por lo que es lógico que las autoridades requeridas supervisen de antemano si la asistencia mutua que, en principio están obligadas a prestar, puede contravenir claramente su Derecho interno con la consecuencia de que, de ser así, se vean dispensadas de acceder a dicha cooperación.

En cualquier caso, la tesis secundada por el TJUE en la apuntada Sentencia de 26 de abril de 2018 discurre por una línea similar a su Sentencia de 14 de enero de 2010 (asunto C-233/087, *Milan Kyrian*), pues en esta última también se invocan los derechos de defensa del particular y determinadas actuaciones que vulneran el orden público del Estado requerido como motivos esgrimibles para justificar la denegación de la cooperación solicitada. De todos modos, la STJUE del caso *Donnellan* va más allá que la del asunto *Milan Kyrian*, en el sentido de que la primera amplía el perímetro de los límites a la asistencia mutua en la recaudación al rechazar que la falta de impugnación del crédito en el Estado requirente legitime un automatismo en la ejecución de cobro por el Estado requerido, lo que introduce un nuevo enfoque sobre las condiciones –más estrictas– que habilitan las peticiones de cobro y las circunstancias –más flexibles– que amparan la suspensión de la ejecución a la vista de lo dispuesto en el art. 11.1 y en el art. 14.1 y 4 de la Directiva 2010/24/UE.

## **2.2. Cuestiones conflictivas referentes al idioma empleado en la notificación del título ejecutivo**

Estamos ante otro de los temas controvertidos que origina la asistencia mutua en la recaudación entre Estados miembros de la Unión Europea. En efecto, existe el riesgo

---

(18) En la STJUE de 26 de abril de 2018 la vulneración del orden público del Estado requerido (Irlanda) se produce porque se pretende ejecutar una sanción que no solo no ha sido notificada al presunto sujeto infractor –práctica contraria al Derecho interno de ese país– sino que además se basa en hechos respecto a los cuales ese sujeto había sido declarado inocente en un juicio penal anterior.

de que el deudor, generalmente residente en el Estado requerido donde –a su vez– se encuentran los bienes o derechos susceptibles de la ejecución solicitada por el Estado requirente, pueda ver injustificadamente debilitada su posición jurídica al desconocer, en este caso por razones lingüísticas, el contenido o alcance de los requerimientos recibidos para afrontar el pago de la deuda reclamada.

Así, una de las cuestiones prejudiciales resueltas por la STJUE de 14 de enero de 2010 (asunto C-233/087, *Milan Kyriian*) formulaba la duda de si era contraria al Derecho de la Unión Europea la notificación de un título ejecutivo efectuada en una lengua que el deudor no comprendía por no ser la oficial del Estado requerido. A este respecto, el Tribunal de Luxemburgo contesta señalando lo siguiente (19): 1º) La notificación al destinatario debe efectuarse de tal modo que le permita a éste “identificar con certeza, al menos, el objeto y la causa de la petición”. 2º) Lo procedente es que el deudor reciba el título ejecutivo en la lengua oficial del Estado requerido.

Lo cierto es que esta cuestión figura entre los motivos de preocupación del legislador comunitario cuando aprueba la Directiva 2010/24/UE, al apuntar a la necesidad de que «la adopción de un instrumento uniforme para la aplicación de medidas de ejecución en el Estado miembro requerido, así como de un modelo normalizado común para la notificación de los actos y decisiones relativos al crédito, debe solventar los problemas de reconocimiento y traducción de actos dimanantes de otro Estado miembro, que representan una de las principales causas de la ineficacia de los actuales mecanismos de asistencia» (20). Para tratar de paliar estos inconvenientes se adoptó la regla de que, «todas las solicitudes de asistencia, modelos normalizados para la notificación e instrumentos uniformes que permitan la ejecución en el Estado miembro requerido se remitirán en la lengua oficial o en una de las lenguas oficiales de dicho Estado miembro, o se acompañarán de una traducción a dicha lengua o lenguas» (21).

Repárese en que, desde la perspectiva del interesado, la regla anterior solo obliga a traducir el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado requerido, pero no el título ejecutivo emitido por el Estado requirente (22), toda vez que el destinatario de la solicitud de asistencia y de los modelos normalizados para la notificación es el Estado receptor de la petición de asistencia y no el particular afectado por la reclamación de cobro.

El matiz es importante por cuanto la Directiva es excesivamente parca a la hora de regular, como contenido necesario del citado instrumento uniforme, los mecanismos de impugnación a disposición del deudor, ya que se limita a enunciar como mero elemento subsidiario a incluir en ese documento “las posibilidades de impugnar la obligación de pago”, situando además esta exigua referencia expresa como alternativa a la indicación de “la oficina en la que puede obtenerse información adicional en relación con el crédito” (23). Estamos pues ante una redacción manifiestamente mejorable de la norma

---

(19) Apartados 59 y 63.

(20) Considerando 8 de la Directiva 2010/24/UE.

(21) Art. 22.1 de la Directiva 2010/24/UE.

(22) *Vid.* Jiménez Blanco (2011: 116).

(23) Art. 12.1 de la Directiva 2010/24/UE.

comunitaria que puede conllevar una injustificada limitación de información al deudor, traducida al idioma del Estado requerido, en algo tan sensible como los recursos susceptibles de interposición frente a dicho instrumento de cobro. En otras palabras, una vez más pueden verse seriamente afectadas y dañadas las garantías de defensa del particular (24).

La transposición de la Directiva al Derecho español tampoco ha mejorado esta importante laguna o vaguedad de la norma comunitaria, ya que simplemente se prevé que, cuando nuestro país actúa como Estado requerido, «los documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa» (25), extremo que ratifica en los mismos términos el apartado 3 del art. 177 *nonies* LGT a propósito de los escritos que acompañan al instrumento de ejecución cuando se solicita la cooperación de España por otro Estado.

Por otra parte, también conviene resaltar que el art. 22.1 de la Directiva 2010/24/UE contempla un interesante matiz a la señalada regla de que la lengua empleada sea la del Estado requerido, al disponer que «el hecho de que determinadas partes de dichos documentos estén redactadas en una lengua distinta de la lengua oficial o de las lenguas oficiales del Estado miembro requerido no afectará a su validez o la del procedimiento, siempre que esa lengua distinta sea una de las acordadas entre los Estados miembros afectados». Parece claro que esta norma quiere rebatir la eventual nulidad del contenido de los documentos por el simple hecho de que el idioma oficial utilizado no sea el del Estado requerido, a condición de que esa otra lengua se emplee solo en “determinadas partes” de dichos escritos y de que ambos Estados estén de acuerdo sobre dicho proceder.

Ello es razonable si esa utilización parcial de otro idioma afecta a la solicitud de asistencia y al modelo normalizado para la notificación, pues ambos documentos tienen como destinatario al Estado requerido, pero en cambio consideramos que no está justificado el empleo parcial de esa otra lengua que no sea la del Estado requerido cuando el escrito afectado es el instrumento uniforme, porque éste sí constituye un aspecto clave o esencial de la información que debe recibir el deudor. La posición jurídica de este sujeto puede socavarse cuando, además de recibir el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado requerido en un idioma distinto del que rige en este último, dicha notificación constituye el primer acto del que tiene conocimiento sobre la deuda reclamada, pues como ya hemos señalado en otra parte de este trabajo aquí entran en juego cuestiones que afectan no ya a la validez sino a la eficacia misma del título ejecutivo expedido

---

(24) Confirma esta apreciación el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1189/2011 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011, cuyo Anexo I recoge el modelo uniforme de notificación para el suministro de información, en el que se detalla como información “opcional” y, por tanto, no obligatoria la contemplada en el punto 8 de su apartado C), esto es, la “posibilidad de impugnación”.

(25) Apartado 2 del art. 177 *sexies* de la LGT. Cuestión distinta son los motivos de oposición a la pretensión de cobro del Estado acreedor cuando España actúa como Estado requerido, respecto a los cuales ya hemos avanzado en otro lugar el diferente régimen que los arts. 177 *decies* y 177 *undecies* de la LGT contemplan para impugnar el instrumento de ejecución (jurisdicción del Estado requirente) y las diligencias de embargo dictadas por la Administración española (competencia del Estado requerido).

por el Estado requirente, en la medida en que adolece de un vicio de tramitación (falta de notificación de la liquidación de la deuda) que lo convierte en un título no ejecutable en el Estado miembro requerido.

Sobre la base de la consideración expuesta no compartimos la solución formulada por la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 14 de mayo de 2018 (rec. 49/2017), la cual examina un caso en el que las autoridades tributarias suecas se dirigen a las españolas para que éstas le comuniquen al interesado –domiciliado en nuestro país– el importe de una deuda tributaria reclamada por Suecia. Lo que realmente se le participa al deudor por la Agencia Tributaria española (AEAT) es una “Notificación de título ejecutivo por asistencia mutua CE” junto con un documento de pago para el ingreso de un determinado importe, es decir, nos encontramos ante un procedimiento ejecutivo iniciado por el Estado español como consecuencia de una petición de cobro planteada por el Estado sueco. Pues bien, en la notificación remitida al deudor una parte de los documentos está en sueco, aquellos que acreditan los créditos cuyo cobro solicita el país escandinavo –que por cierto no le habían sido notificados previamente haciéndole saber la existencia de la deuda y su liquidación–, en tanto que el requerimiento de pago está en castellano.

En tales circunstancias, la susodicha Sentencia de la Audiencia Nacional considera que esa falta de traducción al español de una parte de los documentos no es argumento suficiente para anular la solicitud de asistencia mutua, extremo que compartimos ya que esta última se dirige exclusivamente al Estado requerido. No obstante, en nuestra opinión, no puede aplicarse idéntico enfoque a la documentación en sueco de la que se le hace partícipe al deudor, porque dicha forma de proceder por ambos Estados priva a ese sujeto del conocimiento necesario sobre el origen y la determinación de la deuda. Este hecho aboca al particular a recurrir la notificación del requerimiento de pago expedido por la Dependencia de Recaudación de la AEAT pero sin poder atacar –por razones idiomáticas– los elementos configuradores del impuesto que se le reclama (determinación o cuantía de la deuda tributaria), impugnación esta última que llegado el caso debería plantear ante el Estado requirente.

En este sentido, juzgamos desafortunado el razonamiento esgrimido por la citada SAN al indicar que, «lo que no puede interpretarse es que el Estado acreedor deba facilitar al contribuyente una traducción a la que no estaría obligado de exigirle el pago de la deuda directamente, como hace con el resto de sus contribuyentes», al punto que «si el hoy recurrente hubiese satisfecho el impuesto reclamado en aquel país, es evidente que la liquidación y el acto de recaudación, como todo el expediente de gestión y de recaudación, se habrían desarrollado en sueco, sin obligación alguna de traducción» (FJ 6º). Desde luego no es comparable la situación de quien, estando domiciliado y residiendo en un determinado país, recibe de éste un requerimiento de pago en el idioma propio de dicho Estado, con la de aquel otro sujeto que reside en un país distinto del reclamante de la deuda y tan solo se le notifica el título ejecutivo de cobro en la lengua del Estado de residencia, con la imposibilidad de conocer –por motivos lingüísticos– las cuestiones de fondo que afectan al importe de la citada deuda.

Por ello, consideramos que en el supuesto enjuiciado por la mencionada SAN de 14 de mayo de 2018 procedía que la AEAT denegase la cooperación solicitada por Suecia para remitir al deudor el título ejecutivo, ya que ese sujeto no era conocedor de los pormenores del tributo que se le exigía y la información que precisaba para pagar o impugnar

la liquidación tributaria figuraba en un idioma que no era el del Estado requerido, a la postre Estado de su domicilio y residencia.

### 3. LA NECESARIA DISTINCIÓN ENTRE INSTRUMENTO DE EJECUCIÓN Y MEDIDAS DE EJECUCIÓN

#### 3.1. Aspectos generales. Las particularidades de los Estados descentralizados

La Directiva 2010/24/UE establece un modelo de reparto de las competencias revisoras entre los Estados miembros implicados en el procedimiento de recaudación sustentado en la asistencia mutua, y lo hace distinguiendo los dos títulos jurídicos de los que hace gala la Administración cuando ejercita su potestad de autotutela ejecutiva: de una parte, y en primer lugar, nos encontramos con el título normalizado y homogéneo que opera en las deudas cobradas mediante cooperación administrativa interestatal, a saber, el “instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido” (26); de otro lado, y en segundo lugar por razón de su aparición en el procedimiento de cobro, se sitúan “las medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro requerido” (27). En el primer caso, las facultades revisoras se les atribuyen a las autoridades competentes del Estado requirente y en el segundo a las instancias correspondientes del Estado requerido.

Este planteamiento es del todo punto lógico, habida cuenta que el instrumento uniforme de ejecución trae causa del título original dictado por las autoridades del Estado requirente y, tras el proceso de homologación y reconocimiento automático impuesto por la Directiva, es asumido por el Estado requerido como título suficiente para implementar la acción de cobro sobre un crédito que (28), además, pasa a ser considerado como derecho crediticio de este Estado (29). El ordenamiento español así lo reconoce en el art. 177 *nonies* 2, al estipular que, «el instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio. En particular, será considerado título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio a la que se refiere el artículo 167.2 de esta Ley para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago».

Ahora bien, repárese en que esta norma está redactada partiendo de la premisa de que España actúe en el proceso de asistencia mutua como Estado requerido, lo que trae como resultado que, contra dicho instrumento de ejecución, no serán admisibles los motivos de oposición a que se refiere el art. 167.3 LGT, y que la revisión del citado instrumento de ejecución se lleve a cabo por las autoridades competentes del Estado requirente (30).

---

(26) *Vid.* arts. 12.1 y 14.1 de la Directiva, y Anexo II del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1189/2011 de la Comisión.

(27) *Vid.* art. 14.2 de la Directiva.

(28) *Vid.* Chacón Jerez (2014: 68).

(29) *Vid.* art. 13.1 de la Directiva y disposición adicional 17ª de la LGT.

(30) *Vid.* art. 177 *decies* y art.177 *duodecies* 1 de la LGT.

Siguiendo esta misma línea de razonamiento, cuando el Estado requerido incoa el procedimiento de recaudación ejecutiva en el marco de la asistencia mutua, ese cauce formal pasa a regirse por sus propias normas internas, y entre las decisiones que dicho Estado se puede ver abocado a tomar está la puesta en marcha de “medidas de ejecución”, respecto a las cuales, por tratarse de actos administrativos propios de tal Estado, serán sus autoridades las únicas competentes para conocer de los posibles recursos o reclamaciones contra las mismas. En la práctica administrativa española el ejemplo típico de medidas de ejecución son las diligencias de embargo, contra las cuales sí es posible alegar los motivos de oposición previstos en el art. 170.3 LGT y, desde el punto de vista competencial, serán las autoridades españolas las que actúen como órganos revisores de aquellas (31).

Así las cosas, no compartimos el sentido expresado por la Resolución del TEAC de 15 de abril de 2021 (JT/2021/704), en la que se analiza un supuesto en el que España se dirige a las autoridades portuguesas para que éstas procedan a hacer efectivo el cobro de una serie de liquidaciones tributarias dictadas por la AEAT. En concreto, las autoridades portuguesas remiten un “Documento de Reclamación de Deudas” y un “Título Ejecutivo Uniforme relativo a la Directiva 2010/24/UE” a la entidad deudora, tras lo cual esta última interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAC alegando, entre otros motivos, infracción del art. 167.3 c) LGT (falta de notificación de la liquidación).

Pues bien, resulta llamativo que el TEAC considere que, «no le corresponde entrar a analizar las alegaciones aducidas por el recurrente en cuanto a la falta de notificación de las liquidaciones objeto de las providencias de apremio en cuestión (motivo señalado en el artículo 167.3 de la LGT como oposición a una providencia de apremio)», cuando el apartado 1 del art. 177 *duodecies* LGT conduce *a contrario sensu* a un resultado abiertamente distinto. Es decir, al actuar España como Estado requirente en el caso analizado por el TEAC, no resultan aplicables los arts. 177 *nonies* y 177 *decies* LGT, ya que dichos preceptos se ocupan de regular el instrumento de ejecución y los motivos de oposición al mismo cuando nuestro país actúa como Estado requerido. Luego, parece claro que el TEAC no puede abstenerse de examinar una impugnación en la que se cuestionan aspectos relativos a una deuda tributaria liquidada por las autoridades españolas.

Por otra parte, tampoco es del todo exacto sostener, como hace la mencionada Resolución del TEAC, que «el “documento de reclamación de deuda” recibido por las Autoridades Aduaneras de Portugal será objeto de reclamación ante los órganos revisores de dicho Estado, en virtud de lo dispuesto en el antes transcrito artículo 177 *duodecies* apartado segundo de la LGT», pues ello será así solo si tal documento es asimilable o equivalente a las «medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro requerido», como por otra parte establece el art. 14.2 de la Directiva. Ahora bien, de no darse tal equiparación el acto reclamante de la deuda, por provenir del titular originario del crédito, también sería recurrible en España (Estado requirente) y no en Portugal (Estado requerido).

Resoluciones como la citada ponen de manifiesto la defectuosa interpretación de las normas de asistencia mutua, en un aspecto tan crucial como la competencia revisora de

---

(31) *Vid.* art. 177 *undecies* y art. 177 *duodecies* 2 de la LGT.

los órganos encargados de velar por la legalidad de los actos dictados por las autoridades tributarias de los Estados implicados en la cooperación recaudatoria.

Los derechos de defensa del particular afectado por la deuda reclamada pueden encontrarse, si cabe, ante mayores dificultades en su ejercicio efectivo cuando los impuestos o derechos de crédito pertenecen a las subdivisiones territoriales y administrativas de los Estados miembros, ya que en este caso debe ser la oficina central de enlace del Estado requirente la que canalice las peticiones de cobro instadas por las Administraciones regionales o locales.

Si tomamos a modo de ejemplo el caso español como modelo de Estado descentralizado, se observa que las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales pueden y deben solicitar asistencia a la oficina central de enlace o a las oficinas de enlace gestionadas por la AEAT para el cobro de un crédito de su titularidad (32), ya que la asistencia mutua es competencia exclusiva de los Estados al participar de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales (art. 1.2 LGT). Con base en los principios de subsidiariedad y buena administración, antes de remitir a la AEAT una solicitud de envío de una petición de asistencia mutua en la recaudación, la Administración tributaria peticionaria –autonómica o local– deberá verificar la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º) Que las deudas a las que se refieren las solicitudes de envío de peticiones de asistencia mutua tienen naturaleza tributaria.

2º) Que las mencionadas deudas no están impugnadas o que, en caso de que lo estén, dicha impugnación no lleva acarreada la suspensión del procedimiento de apremio.

3º) Que el deudor carece de bienes y derechos suficientes para el cobro en España. Para comprobar dicho extremo, una vez agotadas las posibilidades de cobro de las deudas exigibles sin que se haya logrado su íntegra satisfacción, la Administración peticionaria emitirá una declaración que certifique que ha desplegado las investigaciones oportunas y desarrollado los procedimientos de cobro necesarios en todo el territorio nacional, sin que de los mismos se hayan obtenido bienes o derechos suficientes para el cobro de las deudas tributarias pendientes.

4º) Que las deudas a las que se refieren las solicitudes de envío de peticiones de asistencia mutua no tienen una antigüedad superior a cinco años, contados a partir de la fecha de firmeza de la providencia de apremio, justificando su procedencia en caso contrario.

5º) Que el importe total de las deudas a las que se refiera la solicitud de envío de una petición de asistencia mutua en la recaudación sea igual o superior a 1.500 euros (33).

Generalmente, la cooperación en materia de recaudación ejecutiva entre la AEAT y las Administraciones tributarias autonómicas o locales se formaliza por medio de con-

---

(32) *Vid.* García de Pablos (2012: 79).

(33) *Vid.* art.3 de la Orden HFP/192/2022, de 8 de marzo, por la que se establecen los requisitos y modo de remisión a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por parte de otras Administraciones Tributarias de solicitudes de envío de peticiones de asistencia mutua con base en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010 (BOE, 16 de marzo de 2022).

venios de colaboración, con base en el art. 141.1 d) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Dicho precepto consagra el deber de asistencia entre Administraciones, singularmente para la ejecución de sus actos, cuando vayan a realizarse fuera de sus respectivos ámbitos territoriales. Sirva de ejemplo, el Convenio de la AEAT con la Federación Española de Municipios y Provincias para la recaudación en vía ejecutiva de los recursos de derecho público de las Corporaciones Locales (34).

Lo que interesa destacar al objeto del tema que nos ocupa es que la cláusula quinta de dicho Convenio regula el reparto de competencias entre la AEAT y la respectiva Corporación Local, de suerte que a esta última corresponde: a) Resolver los recursos e incidencias relacionadas con las liquidaciones de las deudas a recaudar. b) Expedir las providencias de apremio y resolver los recursos de reposición interpuestos contra las mismas, así como tramitar y resolver las solicitudes de suspensión del acto impugnado, informando de ello a la AEAT con indicación, en su caso, de la garantía aportada. Por su parte, constituyen atribuciones de la AEAT, entre otras, la de conocer y resolver los recursos de reposición interpuestos contra actos de gestión recaudatoria dictados por la Agencia Tributaria en vía ejecutiva, así como tramitar y resolver las solicitudes de suspensión del acto impugnado (35).

Así pues, si ya advertíamos defectos técnicos en la Directiva 2010/24/UE, a propósito de la escasa o nula referencia al deber de comunicar debidamente al interesado los medios de impugnación disponibles frente a la obligación de pago exigida por el Estado requirente, la complejidad y el nivel de detalle de la información a suministrar a dicho sujeto aumenta cuando la acreedora del tributo es una Administración subcentral de ese Estado, toda vez que, dependiendo de la naturaleza de los actos que originen la exigencia del crédito de derecho público, será la Administración estatal o la subestatal del país peticionario de la asistencia la competente para conocer y resolver de los recursos planteados por el deudor (36).

---

(34) *Vid.* Resolución de 22 de abril de 2019, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE, 31 de mayo de 2019).

(35) En el ámbito interno español merece la pena traer a colación el apartado 3 de la citada cláusula quinta, a cuyo tenor, «las actuaciones realizadas por los interesados o documentos presentados por los mismos ante los órganos de ambas Administraciones, serán admitidos por el órgano receptor y comunicados o remitidos al órgano competente». De algún modo esta disposición está reconociendo que los recursos interpuestos ante una Administración surten efectos en la otra, al menos en lo que respecta a su admisión a trámite, cumplimiento de plazos, etc.

(36) Los problemas derivados de los mecanismos de control de legalidad se multiplican cuando la aplicación del principio de subsidiariedad escala del plano interno al plano interestatal, ya que un ente público subcentral español (Comunidad Autónoma o Entidad Local) puede alegar dificultades desproporcionadas para ejecutar un bien inmueble situado en el ámbito de su competencia territorial y, al amparo del art. 11.2 b) de la Directiva 2010/24/UE, remitir a la AEAT una solicitud de envío de petición de asistencia mutua a otro Estado en el que consta que hay dinero depositado en una entidad financiera residente en el mismo. En este caso el procedimiento podría dilatarse si la AEAT considera que, pese a las dificultades invocadas por la Administración subcentral, procede ejecutar en primer término el bien situado en territorio español de modo que, si es suficiente para cubrir el importe de la deuda, se desestimaría la puesta en marcha de la asistencia mutua cursada a otro Estado miembro. En suma, pueden surgir controversias interpretativas entre las Adminis-

En conclusión, a nuestro modo de ver, se echa en falta una regulación más clara y propositiva de la Directiva respecto a la delimitación de las vías de impugnación de los actos dictados en el marco de la asistencia mutua, de manera especial cuando intervienen subdivisiones territoriales o administrativas de los Estados miembros. Si la información proporcionada al deudor no es suficientemente precisa y detallada sobre las instancias o cauces legales de que dispone para combatir los actos expedidos por los entes subcentrales del Estado requirente, de nuevo se está debilitando injustificadamente su derecho de defensa.

Una posible solución pasaría por reconocer efectos en un Estado a los recursos o reclamaciones interpuestos en el otro (admisión a trámite), a pesar de no ser este último el competente para su conocimiento o resolución, pero es obvio que este planteamiento supone dar un importante salto cualitativo en el nivel de asistencia mutua entre Estados. En efecto, pasaríamos de una cooperación interestatal en materia de cobro de créditos de derecho público a una colaboración de naturaleza revisora o procesal, con reconocimiento de efectos jurídicos recíprocos en la fase impugnatoria desarrollada en cualquiera de los Estados intervinientes, lo que supondría una evidente salvedad y restricción al principio *auctor regit actum* (37).

### **3.2. La conversión del crédito exigible en derecho de cobro del Estado requerido y la legitimación pasiva de dicho Estado en litigios relacionados con la adopción de medidas de ejecución**

Los mecanismos regulados en la Directiva 2010/24/UE, a fin de hacer efectiva la asistencia mutua entre países, pretenden fortalecer como opción prioritaria la acción recaudatoria impulsada por el Estado requerido. Prueba de ello es que cualquier crédito objeto de una petición de cobro por el Estado requirente se tramita como derecho crediticio del Estado requerido (art. 13.1), lo que plantea el interrogante de si, frente al deudor, esa asunción de posición acreedora por el Estado requerido opera exclusivamente a efectos formales o adjetivos, es decir, al solo objeto de incoar y culminar un procedimiento administrativo de cobro de acuerdo con su legislación interna, o si también conlleva una subrogación material en dicha posición jurídica que lo convierta en titular de un derecho a percibir una determinada suma de dinero, con plena disponibilidad sobre la misma para integrarla en su presupuesto de ingresos.

La disposición adicional 17ª de la LGT califica como “derechos de la Hacienda Pública de naturaleza pública” los créditos de otro Estado respecto del que se ejerzan acciones de colaboración o cooperación prestadas por España, pero ello solo “a efectos de la asistencia mutua” o, lo que es lo mismo, en el marco de las normas que obligan a nuestro país a prestar este tipo de cooperación a otros Estados. Por su parte, desde la perspectiva de

---

traciones implicadas acerca del grado de flexibilidad aplicable al principio de subsidiariedad, lo que abrirá a su vez otra posible vía de impugnación para el particular.

(37) Recordemos que este principio es el criterio básico sobre el que asientan las reglas de reparto de las competencias revisoras, previstas en los apartados 1 y 2 del art. 14 de la Directiva 2010/24/UE.

España como Estado requirente, y al objeto de la puesta en marcha de dichas actuaciones de asistencia mutua, su apartado 2 establece que «tales derechos conservarán su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española».

El art. 13.1 de la Directiva 2010/24/UE se limita a señalar que, salvo disposición en contrario, el crédito cuya solicitud de cobro se insta por el Estado requirente «tendrá la consideración de crédito del Estado miembro requerido». La diferente calificación de la posición asumida por el Estado requerido, bien como acreedor sólo a efectos formales o además con plena titularidad dominical sobre el derecho subjetivo de contenido pecuniario, tiene trascendencia jurídica cuando el particular impugna el resultado del procedimiento ejecutivo que culmina con el cobro efectivo del crédito.

No olvidemos que, al amparo de la protección de los intereses financieros de los Estados miembros, pilar básico sobre el que se construye la asistencia mutua dentro de la Unión Europea, la autoridad requerida remitirá a la requirente los importes cobrados en concepto de derecho de crédito e intereses devengados y retendrá los costes derivados del cobro repercutidos a la persona afectada (38). Por consiguiente, esos importes percibidos del deudor, con la única salvedad de los gastos afrontados por la autoridad requerida y que son repercutidos a dicho sujeto, no pueden considerarse ingresos públicos del Estado requerido, ya que este no tiene plena disponibilidad sobre los mismos toda vez que queda obligado a su inmediata transferencia al Estado requirente en cumplimiento del régimen jurídico de la asistencia mutua. Luego, sí es relevante determinar quién de los dos Estados posee legitimación pasiva cuando el deudor reclama el reembolso de las cantidades ya abonadas por considerar improcedente su cobro.

A esta cuestión intentó responder la STJUE de 14 de marzo de 2019 (asunto C-695/17, *Metirato*). El problema de fondo trae causa de una petición de cobro que las autoridades de Estonia remiten a las autoridades de Finlandia a fin de recaudar diversos impuestos e intereses adeudados por una empresa establecida en este último país (*Metirato*). Dicha sociedad abonó parte de esos importes a las autoridades finlandesas, que estas a su vez transfirieron a sus homólogas en Estonia, pero posteriormente la empresa insta un procedimiento concursal para proceder a su liquidación y, en el marco de ese proceso, ejercita una acción rescisoria contra el Estado finlandés mediante la que reclama el reintegro a la masa concursal de todos los impuestos pagados tras la petición de cobro solicitada por Estonia.

El principal argumento para sustentar el ejercicio de la acción rescisoria por parte de la entidad mercantil reside en que, la Administración tributaria finlandesa había sido favorecida indebidamente en perjuicio de los demás acreedores por el pago de impuestos exigibles en el marco de la asistencia mutua, aun cuando la empresa ya era insolvente y esa Administración debería haber tenido conocimiento de tal insolvencia. También es importante recalcar que la acción rescisoria se dirige contra el Estado finlandés y su Administración tributaria y, subsidiariamente, en caso de que estos no tengan legitimación pasiva, contra el Estado estonio.

---

(38) *Vid.* art. 13.5 y art. 20.1 de la Directiva 2010/24/UE.

Así las cosas, el Estado finlandés considera que, al proporcionar asistencia administrativa a las autoridades estonias de conformidad con el art. 10 de la Directiva 2010/24/UE, se limitó a actuar en calidad de agente de las autoridades tributarias estonias, pues en ningún momento estuvo en posesión del importe en cuestión y su cometido finalizó tan pronto como efectuó el cobro, por lo que la demanda del administrador concursal de la empresa debe dirigirse contra la Administración tributaria estonia. Por su parte, esta última contesta a la demanda alegando que, con base en los arts. 13.1 y 14.2 de la Directiva 2010/24, la acción rescisoria en el marco del procedimiento concursal responde a un importe cobrado por la Administración finlandesa y, por consiguiente, es esta la que posee legitimación pasiva en el procedimiento de reembolso de los créditos de que se trata.

Planteadas al Tribunal de Luxemburgo diversas cuestiones prejudiciales acerca de la aplicación e interpretación en el asunto controvertido de los arts. 13 y 14 de la mencionada Directiva, la STJUE de 14 de marzo de 2019 entiende que:

1º) Una acción rescisoria, como la planteada por el deudor, debe ejercitarse contra el Estado requerido, aun cuando tal impugnación se inscriba en un procedimiento para la reintegración de bienes en la masa concursal de una sociedad domiciliada en ese Estado.

2º) El hecho de que el importe de los créditos cobrados por el Estado requerido se mantenga separado de sus restantes bienes o se confunda con ellos no impide la aplicación de los citados preceptos de la Directiva, pues el legislador de la Unión no ha hecho distinción alguna dependiendo de la naturaleza del litigio principal (procedimiento para el reembolso de bienes a la masa concursal) suscitado a partir del cobro efectuado por el Estado requerido a petición del Estado requirente.

3º) Si la impugnación de una medida de ejecución en el litigio principal, como la adoptada en el Estado requerido a efectos del cobro de un crédito del Estado requirente, prospera ante el órgano judicial competente del Estado requerido, en principio, el Estado requirente queda obligado a reembolsar cualquier suma cobrada, en virtud de dicha medida, que le haya remitido el Estado requerido (39).

En suma, la mencionada Sentencia del TJUE reconoce que la posición acreedora del Estado requerido no va más allá de su papel como autoridad cooperante para hacer efectivo el cobro del crédito y transferir el importe recaudado a la autoridad requirente, pero dado que esta función de asistencia comporta la adopción de medidas de ejecución sobre los bienes del particular, si éste plantea posteriormente una acción de devolución o reintegro de las cantidades abonadas, dicha demanda supone cuestionar la procedencia de tales medidas, por lo que, sobre la base del art. 14.2 de la Directiva, indirectamente se están impugnando los actos dictados por ese Estado en el marco de su procedimiento interno de recaudación, con el efecto añadido de que adquiere legitimación pasiva en el litigio en el que se dirime la acción rescisoria.

Ahora bien, si el pleito tramitado con arreglo a la legislación procesal del Estado requerido, y en el que éste ha sido parte demandada, concluye con una sentencia favorable para el particular, será el Estado requirente el obligado a devolver la suma percibida en el marco de la asistencia mutua. En conclusión, esa suma pecuniaria pasa a tener la

---

(39) *Vid.* apartados 38 a 43 de la STJUE de 14 de marzo de 2019.

calificación de ingreso indebido del Estado requirente, lo que corrobora la tesis de que la posición acreedora que el art. 13.1 de la Directiva otorga al Estado requerido lo es a efectos puramente adjetivos o procedimentales, es decir, al solo objeto de llevar a buen término la solicitud de cobro procedente del otro Estado.

#### 4. EL CONTROL DE LEGALIDAD SOBRE LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES

La regulación de las medidas cautelares en la Directiva 2010/24/UE sigue adoleciendo de los mismos defectos que la normativa europea precedente (Directiva 76/308/CEE), a saber, la omisión de toda referencia a la duración máxima de tales instrumentos coercitivos, la falta de mención expresa a la necesaria notificación al interesado, las causas que originan su levantamiento o, por citar otra ausencia destacada, la escasa preocupación del legislador comunitario por los eventuales incidentes que puedan surgir al hilo de su aplicación (40).

La vigente Directiva intenta colmar esas lagunas con una remisión genérica, realizada en su art. 17, a otros preceptos en los que no resulta sencilla su aplicación *mutatis mutandis* a los problemas específicos que suscitan las medidas cautelares, las cuales, no lo olvidemos, están pensadas para asegurar el cobro del crédito del que es titular el Estado requirente.

En nuestra opinión, a la vista de lo dispuesto en el art. 16 de la Directiva 2010/24/UE, los aspectos más significativos del régimen jurídico de las medidas cautelares pueden sintetizarse como sigue:

1º) La premisa general para que el Estado requerido adopte medidas cautelares descansa en la existencia de una petición formal remitida en tal sentido por el Estado requirente. No obstante, el párrafo segundo del art. 14.4 de la Directiva también contempla la posibilidad de que la autoridad requerida pueda adoptar por iniciativa propia medidas cautelares cuando dicha autoridad “lo estime necesario” y sus disposiciones nacionales así lo permitan.

2º) La adopción de medidas cautelares por el Estado requerido debe superar un doble test de legalidad: tales medidas deben estar autorizadas por la legislación nacional del Estado requerido y, al mismo tiempo, habrán de ser “posibles” con arreglo a la regulación interna del Estado requirente. Ello acarrea una consecuencia jurídica de gran calado: de entrada, esta doble premisa legal exigida por el art. 16.1 de la Directiva determina la intervención de dos jurisdicciones distintas, la de cada uno de los Estados implicados, para resolver eventuales conflictos surgidos de la impugnación de las medidas adoptadas por posible vulneración del ordenamiento propio de ambos países. Y para evitar disputas sobre el papel de cada una de las instancias revisoras, no siempre será sencillo en la práctica precisar el verdadero alcance de la competencia supervisora de los órganos del Estado requerido, destacadamente cuando los órganos del Estado requirente han

---

(40) *Vid.* Ribes Ribes (2009: 22) y Uriol Egido (2013: 201).

validado, con carácter previo, la legalidad de las medidas adoptadas de acuerdo con su Derecho interno.

Evidentemente, esos problemas de deslinde de atribuciones entre los países implicados no se aprecian cuando las medidas cautelares han sido adoptadas *motu proprio* por la autoridad requerida, ya que aquí el único Derecho en juego es el del Estado requerido, con la consecuencia de que solo los órganos de este país serán los competentes para dirimir las controversias suscitadas en torno a la procedencia de dichas medidas.

3º) Superado el doble filtro de legalidad a que antes nos referíamos, son dos los supuestos que legitiman la adopción de medidas cautelares:

- Cuando el crédito o el instrumento que permita su ejecución en el Estado requirente sea impugnado en el momento en que se expida la solicitud de cobro al Estado requerido. Quiere ello decir que la existencia de un litigio en el Estado requirente, sobre cualquiera de los extremos mencionados en el apartado 1 del art. 14 de la Directiva, no impide la petición y adopción de medidas cautelares en el Estado requerido, amén de que dicha acción impugnatoria provoque la suspensión automática del cobro del crédito por este último Estado, salvo que el Estado requirente solicite y motive la necesidad de levantar esa suspensión (41).
- Cuando el crédito no esté sujeto aún a un instrumento que permita la ejecución en el Estado requirente. Esta segunda hipótesis prevista en el art. 16.1 de la Directiva permite instar la aplicación de medidas cautelares en el Estado requerido, aunque la deuda no se encuentre apremiada en el Estado requirente, es decir, necesariamente estará liquidada o autoliquidada pero la Administración de ese país no ha dictado todavía el título ejecutivo para hacerla efectiva sobre el patrimonio del deudor. A pesar de que la remisión realizada por el art. 17 de la Directiva a otros preceptos no incluye entre éstos su art. 11, a nuestro entender, es preciso que en tales circunstancias el Estado peticionario justifique, sobre la base del apartado 2 de este artículo, por qué solicita del Estado requerido la adopción de medidas cautelares sin haber aplicado previamente el procedimiento ejecutivo de cobro en su territorio (42).

---

(41) *Vid.* párrafos primero y tercero del art. 14.4 de la Directiva 2010/24/UE. El otro motivo que origina la suspensión automática del procedimiento de ejecución aplicable por la autoridad requerida es la iniciación por cualquiera de ambos Estados –requirente o requerido– de un procedimiento amistoso cuyo resultado pudiese afectar al crédito respecto al que se hubiera solicitado asistencia (párrafo cuarto del art. 14.4 de la Directiva).

(42) A tenor del art. 11.2 de la Directiva hay dos salvedades que permiten sortear la condición de que la autoridad requirente no puede presentar una petición de cobro sin haber aplicado previamente los procedimientos de cobro en su territorio:

- a) Cuando sea evidente que no se dispone de bienes a efectos de cobro en el Estado requirente o que dichos procedimientos no dan lugar al pago íntegro del crédito, y la autoridad requirente posee información específica que indique que la persona afectada dispone de bienes en el Estado requerido.
- b) Cuando el recurso a estos procedimientos en el Estado requirente dé lugar a dificultades desproporcionadas.

4º) De existir un documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado requirente, referido al crédito para cuyo cobro se solicita la asistencia mutua, dicho escrito se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares dirigida al Estado requerido, sin que este último pueda someterlo a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución. A los efectos que nos ocupan, conviene subrayar que dicho documento, generalmente, contendrá la motivación de las medidas cautelares propuestas, es decir, es el acto o resolución que expone los hechos concurrentes en el caso y el cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación nacional del Estado requirente para la implementación de tales medidas (justificación y proporcionalidad de las medidas cautelares).

Sobre la base del régimen jurídico expuesto, es interesante analizar cuál es el ámbito competencial de cada uno de los Estados intervinientes en lo tocante al conocimiento y resolución de las posibles disputas surgidas sobre la legalidad de las medidas cautelares. Vaya por delante que la remisión del art. 17 de la Directiva a su art. 14 supone que, si las medidas cautelares se califican como medidas de ejecución adoptadas por el Estado requerido, serán las autoridades competentes de este último quienes verifiquen la pertinencia legal de su aplicación (43).

Pero esta es una solución demasiado simplista a la vista del entramado de normas de ambos Estados que pueden entrar en juego, ya que los actos dictados por las autoridades de los países intervinientes en la cooperación recaudatoria habrán de ampararse en sus respectivas legislaciones nacionales, las cuales probablemente presenten diferencias en cuanto al contenido material y alcance temporal de las medidas tendentes a asegurar el cobro del crédito. Es cierto que el considerando 6 de la Directiva 2010/24/UE quiere evitar que las disparidades existentes entre las normativas nacionales y la falta de coordinación entre las autoridades competentes comprometa o malogre el correcto funcionamiento de la asistencia mutua, pero no es menos evidente que su art. 16.1 obliga a respetar “la legislación nacional y las prácticas administrativas” de cada uno de los Estados, lo que exige articular un difícil equilibrio entre los loables objetivos de la cooperación entre países y la seguridad jurídica que asiste al deudor en la defensa de sus derechos ante las instancias oportunas.

Por todo ello, a nuestro juicio, pueden plantearse al menos tres hipótesis distintas respecto a la determinación de la autoridad competente para dirimir litigios derivados de la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua dentro de la Unión Europea.

En primer lugar, la hipótesis menos problemática, y quizá también la menos frecuente, es aquella en la que, de conformidad con el párrafo segundo del art. 14.4 de la Directiva, las medidas cautelares son adoptadas por la autoridad requerida cuando ésta lo estime necesario, es decir, sin petición previa formulada por la autoridad requirente. En este caso, no cabe duda de que las medidas aprobadas por el Estado requerido pueden equipararse a las medidas de ejecución a que alude el art. 14.2 de la Directiva, por lo que las contiendas surgidas en torno a las mismas deberán dilucidarse ante las autoridades de dicho Estado.

---

(43) *Vid. Virto Aguilar (2019: 643).*

En segundo lugar, el escenario más habitual es que sea la autoridad requirente la que curse una solicitud de medidas cautelares a la autoridad requerida a fin de garantizar la ejecución del crédito. Ahora bien, esta petición puede ir o no acompañada del documento que justifique la adopción de tales medidas con arreglo al ordenamiento del Estado requirente, de suerte que es potestad de las autoridades de este país decidir si dictan o no una resolución que motive su aplicación, aunque, “de existir, se adjuntará a la solicitud” (44).

El carácter potestativo u opcional de dicho documento es algo que también admite el art. 15.2 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1189/2011, al disponer que, «en el caso de una petición de medidas cautelares, dicha declaración *podrá* completarse con una declaración en la que se especifiquen las razones y circunstancias de la petición, elaborada de conformidad con el modelo que figura en el anexo III» (45). El efecto coercitivo sobre los bienes y derechos del interesado que acarrean este tipo de medidas desde luego exigen una mínima motivación y justificación, pero lo cierto es que la Directiva omite este requisito y, lejos de ello, faculta al Estado requirente para decantarse —a modo de alternativa— por su conformación o por su omisión. Así pues, la solicitud de medidas por dicho Estado proyecta a su vez dos posibles escenarios, con consecuencias jurídicas distintas, dependiendo de si existe o no una resolución administrativa o judicial emitida por la autoridad requirente que acompañe a la referida petición.

De una parte, de existir una resolución o documento adjunto a la solicitud que justifique la procedencia de las medidas instadas por el Estado requirente y si, además, el Estado requerido notifica dicha resolución al interesado al comunicarle la aplicación de las mismas, la impugnación planteada por el particular frente a tales instrumentos aseguradores de la efectividad del crédito supone una objeción o reprobación a los motivos de fondo esgrimidos por el Estado requirente en ese documento, razón por la cual el litigio debería suscitarse y resolverse ante las autoridades competentes de este Estado, porque lo que se está cuestionando es la pertinencia de las medidas con arreglo a su propio ordenamiento jurídico.

Esta solución encuentra respaldo en el art. 16.1 de la Directiva, el cual proscribe que la autoridad requerida pueda validar o reconocer a la luz de su Derecho interno esa resolución dictada por el Estado requirente. Es así que el reconocimiento automático consagrado por la Directiva impide al Estado receptor de la solicitud valorar la conformidad a Derecho del título o documento remitido por el Estado petionario de la asistencia (46). En la misma línea se sitúa la STJUE de 20 de enero de 2021 (asunto C-420/19, *MT Heavyninstall OÜ*), en la que se señala que la interpretación conjunta de los arts. 14 y 16 de la Directiva conduce a sostener que, «los órganos jurisdiccionales del Estado miembro requerido no pueden apreciar dichas medidas con arreglo a los requisitos de fondo establecidos por su Derecho nacional para la adopción de medidas de este tipo, siempre que

---

(44) *Vid.* párrafo segundo del art.16.1 de la Directiva.

(45) En efecto, los puntos 2.2 y 2.3 del modelo que figura en el anexo III del citado Reglamento n.º 1189/2011, contemplan que la petición de medidas cautelares puede ir acompañada de una resolución administrativa que permita la adopción de medidas cautelares o de una resolución judicial que confirme que las medidas cautelares están justificadas.

(46) *Vid.* Rozas Valdés (2022: 12).

las citadas medidas cautelares se hayan adoptado sobre la base de las normas jurídicas vigentes en el Estado miembro requirente» (47).

A mayor abundamiento, el principio de confianza mutua, pilar básico que sustenta la cooperación interestatal en materia de recaudación de créditos de derecho público dentro de la UE, permite afirmar que los órganos administrativos y judiciales del Estado requerido están vinculados, de partida, por la apreciación realizada por las autoridades del Estado requirente acerca del cumplimiento de los requisitos legales que amparan la aplicación de las medidas cautelares, de modo específico cuando esa apreciación o justificación consta en el documento previsto en el párrafo segundo del art. 16.1 de la Directiva (48).

En otras palabras, dejando a salvo los muy contados casos –previstos en el art. 18 de la Directiva– en que el Estado requerido puede negarse a conceder la asistencia mutua, las autoridades de este país no pueden vetar o rechazar las causas alegadas por el Estado requirente a propósito de la pertinencia de las medidas cautelares solicitadas ya que, de proceder a ese hipotético examen y posterior rechazo, ello conduciría a cuestionar su legalidad con arreglo al Derecho nacional del Estado requirente, lo que es contrario al ya comentado principio *auctor regit actum*.

Supuesto diferente es aquel en que, ni el Estado requirente acompaña la solicitud de medidas cautelares del documento a que se refiere el art. 16.1 de la Directiva, ni el interesado llega a conocer en sus justos términos los requisitos materiales, de hecho y de derecho, en los que dicho Estado se apoya para remitir la citada solicitud. En tal caso se-  
meja que la puesta en práctica de las medidas descansa plenamente en las disposiciones legales y prácticas administrativas del Estado requerido, por lo que serán sus órganos administrativos y jurisdiccionales los competentes para conocer de la conformidad de las mismas con su Derecho nacional.

Como puede observarse, este resultado es coincidente con el descrito en la primera hipótesis analizada más arriba, aunque puede presentar variantes en función de si el Estado requirente, tal y como prevé el art. 16.2 de la Directiva, acompaña la solicitud de “otros documentos referentes al crédito” distintos del documento que ampara la adopción de las medidas cautelares. En efecto, de existir estos otros documentos y llegar a conocimiento fehaciente del interesado, por efecto una vez más de la remisión del art. 17 de la Directiva a su art. 14 nada impide que la discrepancia del deudor incida sobre “el crédito” exigido por el Estado requirente, por lo que el litigio debe ventilarse ante las autoridades competentes de este país.

Por último, centrándonos ahora en el Derecho español, la adopción de medidas cautelares deberá respetar las exigencias previstas en el art. 81 LGT, a saber, *periculum in mora*, provisionalidad, proporcionalidad, mínima motivación y necesaria notificación al interesado (49). Ahora bien, consideramos que estos estándares de legalidad deben cumplirse cuando España actúa como Estado requirente, porque cuando nuestro país presta asistencia en materia de recaudación a otros países la nimia reglamentación de

---

(47) Apartado 35 de la STJUE de 20 de enero de 2021 (asunto C-420/19, *MT Heavyinstall OÜ*).

(48) *Vid.* apartado 46 de la STJUE de 20 de enero de 2021.

(49) *Vid.* Moreno González (2012: 114).

la que hace gala el art. 81.2 LGT se limita a reproducir lo dispuesto en la Directiva 2010/24/UE, a saber, que el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite y que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española. En suma, la transposición de la Directiva al Derecho interno en nada mejora o complementa la insuficiente regulación de las medidas cautelares que se aprecia en la norma de la UE, lo que conduce a una configuración imprecisa de los mecanismos de control de legalidad de estos instrumentos coercitivos sobre el patrimonio del deudor.

## 5. CONCLUSIONES

1ª) El automatismo, consecuencia del principio de confianza recíproca, que caracteriza la actuación del Estado requerido para hacer efectivo el cobro del crédito reclamado por el Estado requirente sufre importantes restricciones cuando la asistencia mutua que se pretende poner en práctica entra en colisión con los derechos de defensa del deudor. Por ello, sin perjuicio del principio de reconocimiento automático, es necesario que el Estado al que se le solicita la cooperación efectúe unos controles preliminares mínimos de legalidad que permitan coagular el *fumus boni iuris* de la petición de cobro planteada por el Estado petionario de la asistencia.

2ª) Los criterios de reparto de las competencias revisoras de los Estados miembros concernidos en la cooperación administrativa en materia de recaudación, basados en la regla de la producción subjetiva del acto litigioso (*auctor regit actum*), no pueden interpretarse de forma estricta o inflexible cuando su aplicación impide al deudor ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva, o limitan de forma sustancial las garantías jurídicas que deben asistirle, si resulta palmaria la falta de validez o eficacia de la pretensión de cobro del Estado requirente.

3ª) La posición acreedora asumida por el Estado requerido lo es a efectos puramente adjetivos o procedimentales, es decir, al único objeto de hacer efectiva, con los procedimientos de recaudación regulados en su legislación nacional, la petición de cobro remitida por el Estado requirente.

Esa función de asistencia desplegada por el Estado requerido puede comportar la adopción de medidas de ejecución sobre los bienes del particular, de modo que si éste plantea posteriormente una acción de devolución o reintegro de las cantidades abonadas, dicha demanda supone cuestionar la procedencia de tales medidas, lo que acarrea dos efectos: a) Indirectamente se están impugnando los actos dictados por el Estado requerido en el marco de su procedimiento interno de recaudación, siendo así su jurisdicción la competente para conocer de esa demanda. b) Dicho Estado adquiere legitimación pasiva en el litigio en el que se dirime la acción rescisoria.

Ahora bien, si el pleito tramitado con arreglo a la legislación procesal del Estado requerido, y en el que éste ha sido parte demandada, concluye con una sentencia favorable para el particular, será el Estado requirente el obligado a devolver la suma percibida en el marco de la asistencia mutua, dado que esa suma pecuniaria tiene la calificación de ingreso indebido del Estado solicitante de la cooperación.

4ª) Los litigios suscitados a propósito de la adopción de medidas cautelares no siempre se ventilan ante las autoridades competentes del Estado requerido, porque en ocasiones el particular discrepa acerca de su adecuación con el Derecho nacional del Estado requirente, de modo especial cuando se le notifica el acto o documento expedido por este último en el que se expone la procedencia de su aplicación. En ese caso, los órganos administrativos y jurisdiccionales del Estado requerido no están facultados para examinar los requisitos de fondo aducidos por la autoridad requirente para implementar las medidas solicitadas, recayendo así la competencia revisora en los órganos correspondientes del país peticionario de dichas medidas.

5ª) Es conveniente una modificación de la Directiva 2010/24/UE en la que se refuerce la posición jurídica del interesado, al objeto de que el Estado que tome la iniciativa en la adopción de medidas cautelares respete los principios de proporcionalidad, provisionalidad y motivación necesaria, con la debida notificación de las mismas al sujeto afectado. La actual facultad opcional de que goza el Estado requirente, en cuanto a la posibilidad de remitir con la solicitud de medidas la resolución en la que apoya su aplicación, resta garantías al particular respecto a las vías de impugnación disponibles y, al mismo tiempo, complica la efectividad de los controles de legalidad sobre las decisiones adoptadas por los Estados implicados.

## BIBLIOGRAFÍA

- Calderón Carrero, J. M. (2011): “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación – CEF*, n.º 343: 49-86.
- Cobos Gómez, J. M<sup>a</sup>. (2018): “La cooperación administrativa en materia de recaudación: la Directiva 2010/24/UE”, en VV. AA.: *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor: 1-43. Accesible en [<https://repositorio.comillas.edu/xmlui/handle/11531/64551>] (Consulta: 28/12/2023).
- Chacón Jerez, D. (2014): “La reformulación del mecanismo de asistencia mutua en materia recaudatoria en la Unión Europea: el nuevo modelo de la Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo”, *Cuadernos de Formación IEF*, Colaboración 4/14 – Vol. 17: 59-70.
- García de Pablos, J. F. (2012): “La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos”, *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 155: 75-97.
- Grau Ruiz, M.<sup>a</sup> A. (2000): *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid.
- Jiménez Blanco, P. (2011): “Notificaciones y recaudación tributaria en el ámbito de la asistencia mutua europea”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 321: 103-116.
- Moreno González, S. (2012): “Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 97: 75-118.
- Montero Domínguez, A. (2010): “La nueva Directiva Comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva”, *Carta Tributaria – Monografías*, n.º 14: 3-28.

- Ribes Ribes, A. (2009): “Reflexiones en torno a la propuesta de nueva Directiva comunitaria sobre la asistencia mutua en materia recaudatoria”, *Quincena Fiscal*, n.º 15: 1-24 (BIB 2009/918).
- Rozas Valdés, J. A. (2022): “Perfil constitucional de las actuaciones de recaudación”, *Papers de treball de Dret Tributari i Política Fiscal*, Serie 6: 1-15. Accesible en [[https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/194453/1/WP\\_JARV\\_6\\_2022.pdf](https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/194453/1/WP_JARV_6_2022.pdf)] (Consulta: 28/12/2023).
- Uriol Egidio, C. (2013): “Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación de los tributos en la Unión Europea y en el ámbito internacional”, *Documentos IEF*, n.º 15: 197-204.
- Virto Aguilar, A. D. (2019): *Asistencia internacional en la recaudación tributaria*, Tesis Doctoral – Universidad de Salamanca. Accesible en [<https://gredos.usal.es/handle/10366/151048>] (Consulta: 28/12/2023).





# LA PERSPECTIVA DE GÉNERO EN LOS PRESUPUESTOS PÚBLICOS Y EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL EN RELACIÓN CON EL EMPRENDIMIENTO FEMENINO

---

**Mónica García Freiría**

Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Vigo

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6580-1787>

*Recibido:* Marzo, 2024

*Aceptado:* Abril, 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.3.2>

## **RESUMEN**

El presente estudio tiene por objeto analizar los Presupuestos públicos en distintos niveles territoriales y sus potencialidades para fomentar el empleo femenino y, más concretamente, el emprendimiento por parte de las mujeres. Igualmente, y con este propósito, se analizarán también algunas medidas tributarias presentes en nuestro Ordenamiento jurídico. En el marco actual, el sistema tributario y el gasto público pueden contribuir al desarrollo de medidas vinculadas a la política de igualdad entre mujeres y hombres, en particular, mejorando el acceso al mercado laboral del colectivo femenino, así como fomentando sus iniciativas de emprendimiento.

*Palabras clave:* emprendimiento femenino, impuestos, perspectiva de género, Presupuestos públicos.

# THE GENDER PERSPECTIVE IN PUBLIC BUDGETS AND IN THE SPANISH TAX SYSTEM IN RELATION TO FEMALE ENTREPRENEURSHIP

---

Mónica García Freiría

## ***ABSTRACT***

The purpose of this study is to analyze Public Budgets at different territorial levels and their potential to promote female employment and, more specifically, entrepreneurship by women. Likewise, and for this purpose, some tax measures present in our legal system will also be analysed. In the current framework, the tax system and public spending can contribute to the development of measures linked to equality policies between women and men, in particular, improving access to the labor market for women, as well as promoting their entrepreneurial initiatives.

*Keywords:* female entrepreneurship, taxes, gender perspective, Public Budget.

## **SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA IGUALDAD DE GÉNERO COMO PREMISA DE PARTIDA PARA UNOS PRESUPUESTOS PÚBLICOS CON ENFOQUE DE GÉNERO. 2.1. La perspectiva de género en los Presupuestos Públicos. 2.2. El principio de justicia en el gasto público y la igualdad de género. 2.3. Los informes de impacto de género en los Presupuestos Generales del Estado. 2.4. La evaluación del impacto de género de las políticas públicas. 3. LA POLÍTICA DE GASTO Y DE INGRESO, EL TRABAJO DE LA MUJER Y EL EMPRENDIMIENTO FEMENINO. 3.1. Las medidas tributarias destinadas a fomentar el trabajo de la mujer y, en particular, el emprendimiento femenino. 3.2. Las asignaciones presupuestarias destinadas a fomentar la actividad empresarial femenina y su plasmación en la práctica. 4. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## **1. INTRODUCCIÓN**

La protección del trabajo de la mujer, tanto en la Constitución española como en la legislación estatal y autonómica, es una consecuencia inmediata del principio básico de igualdad recogido en el artículo 14 de nuestro texto constitucional. A su vez, se completa con el mandato contenido en el artículo 9.2 donde se dispone que corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad e igualdad sean reales y efectivas, removiendo en su caso los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud. Además, en su artículo 35 la Constitución propugna también la igualdad ante el trabajo. Estos postulados tienen, a su vez, su reflejo en la política económica y social de nuestro Estado que incluye diversas políticas tendentes a mejorar la situación de las mujeres en distintos ámbitos.

En este sentido, y desde la perspectiva del Derecho financiero y tributario, la consecución de la igualdad entre mujeres y hombres puede referirse a las dos vertientes de la actividad financiera, tanto a la del ingreso, como a la del gasto. Así, el sistema tributario y el gasto público pueden contribuir al desarrollo de medidas vinculadas a la política de igualdad entre mujeres y hombres, evaluando e identificando sesgos de género negativos que hayan de ser eliminados y proponiendo medidas positivas (acciones, prestaciones o programas) para lograr la referida igualdad. De hecho, la actividad financiera es una actividad instrumental dirigida a obtener ingresos para la realización de los gastos derivados de los fines que el Estado tiene encomendados. Entre esos fines, cabe destacar no sólo el fomento del empleo de la mujer sino, en particular, el autoempleo y la iniciativa empresarial y profesional femeninas. En este sentido, la promoción de la autonomía económica de las mujeres constituye una de las premisas de la efectiva igualdad (Ruíz Garijo, 2020: 12).

Si bien, el citado objetivo exige una actuación complementaria mediante la adopción, desde la perspectiva del ingreso, de determinados beneficios fiscales (deducciones, bonificaciones, etc.). Y, desde la perspectiva del gasto, estableciendo servicios y ayudas públicas para corregir la inequidad de género, fomentando por ejemplo la actividad subvencional de la Administración.

Por lo tanto, la política financiera puede enfocarse por los Estados para que constituya una auténtica política de equidad (Sánchez Huete, 2022: 22). Así, el Derecho financiero posee un papel fundamental, bien desde la perspectiva del ingreso, a través de la extrafiscalidad del tributo, aunque también desde la perspectiva del gasto público, como consecuencia “de la potencialidad exegética del principio de equidad” que puede ser interpretado con perspectiva de género (Fernández Amor y Sánchez Huete, 2010: 78).

Ahora bien, las políticas públicas que implemente el Estado no pueden ser indiferentes respecto al género, sino que la igualdad debe presidir toda la gestión de los recursos públicos, además de que los poderes públicos deben adoptar medidas tendentes a eliminar posibles desigualdades injustificadas. Precisamente las políticas de ingreso y de gasto que son neutrales al género acaban provocando efectos discriminatorios. De este modo, la política fiscal posee un impacto significativo en el mantenimiento o en la erradicación de las discriminaciones desde una perspectiva de género. Dicha política permite implementar acciones positivas destinadas a corregir desigualdades de hecho siempre que guarden proporcionalidad en relación con el objetivo perseguido y racionalidad en su adopción (Peris García, 2009: 289-290).

Asimismo, se sabe que la debilidad de la protección social y la escasez de servicios públicos perjudica al colectivo femenino ya que las mujeres son las que mayoritariamente integran la economía informal, están más necesitadas de dichas coberturas y, en la inmensa mayoría de los casos, son las que dedican su tiempo a cubrir las carencias de la red social pública (Pazos Morán, 2021: 159).

Por otra parte, existe una clara conexión entre ingreso y gasto en la institución presupuestaria. Por ello, sin recursos económicos es imposible la realización del gasto, y sin este no es posible conseguir la redistribución del ingreso. Ahora bien, la política fiscal no se limita a aumentar los recursos disponibles para implementar políticas en materia de gasto que persigan la igualdad entre hombres y mujeres, sino que puede ser empleada para favorecer determinados comportamientos beneficiosos a través de los fines extrafiscales de los tributos, buscando así políticas de equidad (Sánchez Huete, 2022: 23).

En concreto, aplicar la perspectiva de género en la programación del gasto público supone destinar parte del Presupuesto del Estado a la financiación de servicios de cuidado de los hijos, a desarrollar acciones de sensibilización y formación, a la aprobación de ayudas para las mujeres víctimas de violencia de género, a establecer medidas de conciliación de la vida laboral y familiar, etc. En definitiva, la política de gasto público es un instrumento que sirve a diversas actuaciones a favor de distintas políticas, entre ellas también aquellas dirigidas a fomentar el emprendimiento femenino.

El Presupuesto público supone la concreción de una determinada política económica y social y es un reflejo de las prioridades políticas de un gobierno, al asignar los recursos sobre la base de ciertos objetivos y prioridades. Por ello, para desarrollar cualquier política pública es preciso contar con un Presupuesto previo que contenga una previsión de ingresos y una serie de autorizaciones de gasto.

Sin embargo, las políticas fiscales pueden contener sesgos de género explícitos o implícitos, entendiendo por sesgo explícito o directo a toda disposición fiscal que se dirige directamente a hombres o a mujeres de una manera distinta e injustificada; mientras que, un sesgo implícito o indirecto, supone que la disposición se aplica teóricamente por

igual a ambos pero, en realidad, existe una discriminación para unas u otros, como consecuencia de los patrones de comportamiento y de ingresos económicos de modo que el impacto sobre cada género acaba siendo diferente (Stotsky, 2005: 42).

Dada esta situación, la programación y evaluación de los Presupuestos públicos desde una perspectiva de género se convierte en una premisa necesaria a fin de eliminar los efectos negativos, es decir, los sesgos de género, implícitos en determinadas políticas públicas y potenciar, a su vez, aquellos elementos positivos que mejoren la situación de la mujer respecto del hombre.

Así, determinadas acciones, prestaciones o programas financiados con gasto público pueden dirigirse a conseguir mayores cotas de igualdad, mejorando las condiciones de vida de las mujeres. De hecho, la prestación universal de servicios sociales vinculados a la educación, la sanidad, o al cuidado de personas en situación de dependencia favorece en gran medida a las mujeres ya que tradicionalmente han sido las encargadas de proporcionar este tipo de servicios en el ámbito de la familia.

Por lo tanto, si se refuerzan determinados servicios públicos se podrá contribuir a una mayor autonomía de la mujer y, con ello, se mejorarán sus posibilidades de actuar en un entorno laboral. En este sentido, la política fiscal debe encaminarse a eliminar incentivos fiscales que hagan que las mujeres permanezcan en situación de dependencia económica o en la economía informal. Y, a su vez, el gasto público ha de destinarse a garantizar la igualdad de oportunidades. En las próximas páginas analizaremos cómo los Presupuestos públicos son un instrumento con un enorme potencial en la consecución de tales objetivos.

## **2. LA IGUALDAD DE GÉNERO COMO PREMISA DE PARTIDA PARA UNOS PRESUPUESTOS PÚBLICOS CON ENFOQUE DE GÉNERO**

La promoción de la autonomía económica de las mujeres constituye un requisito básico de la efectiva igualdad de género. Sin embargo, tal y como reconoce Pita Grandal (2004: 21), uno de los desafíos de la creación de empleo en Europa se refiere a la capacidad de atraer más personas al mercado de trabajo, y esto incluye la adopción de medidas dirigidas a aumentar la actividad laboral de las mujeres.

Asimismo, y aunque las tasas de empleo femenino han aumentado, la desigualdad de género en el mercado laboral sigue siendo una realidad preocupante y un reto en la Unión Europea. Como ha reconocido el Parlamento Europeo, la brecha salarial entre hombres y mujeres en la UE es del 14,1%, con variaciones entre los Estados miembros (1). Igualmente, a nivel internacional, en el *Global Gender Gap Report* de 2023 (2), que analiza la brecha de género en diferentes ámbitos y respecto de un total de 146 países, se advierte que la brecha de género con carácter general se sitúa en torno al 68,4%,

---

(1) Véase el *2023 Report on Gender Equality in the EU*. Disponible en: [[https://commission.europa.eu/system/files/2023-04/annual\\_report\\_GE\\_2023\\_web\\_EN.pdf](https://commission.europa.eu/system/files/2023-04/annual_report_GE_2023_web_EN.pdf)].

(2) Puede consultarse dicho documento en [<https://www.weforum.org/publications/global-gender-gap-report-2023/>].

donde los países nórdicos ocupan los primeros puestos en cuanto a igualdad de género y, en concreto, España ocupa el puesto 18. Mientras, en cuanto al indicador relativo a la participación y oportunidades económicas, España ocupa un modesto puesto 48. De hecho, en el referido informe se reconoce que no sólo ha disminuido la participación de las mujeres en el mercado laboral a nivel mundial en los últimos años, sino que otros indicadores de oportunidades económicas muestran disparidades sustanciales entre mujeres y hombres. Con carácter general se identifica una fuerte infrarrepresentación de las mujeres en el mercado laboral.

Históricamente, las mujeres se han enfrentado sistemáticamente a tasas de desempleo más altas que los hombres, excepto durante un breve período en 2020, cuando la pandemia provocó un pico de desempleo para ambos géneros. En la actualidad, la tasa de desempleo femenino continúa siendo mayor que la de los hombres, lo que agrava la brecha de género respecto de la participación femenina en el ámbito laboral: no sólo hay menos mujeres participando en el mercado laboral, sino que, de las que lo hacen, relativamente un menor porcentaje de éstas están empleadas. En concreto, la brecha laboral de las mujeres es del del 15%, porcentaje que es significativamente mayor que el de los hombres (10,5%). Las evidencias sugieren que estas brechas persisten, tanto por la falta de oportunidades laborales adecuadas, como por las dificultades de acceso a las oportunidades ya existentes, unido a su vez a las responsabilidades de cuidado tradicionalmente asumidas. Por ello, y desde mi punto de vista, los Presupuestos públicos en sus diversos niveles territoriales –europeo, estatal, autonómico o local– deben poder contribuir a reducir la brecha de género existente en este ámbito.

De hecho, la ausencia de medidas suficientes para reducir la brecha salarial incide negativamente sobre la emancipación o autonomía económica de las propias mujeres conduciendo a lo que alguna doctrina ha denominado como “violencia económica de género” (García Calvente, 2020: 192).

La Agenda 2030 para el desarrollo sostenible ha incluido como uno de sus objetivos la Igualdad de género que se halla compuesto por nueve metas a alcanzar por los Estados miembros, inclusive en materia de empleo, trabajo y retribución.

Por su parte, el compromiso del Estado español con las políticas de igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres se plasma, entre otras iniciativas, en los Planes de Igualdad aprobados por el Gobierno. Actualmente, este compromiso se plasma en el III Plan Estratégico para la Igualdad Efectiva de Mujeres y Hombres para el período 2022-2025 (3) siguiendo el mandato establecido en el artículo 17 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. El presupuesto global del citado Plan para todo el periodo de duración asciende a 20.319 millones de euros, lo que supone un 387% más de recursos en políticas públicas destinadas a avanzar en la igualdad efectiva entre mujeres y hombres. El objetivo es que España pase del 0,10% del PIB en Presupuesto con impacto positivo en la igualdad a un 0,40% del PIB en el período 2022-2025. En concreto, para el eje II de “economía para la vida y reparto justo de la riqueza” se estima un presupuesto de 18.461 millones de euros, el 90,9% del total.

---

(3) Disponible en [[https://www.inmujeres.gob.es/areasTematicas/AreaPlanificacionEvaluacion/docs/PlanesEstrategicos/Plan\\_Estrategico\\_2022\\_2025.pdf](https://www.inmujeres.gob.es/areasTematicas/AreaPlanificacionEvaluacion/docs/PlanesEstrategicos/Plan_Estrategico_2022_2025.pdf)].

Asimismo, y dentro del objetivo de “Promover un empleo sin desigualdades y discriminaciones de género”, se incluye un objetivo específico como es el «apoyar el emprendimiento de mujeres promotoras de empleo y autoempleo, con especial atención a las mujeres de ámbitos rurales y zonas en declive demográfico, del sector primario y de otros de la economía digital y verde, así como a las mujeres migrantes y/o racializadas susceptibles de discriminación interseccional, y a la creación de empresas lideradas por mujeres en el ámbito científico-tecnológico, digital y en la economía medioambiental, entre otras».

No obstante, es necesario el seguimiento y la rendición de cuentas en este ámbito para comprobar el grado de cumplimiento por los Estados y demás actores de los compromisos de la Agenda 2030, tanto respecto de los fines como de los medios, lo que viene referido a las propias políticas públicas y programas con perspectiva de género (Rodríguez Peña, 2023: 232).

Igualmente, la Ley Orgánica 3/2007 para la igualdad efectiva de mujeres y hombres hace referencia también a la incorporación de la igualdad de género por las Administraciones Públicas en la definición y presupuestación de políticas públicas en todos los ámbitos. En concreto, el artículo 15 de la referida Ley establece que «el principio de igualdad de trato y oportunidades entre mujeres y hombres informará, con carácter transversal, la actuación de todos los Poderes Públicos. Las Administraciones públicas lo integrarán, de forma activa, en la adopción y ejecución de sus disposiciones normativas, en la definición y presupuestación de políticas públicas en todos los ámbitos y en el desarrollo del conjunto de todas sus actividades».

Por último, también desde la UE se ha aconsejado a los Gobiernos de los Estados miembros adoptar medidas que promuevan la igualdad entre hombres y mujeres, integrando la perspectiva de género en el proceso presupuestario en todos los programas y ámbitos. Como vemos, el Presupuesto posee una enorme virtualidad para influir sobre la brecha salarial, el empleo de las mujeres, el emprendimiento femenino o la corresponsabilidad en las tareas del hogar y de cuidado de personas dependientes.

## 2.1. La perspectiva de género en los Presupuestos públicos

Desde la IV Conferencia Mundial de las Naciones Unidas sobre las Mujeres celebrada en Pekín en 1995 comenzó ya a coger fuerza la necesidad de incorporar la perspectiva de género en los Presupuestos públicos (*Gender Budgeting*), instándose a los Estados miembros a integrarla en todos los niveles de gobierno. Concretamente, un Presupuesto (4) con enfoque de género es «aquél en el que se han examinado sistemáticamente y se han evaluado las asignaciones y los ingresos que se realizan en el mismo a través de una mirada de género, identificando posibles diferencias en cuanto al impacto sobre hombres y mujeres» (5). O si se prefiere, consiste en un análisis del proceso presupuestario público

---

(4) Tal y como se establece en el artículo 32 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, los Presupuestos Generales del Estado «constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal».

(5) Véase la *Guía de Autoposicionamiento y Cuestionario sobre los programas presupuestarios*

con objeto de conocer el alcance e impacto de las políticas públicas, generalmente desglosadas por programas, sobre las mujeres en comparación con los hombres (De Villota *et al.*, 2009: 16-17).

Constituye, pues, una herramienta a través de la cual se puede orientar activamente la transversalidad de género (*mainstreaming*), incorporando la dimensión de género en diferentes ámbitos del gasto público, especialmente en materia de empleo (Soto Moya, 2020: 167 y 169).

Sin embargo, no sólo se trata de destinar partidas específicas a políticas de igualdad, sino que las técnicas presupuestarias han de tener presente el distinto impacto de los gastos e ingresos públicos sobre mujeres y hombres (Peris García, 2009: 291).

En la actualidad, existen numerosos territorios (Australia, Sudáfrica, Ecuador, Italia, Alemania, Austria, Bélgica, España, Francia, Escocia, Suiza, Chile, México, Perú, Marruecos, Nepal, entre otros (6)) que han puesto en práctica en algún nivel territorial o administrativo iniciativas de Presupuestos con enfoque de género.

No obstante, del análisis de estas distintas experiencias se detecta que, si bien existen multitud de ejemplos de introducción del enfoque de género en la disciplina presupuestaria, éstos no han dado lugar a un cuerpo metodológico normalizado. Así, la primera de estas iniciativas la encontramos en Australia en los años 80. Asimismo, en Suecia se ha desarrollado un modelo de evaluación conocido como “las tres R” que basa su análisis en tres ámbitos: representación de mujeres y hombres dentro de un determinado territorio; recursos –cómo se asignan a mujeres y hombres–; y realidad –qué puede hacerse para mejorar la situación real de mujeres y hombres–. Y dicho modelo se ha seguido también en Andalucía. Por su parte, en Sudáfrica nos encontramos con el enfoque de los cinco pasos que implica, en primer lugar, analizar la situación de mujeres y hombres; en segundo lugar, se presta atención a la sensibilidad de género de las políticas; en tercer lugar, se analizan las asignaciones presupuestarias de gasto; en cuarto lugar, ha de establecerse un control de los servicios públicos financiados con el gasto; y, por último, se procede a la evaluación de resultados. También en Italia se ha desarrollado una metodología basada en las capacidades, agrupando los programas de la Administración pública en función de sus vínculos con las diversas dimensiones que configuran la calidad de vida de las mujeres y de los hombres de la comunidad, utilizando indicadores como la desigualdad de ingresos, la tasa de desempleo, u otros indicadores relativos al acceso a la educación o de participación en general (De Villota *et al.*, 2009: 27 y ss.).

A pesar de que las referidas iniciativas utilizan una diversidad de herramientas metodológicas, todas coinciden en la necesidad de generar indicadores en cada una de las

---

elaborada por la Junta de Andalucía y la Consejería de Economía y Hacienda. Disponible en [[https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/planif\\_presup/genero/documentacion/conferencia2/ponencias/Material\\_G+.pdf](https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/planif_presup/genero/documentacion/conferencia2/ponencias/Material_G+.pdf)].

(6) Pueden consultarse estas experiencias en ONU MUJERES: *Experiencias internacionales en la elaboración de presupuestos públicos con perspectiva de género*, México, 2015. Disponible en: [<https://www.unwomen.org/sites/default/files/Headquarters/Attachments/Sections/Library/Publications/2015/International%20experiences%20in%20elaborating%20public%20budgets%20with%20a%20gender%20perspective.pdf>].

fases del Presupuesto con el objetivo de responder a preguntas como: ¿quién, cómo y cuánto se gasta?; ¿en qué se gasta?; ¿cuántas personas se benefician de este gasto?; ¿cuánto reciben aquellas personas que se benefician del gasto?; ¿cuál es el objetivo del gasto?; ¿se cumplió el objetivo planteado?; y, por último, ¿cuáles son los costes indirectos y quién ha debido de asumirlos?

En concreto, un Presupuesto público con perspectiva de género debería cumplir los siguientes objetivos: promover la conciencia de los poderes públicos sobre el impacto de género de los ingresos y de los gastos públicos; tomar en consideración las necesidades de las mujeres, así como la realidad en la que se encuentran (mayor carga respecto de las tareas de cuidado y del trabajo doméstico, discriminaciones y dificultades en ámbito laboral, son las que más riesgo tienen de caer en situaciones de exclusión social, etc.); contribuir a reducir las desigualdades de género con una distribución más equitativa de los recursos financieros; y reforzar la transparencia en el empleo de los recursos públicos y su efectividad (Ruíz Garijo, 2010: 41).

A su vez, la inclusión del género como variable determinante en su análisis contribuye a identificar oportunidades y limitaciones, y permite descubrir impactos diferenciales para hombres y mujeres, incluso en políticas públicas aparentemente neutras. Así, al examinar el impacto de las diferentes partidas presupuestarias sobre las oportunidades socioeconómicas de las mujeres y hombres será posible conocer si aumentan, disminuyen o, simplemente, si se mantienen determinadas situaciones discriminatorias y, consecuentemente, se debería permitir la reestructuración de aquellas partidas de ingresos y gastos que afecten de manera negativa a la consecución de la igualdad de género. Además, dicho análisis ha de abarcar todas las áreas de actuación de las Administraciones públicas en sus distintos niveles.

Ahora bien, el diseño de Presupuestos Públicos con perspectiva de género no implica necesariamente la existencia de unos presupuestos separados para el colectivo femenino, ni ha de implicar en todo caso un incremento de las asignaciones a los programas dedicados de forma específica a las mujeres. En este sentido, los fundamentos básicos de este tipo de propuestas se relacionan, no sólo con la mejora de la eficiencia, eficacia, transparencia y rendición de cuentas de las políticas públicas y la asignación de recursos, sino con los objetivos de la transversalidad de género y la consecución de una igualdad efectiva (Rodríguez Peña, 2023: 234).

En el marco de la Unión Europea también nos encontramos con una propuesta de integración de la perspectiva de género en el presupuesto de la Unión (7). En concreto, en marzo de 2020 se adoptó una nueva Estrategia para la Igualdad de Género que abarca el periodo 2020-2025 y donde la política presupuestaria ocupa un papel muy relevante. De una parte, se pretende la integración de la perspectiva de género en las políticas y, de otra, a través de la implantación de determinadas medidas específicamente dirigidas a abordar desigualdades persistentes, especialmente en los programas de gasto de la UE para alcanzar la igualdad de género. A su vez, esto se acompaña del desarrollo de

---

(7) Véase al respecto el Informe especial del Tribunal de Cuentas Europeo 10/2021: “Integración de la perspectiva de género en el presupuesto de la UE: Es el momento de pasar a la acción”. Disponible en [<https://www.eca.europa.eu/es/publications?did=58678>].

una metodología para el seguimiento de los gastos relacionados con la igualdad de género y del análisis de impacto de los diversos programas de financiación de la UE ya que, como se reconoció por la propia Comisión Europea, el ciclo presupuestario de la UE no ha tenido debidamente en cuenta hasta el momento la igualdad de género. De hecho, se pretende exigir informes de situación anuales donde los Estados miembros notifiquen ejemplos de prácticas que impliquen la integración de la perspectiva de género en la política presupuestaria.

Analizando en detalle la contribución del Presupuesto de la Unión al Objetivo de Desarrollo Sostenible n.º 5 “Igualdad de género”, se aprecia cómo en el año 2020 donde se establecieron 58 programas de gasto, los cuales contenían más de 1.000 indicadores, sólo 29 se correspondían con 5 programas que estaban relacionados con la igualdad de género. Estos programas representaban el 21,7% del importe total del Marco Financiero Plurianual 2014-2020. Asimismo, para el MFP 2021-2027 sólo se han mantenido 10 de los 29 indicadores de género identificados.

Otra cuestión que cabe señalar es que, con arreglo al marco jurídico vigente, los Estados miembros no están obligados a incluir objetivos e indicadores específicos relacionados con el género respecto a las inversiones en el marco del Fondo Social Europeo, del Fondo Europeo de Desarrollo Regional o del Fondo de Cohesión. Por ello, únicamente se desglosaron por género un pequeño número de casos en los informes anuales de ejecución de los programas del FEDER y del Fondo de Cohesión. Si bien, una división por sexo de los diferentes indicadores habría permitido seguir con un mayor grado de concreción los gastos relacionados con la igualdad de género. En este sentido, la Comisión debería establecer directrices y herramientas que permitan detectar y analizar el impacto de género de los distintos programas de gasto e instrumentos de financiación de la UE, definiendo objetivos y estableciendo indicadores. De hecho, la UE ya ha mostrado su compromiso con el desarrollo de una metodología que permita calcular el gasto pertinente en igualdad de género de todos los programas de financiación en el MFP 2021-2027, y que se introducirá gradualmente a lo largo del referido período. Asimismo, también evaluará en qué medida los Planes de recuperación y resiliencia de los distintos Estados miembros abordan las desigualdades entre mujeres y hombres.

Por otro lado, si queremos conocer realmente cómo afectan los Presupuestos a la igualdad de género, también se debería dotar de una perspectiva de género al Presupuesto de Beneficios Fiscales (8). El referido presupuesto tiene como objetivo principal cuantificar los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado. Constituye así la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá a lo largo del año como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social. Por ello, también constituye una herramienta eficaz para introducir el principio de igualdad en las políticas públicas, y permite analizar cómo los beneficios fiscales operan sobre la desigualdad existente, así como si su instrumentación está ayudando o no a alcanzar el referido objetivo.

---

(8) Puede consultarse al respecto el trabajo de Carbajo Vasco (2011: 45-57).

## 2.2. El principio de justicia en el gasto público y la igualdad de género

El principio de justicia en el gasto público constituye el sustrato material de la obligación de todas las Administraciones Públicas de elaborar sus Presupuestos con perspectiva de género (Peris García, 2009: 289).

Sin negar la existencia de cierta discrecionalidad en la programación y ejecución del gasto público, deben seguirse, al igual que en la vertiente del ingreso, unos principios de justicia material en el gasto público tal y como se recoge en el artículo 31.2 CE donde se afirma que «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía». Esta norma constituye, en primer lugar, un programa u orientación para la actuación del legislador, que debe ser puesta en conexión con los mandatos establecidos en el Capítulo III del propio Título de la Constitución relativo a los principios rectores de la política social y económica. Y, en segundo lugar, constituye el fundamento constitucional para el desarrollo del control de eficacia y de economía o racionalidad en la programación y ejecución del gasto, además del control de legalidad (Pérez Royo, 2023: 62). En concreto, dicho precepto recoge el principio de equidad y los criterios de eficiencia y economía.

En cuanto a la equitativa distribución de los recursos públicos, y como reconoce Lucas Durán (2012: 203-206), ésta ha de atender a una serie de criterios como son, en primer lugar, la satisfacción de las necesidades mínimas de la comunidad vinculadas con la educación, las prestaciones sociales, la sanidad, la cultura o el medio ambiente de modo que cuando tales prestaciones públicas no se garanticen se estará conculcando el derecho a una equitativa distribución de los recursos públicos. Es decir, se trata de garantizar unos niveles mínimos de prestación de bienes y servicios públicos. En segundo lugar, y para evitar resultados contrarios al artículo 9.3 de nuestra Constitución (9), no deben producirse arbitrariedades y desviaciones de poder en la distribución de los recursos públicos. Y, en tercer lugar, debe garantizarse la debida aplicación del principio de igualdad de modo que sólo se beneficien del gasto público de forma justificada determinados colectivos en detrimento de otros. E, igualmente, se trataría de destinar mayor financiación pública hacia aquellos colectivos que pertenezcan a un colectivo especialmente desfavorecido que aconseje una actuación pública diferenciada, evitando toda discriminación en un sentido tanto absoluto como relativo. Además, y como ha afirmado Sánchez Galiana (2015: 164), la equidad supone una distribución del gasto público atendiendo a las circunstancias sociales, políticas y económicas de cada momento y ha de presidir toda la vida del gasto público.

Ahora bien, la equidad que se busca con la redistribución de los recursos puede efectuarse a través de una adecuada distribución de ingresos o con la asignación del gasto. De modo que la justicia financiera implica, tanto un reparto justo de la carga tributaria, como un destino equitativo de los recursos obtenidos (Fernández Amor y Sánchez Huete, 2010: 85).

---

(9) Dicho precepto establece que «la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

Precisamente, las diferencias existentes entre hombres y mujeres en diversos ámbitos aconsejan esta manifestación del principio de igualdad a través de medidas formalmente desiguales, pero que persiguen una igualdad material, real y efectiva. Los datos empíricos reflejan que la situación de mujeres y hombres en el ámbito laboral no es la misma y, en cuanto a las iniciativas de emprendimiento se refiere, la diferencia entre mujeres y hombres en determinados sectores es notable. En este sentido, las posibles diferencias de financiación pública destinadas a tal efecto a ambos colectivos estarían justificadas desde un punto de vista jurídico toda vez que el artículo 9.2 de nuestra Constitución propugna la igualdad efectiva.

De hecho, a efectos del principio de igualdad, «no importa que ante elementos comparables sean más los ámbitos que convergen si hay uno que no, y éste tiene social, económica o jurídicamente la suficiente enjundia para justificar una regulación propia y así diferenciada» (Iglesias Caridad, 2017: 112).

Asimismo, el principio de equidad en el gasto público implica una limitación en sus distintas fases: desde la elección de recursos para cubrir una concreta necesidad, pasando por la autorización del empleo de recursos públicos para la satisfacción de las necesidades públicas, hasta llegar a la propia asignación de los recursos autorizados.

Y, por otro lado, el gasto público se ve sometido desde el orden constitucional a varias limitaciones derivadas de los criterios de eficiencia y economía que exigen la máxima optimización de los recursos disponibles, y que se plasma en las ejecuciones concretas de determinadas partidas. Se trata, por un lado, de lograr un determinado fin con los menores medios posibles y, por otro, de cubrir las mayores necesidades posibles al menor coste; o si se prefiere, de alcanzar un máximo de objetivos partiendo de un gasto concreto. Ambos criterios conforman lo que la doctrina ha denominado como “principio de racionalidad en la programación y ejecución del gasto público” (Sánchez Galiana, 2015: 162) y constituyen criterios económico-financieros que están al servicio de la consecución de una asignación equitativa de los recursos públicos. Sin embargo, no existe jerarquía alguna entre dichos principios, ya que la equidad en el gasto público se proyecta fundamentalmente en el momento inicial de su aprobación (asignación de recursos) y en el momento final de evaluación del resultado, mientras que la eficiencia y la economía se conectan con la programación y la ejecución.

Así pues, la programación o ejecución de un gasto público que no persiga la igualdad de género no estaría cumpliendo con los principios de justicia en materia de gasto previstos en el artículo 31.2 CE (Lucas Durán, 2012: 207). Claro está que toda acción positiva a favor de la igualdad efectiva ha de estar debidamente justificada. Si bien, la realización de tales objetivos admite diversas formas, por lo que puede resultar complejo alegar un vicio de inconstitucionalidad en la configuración de las políticas públicas por parte de los distintos entes públicos.

Ahora bien, todas aquellas medidas fiscales que benefician a las mujeres han de examinarse a partir del principio de proporcionalidad de modo que éstas habrán de ser idóneas, necesarias y proporcionales a la restricción del principio de capacidad económica que se produzca (Chico de la Cámara y Herrera Molina, 2001: 61-62).

Además, el artículo 31.2 CE posee un efecto vinculante para todos los poderes públicos, y constituye un principio informador de las decisiones de gasto. Sin embargo, el

principio de justicia en el gasto público todavía no cuenta con los instrumentos necesarios para que sea totalmente efectivo, ya que en épocas de crisis las reglas que obligan a mantener el déficit estructural dentro de determinados límites inciden negativamente sobre los derechos sociales que no siempre se ven garantizados como debiera (García Calvente, 2023: 15). Y, en este sentido, la consecución de la igualdad entre mujeres y hombres puede verse también constreñida.

En cualquier caso, todas las fases del ciclo presupuestario son relevantes para la consecución de este objetivo (programación, ejecución y control). No obstante, como se ha señalado desde la doctrina (Lucas Durán, 2012: 196), en la ejecución presupuestaria existe cierta discrecionalidad por parte del Ejecutivo, por lo que resulta necesario que para valorar las múltiples opciones de determinación de las partidas de gasto se tome en consideración el cumplimiento del principio de igualdad de género.

Asimismo, los controles internos y externos deberían permitir enjuiciar el cumplimiento del principio de igualdad en relación con los diversos gastos realizados. En concreto, este control se realiza tanto desde la propia intervención del ente público, como desde órganos externos como el Tribunal de Cuentas del Estado o los diferentes tribunales de cuentas autonómicos. Así se ha advertido desde la doctrina (Fernández Amor y Sánchez Huete, 2010: 91) que sería necesario explicitar dentro de las tareas que componen la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas el principio de justicia, haciendo especial alusión a la perspectiva de género. Con ello se facilitaría el control y la evaluación de la gestión de los gastos públicos en políticas de género, tanto de los programas específicos, como de los gastos genéricos, y su incidencia sobre el género.

De hecho, desde el año 2015, el artículo 9.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas establece que su función fiscalizadora se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género. En este sentido, el Tribunal de Cuentas viene incluyendo en los programas anuales de fiscalización la supervisión y control de las políticas de igualdad efectiva de mujeres y hombres a partir de la decisión de que, entre los objetivos que se establezcan en las Directrices Técnicas de las fiscalizaciones programadas, se incluya el de la verificación de la observancia de la normativa para la igualdad efectiva en todo aquello que pudiera tener relación con el objeto de las actuaciones fiscalizadoras. Sin embargo, hasta la actualidad, no se ha emitido por dicho Tribunal ningún informe en el que se hayan sometido a fiscalización los Presupuestos públicos de alguno de los entes sometidos a su control en relación con la igualdad de género.

Por último, y en aras de mejorar la eficiencia en el gasto público, se creó dentro de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) la División del Gasto Público (*Spending Review*) en cumplimiento del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia que define las actuaciones concretas para mejorar la eficacia del gasto público. En el ejercicio de sus funciones, la AIReF ha realizado hasta el momento diversas evaluaciones del gasto público por encargo de la Administración Central. Actualmente, el nuevo ciclo de revisión del gasto público (*Spending Review 2022-2026*) está en fase de desarrollo y, dentro del mismo, una de las áreas de análisis que serán objeto de evaluación de este nuevo ciclo plurianual se refiere a las políticas de empleo. Sería positivo

que este instrumento fuese también utilizado para evaluar la eficacia del gasto público vinculado con las cuestiones de género, con el propósito de mejorar el uso de los recursos.

### **2.3. Los informes de impacto de género en los Presupuestos Generales del Estado**

Dentro de la programación presupuestaria con perspectiva de género debemos prestar especial atención a los informes de impacto de género. Concretamente, el artículo 19 de la Ley 3/2007 regula los citados informes que han de acompañar a los proyectos de disposiciones de carácter general, así como a los planes de especial relevancia económica, social, cultural y artística que se sometan a la aprobación del Consejo de Ministros. Éstos constituyen una herramienta que ha sido concebida para promover la integración de los objetivos de las políticas de igualdad de oportunidades y la perspectiva de género en toda la legislación, evitando consecuencias contrarias a los objetivos de las políticas de igualdad de oportunidades derivadas de la aplicación de las normas.

En cuanto a su contenido, la información imprescindible que debe facilitar es aquella que sirva para valorar la situación de partida de mujeres y hombres, así como una valoración de los posibles efectos de la norma sobre uno y otro sexo, y sobre la igualdad de oportunidades entre ambos. Además, y dependiendo del tipo de norma, de su contenido y de su ámbito de aplicación, podría resultar conveniente incluir recomendaciones para mejorar sus resultados de aplicación en relación con la igualdad de oportunidades y la prevención de impactos negativos de género (10). En definitiva, se trata de estudiar y analizar *ex ante* un determinado proyecto normativo al objeto de conocer su impacto potencial sobre mujeres y hombres y proponer, en su caso, las modificaciones pertinentes.

Coincidimos con García Calvente y Ruíz Garijo (2014: 72-73) en que la ausencia de informes de impacto de género en la aprobación de las leyes supondría una pérdida del potencial transformador que tienen las normas jurídicas. En concreto porque las normas jurídicas son una herramienta muy potente que permite superar los actuales modelos sexuales, sociales, económicos o políticos.

Así, la integración de la igualdad de género en los Presupuestos se aprecia, entre otros aspectos, en la existencia de un Informe de Impacto de Género que acompaña al Anteproyecto de Ley de los Presupuestos Generales del Estado. En particular, dicha integración se produjo mediante la incorporación de un Informe de Impacto de Género a la documentación que acompañaba al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado del ejercicio 2009 (11).

---

(10) Así se recoge en la Guía elaborada por el Instituto de la Mujer para la elaboración de Informes de Impacto de Género de las disposiciones normativas que elabore el Gobierno. Disponible en: [<https://www.inmujeres.gob.es/publicacioneselectronicas/documentacion/Documentos/DE0259.pdf>].

(11) Pueden consultarse los distintos Informes de Impacto de Género en [<https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/InformesImpacto/IIG2022/ AccesoInformes/Paginas/Informes.aspx>].

Esta perspectiva quedó reforzada con la modificación del artículo 37.2 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, en el año 2020 por la que se incluyó dicho Informe como documentación obligatoria a remitir a las Cortes Generales, junto con el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado. Estos informes permiten, entre otras cuestiones, examinar diferencias sustanciales entre hombres y mujeres en diferentes ámbitos. Si bien, y aunque en la esfera local no existe la referida obligación (12), es frecuente la inclusión de tales informes en la aprobación de los Presupuestos de los entes locales (13).

No obstante, la evaluación del impacto de género y los Presupuestos con enfoque de género son dos aspectos distintos que se complementan de modo que, aunque exista el referido informe, éste no convierte a los Presupuestos generales en presupuestos sensibles al género (Peris García, 2009: 293). Así, y una vez detectadas previamente las desigualdades de una determinada iniciativa legislativa, se podrán elaborar los Presupuestos siguiendo un enfoque de género en la asignación y distribución de los recursos públicos. Este análisis de género puede poner de manifiesto, según Peris García (2009: 295), cómo determinadas medidas para reducir o contener el coste financiero de los servicios del sector público «pueden transferir o perpetuar costes reales en términos de uso del tiempo para las mujeres, como principales cuidadoras de la familia» al tener que ausentarse de sus empleos y con la consiguiente disminución de su productividad. Asimismo, el análisis de impacto de género debe referirse, tanto a la vertiente del ingreso, como a la del gasto, de modo que el informe de impacto de género no puede desconocer en su análisis todas aquellas partidas que evidencian las desigualdades derivadas de las normas reguladoras de los ingresos.

A mayor abundamiento, y siguiendo a Lucas Durán (2012: 221), unos Presupuestos que incumplan sistemáticamente la referida obligación difícilmente podrían entenderse como manifestación de un gasto equitativo conforme al artículo 31.2 CE.

En cuanto a lo que aquí nos interesa, el Informe de Impacto de Género del Proyecto de Ley de PGE para 2023 (14) identificó como áreas prioritarias de actuación, entre otras, la de mejorar el contenido relativo a igualdad de género en el ámbito de las PYMES y el emprendimiento; fomentar una mayor participación y presencia de las empresas y proyectos liderados por mujeres; y, con carácter general, el fomento de programas de apoyo al emprendimiento digital y *startups*. De hecho, si observamos el volumen de Presupuesto público que se ha destinado en los años 2021 a 2023 a Igualdad de oportunidades, se observa un aumento continuado en los tres años, pasando de 222 millones de euros a los 232 millones en 2023.

---

(12) En concreto, el Real Decreto Legislativo 2/2004 que aprueba el Texto Refundido de Haciendas Locales no alude en sus artículos referidos al presupuesto y gasto público a la obligación de emitir informes de impacto de género respecto de los Presupuestos de los entes locales.

(13) Puede consultarse, por ejemplo, el informe que acompañó al Proyecto de Presupuestos del ejercicio 2023 del Ayuntamiento de Vigo en: [[https://hoxe.vigo.org/pdf/orzamentos/2023/informe\\_INFORME%20DE%20IMPACTO%20DE%20XENERO.pdf](https://hoxe.vigo.org/pdf/orzamentos/2023/informe_INFORME%20DE%20IMPACTO%20DE%20XENERO.pdf)].

(14) Disponible en [<https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/InformesImpacto/IAPGE2023/Paginas/Informes2023.aspx>].

Igualmente, la incorporación de la perspectiva de género en los Presupuestos es una constante a la que se hace referencia en la Orden Ministerial que cada año se dicta en aprobación de las normas para la elaboración de los Presupuestos (15).

#### **2.4. La evaluación del impacto de género de las políticas públicas**

Una vez se aprueban las partidas presupuestarias en los Presupuestos, también la implementación de las políticas públicas exige un seguimiento que permita analizar el grado de cumplimiento del objetivo de la igualdad. Como se ha advertido desde la doctrina, los criterios que se deben seguir para evaluar el impacto de género de una determinada política pública deben incluir al menos tres principios (Jubeto Ruíz, 2007: 194-196).

En primer lugar, es necesario evaluar los efectos de las políticas sobre las economías, tanto remuneradas, como sobre las de cuidados o no remuneradas. En este sentido, se debe hacer explícito y justificar los impactos de las políticas sobre el trabajo remunerado y el no remunerado, y reflejar el coste implícito de cualquier incentivo al trabajo de cualquiera de los dos tipos. Por lo tanto, cuando lo que se persigue es impulsar el trabajo remunerado, se deben analizar las consecuencias sociales de las reducciones en el producto de los cuidados de la economía no remunerada, y/o cualquier aumento en el tiempo de trabajo total para las personas que continúan trabajando en la economía no remunerada. Mientras, en el caso del trabajo no remunerado, también se debe evaluar la distribución en función del género de tal trabajo, y sus efectos sobre las oportunidades individuales de conseguir un trabajo remunerado y de contribuir económicamente desde otros sectores.

En segundo lugar, para evaluar la distribución entre los hombres y las mujeres sobre ambas economías, debemos tener en cuenta tres elementos: el nivel en el que las políticas refuerzan o disminuyen las desigualdades de género en la división del tiempo entre el trabajo remunerado y no remunerado; el nivel en el que las políticas promueven o recortan la igualdad dentro del trabajo remunerado, en particular, los efectos de cualquier cambio en el reparto de responsabilidades en el trabajo no remunerado sobre las condiciones bajo las que los hombres y las mujeres entran en el mercado laboral remunerado; y, por último, el nivel en el que las políticas promueven compartir el trabajo no remunerado entre hombres y mujeres, permitiendo compaginar un empleo con las responsabilidades de cuidados.

Y, en tercer lugar, la equidad de género debe ser evaluada, tanto entre las unidades convivenciales, como dentro de ellas. Así, es necesario conocer la composición en función del género de las unidades convivenciales que se ven beneficiadas o perjudicadas debido a los cambios que generan las políticas e, igualmente, habrá que conocer el impacto de las medidas a aplicar sobre las relaciones monetarias, el reparto del trabajo y del poder dentro de las distintas unidades convivenciales.

---

(15) Como muestra puede consultarse la Orden HFP/1254/2023, de 22 de noviembre, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2024.

Como podemos observar, estos criterios pueden ser de utilidad a la hora de analizar el impacto y la implementación de las políticas públicas de fomento del empleo y del emprendimiento femeninos que derivan de las previsiones presupuestarias. En concreto, debemos analizar su incidencia sobre la brecha salarial, el empleo de las mujeres pertenecientes a colectivos vulnerables, el emprendimiento femenino, o sobre la corresponsabilidad respecto de las tareas del hogar y de cuidado de personas dependientes. Estos indicadores permitirán evaluar su impacto de género.

### **3. LA POLÍTICA DE GASTO Y DE INGRESO, EL TRABAJO DE LA MUJER Y EL EMPRENDIMIENTO FEMENINO**

El Plan Estratégico de Igualdad de Oportunidades 2014-2016 ya definía los objetivos y medidas prioritarios del Gobierno para eliminar cualquier discriminación por razón de sexo que pudiera persistir con el propósito de alcanzar la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres. Por aquel entonces uno de los objetivos estratégicos del Plan era el reducir las desigualdades existentes en el ámbito laboral.

En consonancia con ello, tal y como se recogía en el Programa presupuestario 232-B relativo a la Igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, el estado de la cuestión merecía un impulso al respecto. Así se afirmaba que «las mujeres no cuentan con las mismas oportunidades a la hora de poner en marcha, dirigir y desarrollar sus proyectos empresariales; solo representan el 34,7% del total de autónomos, se concentran en muy pocas ramas de actividad, en los tramos inferiores de cotización, la dimensión económica de sus empresas tiende a ser menor que de las dirigidas por hombres y tienen mayores dificultades para acceder al crédito» (16). Por ello, los objetivos principales de dicho programa eran el favorecer la inserción de las mujeres en el mercado laboral, fomentar el emprendimiento femenino, la conciliación y corresponsabilidad, y el acceso a puestos de responsabilidad.

Pues bien, el logro de estos objetivos se basó en las actuaciones que se relacionan a continuación: desarrollar programas destinados a promover la igualdad de oportunidades en el acceso y permanencia en el mercado laboral; impulsar programas de fomento y sensibilización de medidas de apoyo a la conciliación de la vida personal y familiar de mujeres y hombres y de la corresponsabilidad, con el objetivo de corregir las desigualdades en el reparto de las responsabilidades familiares, que constituyen una de las mayores barreras que encuentran las mujeres para incorporarse plenamente al mercado laboral; implementar programas que faciliten el acceso a la financiación de las mujeres emprendedoras, a través de convenios con entidades financieras y con la Compañía Española de Reafianzamiento S.A.; facilitar la internacionalización de los proyectos empresariales de mujeres; reforzar el Programa de Apoyo Empresarial a Mujeres, en colaboración con la Cámara de Comercio de España para llevar a cabo actuaciones que contribuyan a la superación de los desequilibrios y desigualdades existentes en relación con la participación de las mujeres en la vida económica y empresarial, a incrementar

---

(16) Consúltese en [[https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2017Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/3/20/3/2/5/N\\_17\\_E\\_R\\_31\\_126\\_1\\_2\\_3\\_1232B\\_C\\_1.PDF](https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2017Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/3/20/3/2/5/N_17_E_R_31_126_1_2_3_1232B_C_1.PDF)].

el emprendimiento femenino y a apoyar a las mujeres autónomas, emprendedoras y empresarias; extender y dinamizar la red de mentoras, formada por emprendedoras y empresarias consolidadas, en el marco del Programa de Apoyo Empresarial a Mujeres; consolidar e impulsar la iniciativa “Más mujeres, mejores empresas”, para promover el acceso de mujeres a puestos de responsabilidad, puestos directivos, Comités de Dirección, Consejos de Administración y Consejos Rectores de las Cooperativas; desarrollar proyectos específicos que impulsen el acceso de las mujeres a puestos de responsabilidad en las empresas; proponer actuaciones específicas con escuelas de negocios y el INAP para incluir formación general en materia de igualdad, así como formación específica en liderazgo con perspectiva de género, conciliación y corresponsabilidad; mantener el *Programa Innovatia 8.3* para promover la creación de empresas innovadoras creadas a partir de las investigaciones realizadas en las Universidades; crear y dinamizar la plataforma “Mujer emprende rural” de promoción del autoempleo de las mujeres que viven en entornos rurales, así como de actuaciones formativas y de acompañamiento a las mujeres con más dificultades para acceder al mercado laboral; y, por último, elaborar un informe que permita conocer y analizar las diferencias en el emprendimiento de mujeres y hombres y que contribuya a mejorar el diseño de las políticas públicas en esta materia.

Dentro del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia aprobado por el Gobierno español se incluyó un componente 23 (17) que se relaciona directamente con los principios de igualdad de oportunidades de acceso al mercado de trabajo, las condiciones de trabajo justas, y la protección e inclusión social incluidos en el Pilar Europeo de Derechos Sociales. En concreto, éste lleva por título “Nuevas políticas públicas para un mercado de trabajo dinámico, resiliente e inclusivo”. De hecho, tal y como se advierte en el citado documento, el mercado laboral español arrastra desde hace décadas importantes desequilibrios que agravan los ciclos económicos, lastran los aumentos de productividad, aumentan la precariedad y profundizan las brechas sociales, territoriales y de género, perpetuando la desigualdad. Y, precisamente, éste es uno de los retos estructurales que pretenden ser abordados a través del programa presupuestario 232-B y al que nos referiremos posteriormente.

Todas estas iniciativas constituyen una respuesta necesaria a la diferente situación de partida de mujeres y hombres en este ámbito. Así, tal y como se advierte desde la Unión Europea, «las mujeres constituyen el 52% de la población europea, pero sólo son un tercio de los trabajadores por cuenta propia o de todos los que fundan una empresa en la UE. Las mujeres representan, pues, un gran potencial de emprendimiento en Europa. Al establecer y administrar empresas, las mujeres se enfrentan a más dificultades que los hombres, principalmente para acceder a la financiación y a la formación, crear redes y conciliar la actividad empresarial y familiar» (18).

---

(17) Puede consultarse en el siguiente enlace: [[https://planderecuperacion.gob.es/sites/default/files/2023-10/0310203\\_adenda\\_plan\\_de\\_recuperacion\\_componente23.pdf](https://planderecuperacion.gob.es/sites/default/files/2023-10/0310203_adenda_plan_de_recuperacion_componente23.pdf)].

(18) Véase la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. *Plan de acción sobre emprendimiento 2020. Relanzar el espíritu emprendedor en Europa*.

En concreto, los últimos Informes GEM –*Global Entrepreneurship Monitor*– España (19) revelan desde el año 2021 en adelante un considerable aumento del emprendimiento femenino, situado además por encima de la media europea. Por ejemplo, y según datos del Informe GEM España 2021-2022, el porcentaje de mujeres involucradas en iniciativas emprendedoras de menos de 3 años y medio de vida (5,6%) era superior al de los hombres (5,4%) –emprendedores recientes (TEA)–, y había aumentado en todas las fases del proceso de emprendimiento. Sin embargo, hay un 50% menos de iniciativas de medio y alto valor tecnológico lideradas por mujeres que por hombres, poniéndose de manifiesto una importante brecha en el emprendimiento de alto valor añadido. No obstante, en España los emprendedores son predominantemente hombres y la brecha de género en el trabajo autónomo es muy superior al del empleo por cuenta ajena (en 2021 había de alta como autónomos un 64,4% de hombres, frente al 35,6% de mujeres). A la vista de los datos, no cabe duda de que el emprendimiento de las mujeres presenta unos perfiles propios y bien diferenciados del de los hombres. Y esta situación debe tenerse en cuenta a la hora de diseñar cualquier política pública que busque favorecer el emprendimiento femenino.

Como sabemos, el gasto público puede conllevar el destino de subvenciones a determinadas actividades, o bien la inversión de recursos en algunas actividades, o el gasto público en distintos servicios. En este sentido, casi todas las realizaciones de gasto público pueden incluir una perspectiva de género.

Pero, sin duda, las subvenciones constituyen importantes instrumentos a través de los cuales la Administración pretende fomentar determinadas conductas o comportamientos beneficiosos para el conjunto de la sociedad, estimulando el desarrollo de una determinada actividad por los particulares a través de esta modalidad de gasto público. Entre los objetivos de interés público que los Estados consideran subvencionables se encuentra, por ejemplo, el fomento del empleo femenino y, dentro de éste, el emprendimiento. Por ello, es necesario identificar qué programas subvencionales específicos promueven una discriminación positiva de la mujer dentro de las políticas activas de empleo.

En particular, las subvenciones constituyen disposiciones dinerarias de fondos públicos realizadas sin contraprestación directa de sus beneficiarios y sujetas al cumplimiento de un determinado objetivo, proyecto o actividad de utilidad pública o interés social (20). Además, el artículo 35 de la Ley orgánica 3/2007 para la igualdad efectiva de mujeres y hombres señala que «las Administraciones públicas, en los planes estratégicos de subvenciones que adopten en el ejercicio de sus competencias, determinarán los ámbitos en que, por razón de la existencia de una situación de desigualdad de oportunidades entre mujeres y hombres, las bases reguladoras de las correspondientes subvenciones puedan incluir la valoración de actuaciones de efectiva consecución de la igualdad por parte de las entidades solicitantes». De este modo, en la fase de ejecución presupuestaria, el principio de igualdad sigue impregnando todas las realizaciones de gasto que puedan llevarse a cabo, incluida la actividad subvencional.

---

(19) Pueden consultarse en: [<https://www.gem-spain.com/informes-nacionales/>].

(20) Consúltese el artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Sin embargo, alguna doctrina (Lucas Durán, 2012: 213) considera a los incentivos fiscales como una medida preferible a las subvenciones públicas, fundamentalmente porque, mientras que la subvención deberá someterse a tributación por quien la recibe, salvo que se declare exenta, el beneficio fiscal es aplicado por la persona al presentar su autoliquidación e implica un menor ingreso fiscal sin necesidad de actuación administrativa de por medio.

Asimismo, las medidas de acción positiva a favor de la igualdad material están recogidas en el propio Tratado de Funcionamiento de la UE, cuyo artículo 157.4 señala que «con el objeto de garantizar en la práctica la plena igualdad entre hombres y mujeres en la vida laboral, el principio de igualdad de trato no impedirá a ningún Estado miembro mantener o adoptar medidas que ofrezcan ventajas concretas destinadas a facilitar al sexo menos representado el ejercicio de actividades profesionales o a evitar o compensar desventajas en sus carreras profesionales». Y, a mayor abundamiento, la Ley orgánica 3/2007 añade que tales medidas habrán de ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo perseguido en cada caso, y serán aplicables en tanto en cuanto subsistan las situaciones que han justificado su adopción. Se trata, como ha afirmado el Tribunal Constitucional, de «una medida sólo constitucionalmente aceptable en tanto que coyuntural» (21).

No obstante, junto al establecimiento de programas específicos de apoyo al emprendimiento femenino, también sería necesaria una completa financiación de los servicios públicos relacionados con el cuidado (Ruíz Garijo, 2015: 120). Precisamente, porque las posibilidades de participación de las mujeres en el mercado laboral se ven limitadas por el tiempo que dedican a trabajos no remunerados vinculados con el cuidado de descendientes, ascendientes o personas dependientes. Por ello, el estímulo del emprendimiento femenino no sólo exige que existan acciones directas, sino también otras de carácter indirecto, como puede ser el incrementar el gasto en servicios públicos de cuidado de menores y dependientes, pues es el colectivo femenino el que tradicionalmente se ha ocupado de dichas tareas dentro del ámbito familiar. Sin embargo, el gasto público no puede ser ilimitado, por lo que han de seleccionarse las partidas de gasto que se han de incrementar con carácter prioritario.

Finalmente, el estímulo con servicios de asesoramiento y subvenciones a mujeres emprendedoras son medidas con sesgo de género en relación con políticas específicas, que sería deseable completar también con medidas tributarias. Dichas medidas tributarias pasarían por aumentar los beneficios fiscales estatales y autonómicos en el IRPF destinados a incentivar la presencia de la mujer en el mercado laboral. Por un lado, se trataría de medidas directas mediante la introducción de beneficios fiscales para aquellas que tienen la condición de mujer trabajadora, empresaria o profesional y, por otro lado, de medidas indirectas, como beneficios fiscales vinculados al cuidado de hijos o de personas dependientes en el ámbito familiar cuando la mujer actúe en el mercado laboral mediante el desempeño de un trabajo por cuenta ajena o como emprendedora o autónoma.

---

(21) Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2009, de 19 de enero [núm. de rec. 4057/2005].

A continuación, analizaremos algunas de estas medidas existentes desde la vertiente del ingreso, así como del gasto público, dirigidas a lograr la igualdad en materia laboral entre mujeres y hombres. Todas ellas resultan necesarias ya que, tal y como ha reconocido Pita Grandal (2004: 23), «es desde todo punto de vista inaceptable que la posición de la mujer en la sociedad actual pueda depender de las circunstancias económicas coyunturales que la puedan colocar en posiciones objetivamente distintas, desde la perspectiva de los derechos humanos, respecto a los hombres».

### **3.1. Las medidas tributarias destinadas a fomentar el trabajo de la mujer y, en particular, el emprendimiento femenino**

El ordenamiento jurídico español no incluye demasiadas medidas fiscales que incentiven directamente el trabajo de la mujer y su emprendimiento. De ahí que resulte conveniente revisar los incentivos existentes en nuestro actual sistema tributario.

En primer lugar, uno de los aspectos más controvertidos es el relativo a la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De hecho, en un impuesto sobre la renta personal como éste, la forma de tributación de la familia –conjunta o individual–, puede influir en la oferta laboral del segundo perceptor de rentas. Así, numerosos estudios (22) han puesto de manifiesto cómo la forma de tributación puede influir de manera determinante en la decisión de la mujer de participar en el mercado de trabajo. Circunstancia que se hace especialmente evidente en el caso de las mujeres casadas con un empleo a tiempo parcial, ya que sus ingresos van a ser gravados con un tipo medio que con frecuencia va a ser muy superior al que le correspondería en caso de declaración individual. Por ello, y dado que los sistemas de tributación conjunta desincentivan o penalizan el trabajo de las mujeres casadas, la mejor opción sería configurar un impuesto sobre la renta que se base en el individuo, en lugar de en la familia (Siota Álvarez, 2004: 57-58), optando así por la tributación individual como único régimen que es neutral con respecto a las opciones de participación en el mercado de trabajo (Ruíz Garijo, 2014: 18).

A nivel estatal, la Ley 35/2006 reguladora del IRPF establece en su artículo 81 una deducción por maternidad aplicable a las mujeres con hijos menores de tres años, con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutuality. Esta deducción minorará hasta en 1.200 euros anuales la cuota diferencial del impuesto por cada hijo/a menor de tres años hasta que alcance los tres años. Por lo tanto, si su declaración resulta a devolver incrementará el importe de la devolución, y si el resultado de la declaración es positivo minorará el

---

(22) Sin ánimo de exhaustividad, pueden consultarse los siguientes trabajos: De Villota Gil-Escóin, P. y Ferrari Herrero, I. (2004): *Reflexiones sobre el IRPF desde la perspectiva de género: la discriminación fiscal del/de la segundo/a perceptor/a*, IEF, Madrid; o Mata Sierra, M. T. (2016): “Fiscalidad e igualdad económica entre mujeres y hombres: el caso de tributación conjunta en el IRPF”, en S. Rodríguez Escanciano (dir.), M. R. Martínez Barroso (dir.) y H. Álvarez Cuesta (coord.): *Propuestas para la igualdad por razón de género en los procesos de negociación colectiva*, Aranzadi, Pamplona.

importe a pagar. Y, asimismo, el apartado 2º del referido precepto reconoce que el importe de la deducción se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

Se ha afirmado desde la doctrina que esta medida favorece la conciliación de la vida laboral y familiar de la mujer y, por tanto, su mantenimiento en el mercado laboral, empresarial o profesional. Ahora bien, la posición de la doctrina al respecto de la bondad de esta norma no es unánime ya que para algunos presenta un «considerable sesgo de género a favor del rol productivo-demográfico de la mujer y, en consecuencia, totalmente contrario a la Ley orgánica de Igualdad» (Carbajo Vasco, 2009: 89). Y, a mayor abundamiento, si se entiende que la justificación de la referida deducción es favorecer la incorporación de la mujer al mercado laboral, ya sea por cuenta propia o por cuenta ajena, debería extenderse también a las mujeres con hijos o hijas mayores de tres años. De este modo, se ha considerado por algún sector de nuestra doctrina (García Calvente y Ruíz Garijo, 2010: 105) que dicha deducción constituye una manifestación más del “androcentrismo fiscal” del legislador, puesto que sólo es aplicable a los padres en caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva a éste.

Asimismo, también se ha advertido que, si dicho incentivo trata de fomentar el trabajo de la mujer, lo hace de manera genérica y sin considerar la capacidad económica de las personas beneficiadas por lo que, desde un punto de vista técnico-jurídico, la deducción debería ir en proporción a las rentas y al poder adquisitivo del contribuyente, de modo que se estimule efectivamente la incorporación de la mujer al trabajo cuya dificultad es mayor cuando las rentas obtenidas son más bajas. Y, por otra parte, al permitir la compatibilidad de su disfrute con la actividad laboral en jornada reducida está favoreciendo el mantenimiento de una determinada situación, ya que el trabajo a tiempo parcial sigue siendo predominantemente femenino. Por ello, conforme a los términos en que actualmente está regulada la deducción, se contribuye a mantener la doble jornada (López López, 2020: 331-332).

En el IRPF también se regulan supuestos concretos de exención en su artículo 7. Así, la letra h) regula las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas. Por su parte, la letra i) declara exentas las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores, sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas. Mientras, su apartado x) declara exentas las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. Y, por último, el apartado z) declara exentas las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o

cuidado de hijos menores. En la mayoría de los supuestos mencionados, es la mujer la que se encuentra directamente afectada ya que es la que suele encargarse del cuidado de los hijos o de las personas dependientes dentro del hogar. Desde mi punto de vista, con estas exenciones no se fomenta de manera directa el acceso de la mujer al mercado laboral, pero sí tienen una incidencia positiva sobre las cargas familiares habitualmente asumidas por éstas lo que, indirectamente, puede repercutir sobre sus opciones laborales.

Sin embargo, la exención recogida en el artículo 7.n) de la Ley del IRPF posee una mayor relevancia en cuanto al emprendimiento femenino se refiere. En concreto, dicha exención se refiere a las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único. Se trata de un supuesto de capitalización del desempleo que pretende fomentar el trabajo por cuenta propia de personas desempleadas interesadas en iniciar su propio negocio como autónomas, como socias de una S.L., o de una cooperativa, o de una sociedad laboral, y donde la exención queda condicionada al mantenimiento de la actividad durante el plazo de cinco años. Sin duda, esta medida, en conjunto con las subvenciones estatales o autonómicas, posee una enorme virtualidad a la hora de fomentar el emprendimiento femenino. Máxime si tenemos en cuenta que la presencia de mujeres en determinada clase de cooperativas de trabajo asociado es muy superior a la que se registra en otros sectores de la economía.

A su vez, el artículo 42.3 de la Ley del IRPF prevé que estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie derivados de la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado. Esta última constituye una medida indirecta, pero con un impacto relativo sobre la mujer trabajadora, al favorecer la conciliación.

Llama la atención, sin embargo, la ausencia de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades vinculados, por ejemplo, a la incorporación de la mujer al mercado laboral, estimulando su contratación por parte de las empresas. En el pasado existía un beneficio fiscal que pretendía favorecer la conciliación de la vida laboral y familiar, el cual se recogía en el artículo 38.6 de la LIS. En dicho precepto se preveía una deducción de un 10% en la cuota íntegra de las inversiones y gastos en locales homologados por la Administración para prestar un servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la persona jurídica contribuyente del Impuesto y de los gastos en caso de contratación de este servicio con un tercero autorizado. Se trataba de incentivar fiscalmente que los empresarios o empresarias dedicasen una parte de sus beneficios a cubrir el gasto que implicaba la atención a los hijos por parte de su personal asalariado. Esta medida podía poseer cierto efecto favorecedor sobre la integración laboral de las mujeres, sin embargo, actualmente no se encuentra vigente.

Igualmente, y coincidiendo con un determinado sector de la doctrina (Sánchez Huet, 2022: 108), dentro de las políticas que fomentan el empleo también pueden introducirse determinados beneficios fiscales que favorezcan la contratación de trabajadoras en sectores no feminizados donde exista una escasa representación de la mujer. Y,

asimismo, otra de las medidas a favor del emprendimiento femenino pasaría por fomentar la participación de las mujeres en los órganos directivos de las empresas (Ruíz Garijo, 2015: 120).

No obstante, como han reconocido Fernández Amor y Sánchez Huete (2010: 81-83), nuestro sistema tributario no sólo se caracteriza por la escasez de medidas con perspectiva de género, sino porque resulta cuestionable que las medidas existentes se basen fundamentalmente «en el carácter de madre que puede tener la mujer y no en la persecución de equiparación de los colectivos» puesto que «subvencionar la maternidad va más ligado con el fomento de políticas de familia que a fomentar políticas de igualdad, pues puede relegar a la mujer al papel tradicional del cuidado de los hijos». Por lo tanto, sería deseable que las medidas tributarias que pudieran establecerse no perpetúen roles de género prefijados, sino que beneficien fiscalmente a contribuyentes del sexo masculino que se hagan cargo del cuidado de los hijos al disfrutar del permiso de paternidad, o de excedencias por cuidado de hijos, con el objetivo de revertir las estadísticas ya que, como sabemos, es la mujer la que suele acogerse a dichos permisos.

En el ámbito autonómico también nos encontramos con Comunidades Autónomas que han regulado deducciones autonómicas en el IRPF para el fomento del autoempleo o para personas trabajadoras en general. Nos referimos a Castilla y León (23), Asturias (24), Extremadura (25), Galicia (26), Madrid (27), a la Comunidad Valencia-

---

(23) *Vid.* el artículo 8 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, que establece una deducción para el fomento del emprendimiento.

(24) Véase el artículo 14 *quinquies* del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, que establece una deducción de 1.000 euros para contribuyentes que se establezcan como trabajadores por cuenta propia, o autónomos en concejos en riesgo de despoblación.

(25) Consúltese el artículo 11 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, que establece una deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades.

(26) Véase el apartado 15 del artículo 5 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado que establece una deducción por inversión en empresas que desarrollen actividades agrarias.

(27) *Vid.* el artículo 16 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre, que regula una deducción para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de 35 años.

na (28), Cataluña (29) o Murcia (30). Si bien, prácticamente ninguna de ellas busca favorecer directamente al colectivo femenino, salvo en el caso de Murcia, cuya normativa establece expresamente una deducción en el IRPF para mujeres trabajadoras. El resto se limitan a establecer deducciones que favorecen con carácter general a las personas trabajadoras o emprendedoras, sin distinguir dentro de sus criterios de aplicación ningún requisito específicamente dirigido al colectivo femenino.

No obstante, y dada la situación específica de las mujeres, este tipo de deducciones también podrían favorecer *de facto* a las mujeres si tenemos en cuenta que, en la práctica, pueden tratarse de empresas constituidas por mujeres, o que una de cada cinco mujeres de entornos rurales desarrolla un proyecto emprendedor, o que las cifras de emprendimiento femenino en España se sitúan por encima de la media europea y se acercan a las de los hombres en todas las fases del proceso de emprendimiento, o que son las mujeres las que tienen mayores dificultades a la hora de acceder al crédito, por lo que suelen acudir a inversores más informales como familiares y conocidos.

Por otro lado, junto a estas medidas directas, también nos encontramos con otras deducciones vinculadas al nacimiento, adopción o acogimiento de hijos/as; por familia monoparental; por gastos educativos; por personas dependientes a cargo de la contribuyente; por gastos de guardería; por gastos por adquisición de libros de texto y material escolar; por gastos relativos a los descendientes o acogidos menores de 6 años por motivos de conciliación; para compensar el incremento del coste de los préstamos o créditos hipotecarios con tipo de interés variable; por los gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual a una zona de Cantabria en riesgo de despoblamiento por motivos laborales por cuenta ajena o por cuenta propia; o por conciliación (31).

---

(28) Véase el artículo 4. Uno.z) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana que establece una deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades.

(29) Véase el artículo 20 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas, de la Comunidad Autónoma de Cataluña que establece una deducción por inversión por un ángel inversor para la adquisición de acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. Eso sí, no necesariamente a favor de proyectos empresariales de mujeres.

(30) En concreto, el artículo 1. Catorce del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos establece una deducción para mujeres trabajadoras cuya dicción literal establece: «Las mujeres que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán deducir las siguientes cantidades por cada hijo menor de 18 años o persona dependiente a su cargo: 300 euros si se trata del primer hijo; 350 euros si se trata del segundo hijo; 400 euros si se trata del tercer hijo o sucesivos; 400 euros por persona dependiente a su cargo».

(31) Pueden consultarse las diferentes deducciones existentes por CC. AA. En: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2022/guia-deducciones-autonomicas/illes-balears.html>].

Sin embargo, desde mi punto de vista, las medidas descritas no son todavía suficientes para lograr la igualdad de género que, como hemos señalado, constituye un principio directriz de las políticas públicas, incluyendo la fiscal, impuesto desde la Unión Europea. En este sentido, la igualdad entre mujeres y hombres constituye una norma jurídica de obligado cumplimiento en el Derecho tributario, de modo que el contenido de las disposiciones tributarias españolas ha de adaptarse a la normativa europea que exige la igualdad efectiva en todas las políticas públicas (32). Ello impone evaluar y conocer cómo el sistema tributario español actúa con relación al género, especialmente en cuanto a incentivos a favor de la incorporación de la mujer al mercado laboral. De hecho, los artículos 21 y 23 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea reconoce expresamente que la igualdad entre mujeres y hombres deberá garantizarse en todos los ámbitos, inclusive en materia de empleo, trabajo y retribución.

Además, y aunque la Ley 11/2013 de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo recoge diversos incentivos fiscales relacionados con la creación de empresas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, contemplando tipos de gravamen reducidos en el impuesto, así como determinadas deducciones, y otras medidas en el IRPF relativas a la exención de las prestaciones de desempleo percibidas bajo la modalidad de pago único que se destinen a determinadas finalidades vinculadas con la iniciativa emprendedora, o una reducción del 20% del rendimiento neto en estimación directa cuando se inicie el ejercicio de una actividad económica, ninguna de ellas se dirige específicamente a favorecer el emprendimiento femenino. Por lo que cabe pensar que, medidas como éstas, diseñadas sin perspectiva de género, gozarán de una muy relativa eficacia. En concreto, los beneficios fiscales recogidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades relacionados con las empresas de nueva o reciente creación deben aplicarse a los emprendedores con independencia de su género, pero, como señalan García Calvente y Ruíz Garijo (2014: 94), la necesidad de apoyo de la mujer emprendedora es mayor, ya que éstas cuentan con unos condicionantes específicos. De modo que no estaría de más reflexionar sobre la conveniencia de incrementar los incentivos al emprendimiento femenino.

Por otro lado, la Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, incluye algunas medidas, si bien la doctrina (García Calvente y Ruíz Garijo, 2014: 90) considera que, en cuanto a emprendimiento se refiere, nuestro panorama normativo se caracteriza por la ausencia de perspectiva de género en las leyes de emprendimiento españolas. En concreto, en esta última se recogen diferentes incentivos fiscales que no necesariamente están dirigidos al fomento del emprendimiento femenino. Por ejemplo, el artículo 26 regula una serie de incentivos fiscales a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a las rentas procedentes de determinados activos intangibles y a la creación de empleo para trabajadores con discapacidad. Actualmente, el artículo 37 de la LIS recoge una deducción por creación de empleo que no está orientada a fomentar de manera específica la incorporación de la mujer al mercado laboral. Por su parte, el artículo 38 de la LIS recoge una deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad que no tiene en cuenta al colectivo femenino de una manera especial y que, por otra parte, no incentiva la iniciativa emprendedora, sino el trabajo

---

(32) En igual sentido, Carbajo Vasco (2009: 87).

dependiente. Por ello, coincidimos con alguna doctrina (López López, 2020: 335) en que, dada la situación sociolaboral de la mujer, sería recomendable incluir alguna medida específica en dicho impuesto orientada a mejorar la inserción laboral de las mujeres. Además, podrían incentivarse determinadas actividades empresariales en sus etapas iniciales, donde las mujeres están infrarrepresentadas y, por otro lado, deberían repensarse las desgravaciones en el IS que benefician a las grandes empresas puesto que las mujeres, por el contrario, suelen ser propietarias de empresas de pequeña dimensión (Sánchez Huete, 2022: 99).

Así pues, y con el objetivo de alcanzar la igualdad de oportunidades, sería deseable potenciar con algún incentivo fiscal el emprendimiento femenino. Desde mi punto de vista, tales incentivos fiscales podrían introducirse en el IRPF respecto de los rendimientos de actividades económicas, y también en la regulación del Impuesto de Sociedades, en cuanto las iniciativas empresariales de las mujeres adopten la forma societaria. De hecho, como recoge el artículo 157.4 del Tratado de Funcionamiento de la UE (2016/C202/01), y con el objetivo de garantizar en la práctica la plena igualdad entre hombres y mujeres en el plano laboral, «el principio de igualdad de trato no impedirá a ningún Estado miembro mantener o adoptar medidas que ofrezcan ventajas concretas destinadas a facilitar al sexo menos representado el ejercicio de actividades profesionales o a evitar o compensar desventajas en sus carreras profesionales». Ahora bien, como advierte Sánchez Huete (2022: 107-108), la inexistencia de deducciones no garantiza la existencia de un posterior gasto público. Por ello, los beneficios fiscales que se establezcan han de ser eficaces respecto de la concreta política equitativa a propugnar, pues de otra forma se reducirán los recursos disponibles para eventuales y futuros gastos públicos.

En definitiva, las medidas tributarias destinadas a fomentar la incorporación de la mujer al mercado laboral y su emprendimiento han de complementarse necesariamente con otras medidas desde la vertiente del gasto público.

### **3.2. Las asignaciones presupuestarias destinadas a fomentar la actividad empresarial femenina y su plasmación en la práctica**

Tal y como hemos venido afirmando, las diferentes políticas públicas financiadas con fondos públicos han de respetar, en todo caso, el principio de equidad ya que es este criterio el que otorga legitimidad al gasto público. Y para conseguir la igualdad material, ha de quedar plenamente garantizada la igualdad de oportunidades. En este sentido, el gasto público que nuestro Estado ha destinado y destina a políticas públicas que pretenden favorecer el emprendimiento femenino encuentra su sustento en el referido principio de equidad *ex* artículo 31.2 CE.

En concreto, el programa presupuestario 232-B (33) destinado a la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres pone especial interés en la necesidad de incorporar el enfoque de género en las políticas de empleo, tanto por cuenta ajena, como en aquellas relacionadas con el acceso de las mujeres al autoempleo, al emprendimiento y la econo-

---

(33) Véase en: [[https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2022Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/3/29/3/2/1/N\\_22\\_A\\_R\\_31\\_130\\_1\\_2\\_3\\_1232B\\_C\\_1.PDF](https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2022Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/3/29/3/2/1/N_22_A_R_31_130_1_2_3_1232B_C_1.PDF)].

mía social. Del mismo modo, también se pretende fomentar la transversalidad de género en la planificación y desarrollo de las políticas públicas locales, entre ellas, las dirigidas a erradicar las brechas existentes en el ámbito laboral. Por otra parte, también resulta imprescindible visibilizar y poner en valor los trabajos domésticos y de cuidados, impulsando procesos que permitan fortalecer las políticas públicas de conciliación personal, familiar y laboral, las políticas públicas de cuidados, la corresponsabilidad y las condiciones laborales de las trabajadoras del hogar. Todos estos aspectos son fundamentales para alcanzar la igualdad en el plano laboral.

Así, y en relación con el objetivo “Favorecer la inserción de las mujeres en el mercado laboral, fomentar el emprendimiento femenino, la corresponsabilidad y el acceso a puestos de responsabilidad”, se establecen una serie de indicadores de resultados con tal propósito: programas para facilitar el acceso a la financiación; programas de fomento del emprendimiento y apoyo a emprendedoras; otras actuaciones de apoyo al emprendimiento (*spin-off* creadas por mujeres); programa de inserción laboral de mujeres especialmente vulnerables y de víctimas de violencia de género; programas de promoción profesional de directivas y predirectivas; programas para evitar sesgos de género en el acceso al empleo y promover la promoción profesional; programas de empoderamiento y fomento del liderazgo e independencia económica en el ámbito rural y pesquero; actuaciones para fomentar la corresponsabilidad en la asunción de responsabilidades domésticas y de cuidado; actuaciones de sensibilización, divulgación y reconocimiento del talento de las mujeres; fomento de la empleabilidad de mujeres rurales, de mujeres gitanas, migrantes, en riesgo de exclusión, mayores de 45 años, o de mujeres jóvenes.

Este programa presupuestario tiene su reflejo en algunas de las partidas presupuestarias de los últimos Presupuestos Generales del Estado aprobados y prorrogados para el ejercicio 2024. En concreto, para el referido ejercicio se han presupuestado un total de 231.591,48 millones euros para el Programa 232B “Igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres”. Si prestamos atención al Presupuesto por programas (34), identificamos transferencias corrientes a sociedades, entidades públicas empresariales, fundaciones y resto de entidades del Sector Público Estatal para programas de desarrollo directivo y de fomento del emprendimiento en ámbitos científicos y tecnológicos (200 millones de euros), así como a instituciones sin ánimo de lucro (6.325 millones de euros), o para el programa de emprendimiento y fomento del liderazgo de las mujeres en los órganos de decisión de las sociedades del sector agroalimentario (120 millones de euros). Por lo que respecta a activos financieros, nos encontramos con una importante cifra presupuestada para préstamos a largo plazo (23,71 millones de euros) que, sin duda, pueden favorecer las iniciativas de emprendimiento femenino. Todo ello pone de manifiesto el compromiso actual por favorecer el emprendimiento y la empleabilidad femeninas a través de las distintas asignaciones presupuestarias recogidas en los actuales Presupuestos Generales del Estado.

En el ámbito estatal, y como resultado de la plasmación práctica de las referidas asignaciones presupuestarias, nos encontramos con numerosas iniciativas destinadas a

---

(34) Disponible en: [[https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Prorroga/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L\\_23P\\_E\\_G30.PDF](https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Prorroga/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_23P_E_G30.PDF)].

alcanzar el citado objetivo. Así, existen diversos programas como el Programa de Apoyo Empresarial a las Mujeres (PAEM). Éste constituye un programa del Ministerio de Igualdad con atención presencial en más de 50 cámaras de comercio situadas en todo el territorio nacional, dirigido a mujeres emprendedoras que quieren poner en marcha su propia empresa. Su objetivo es prestar asesoramiento empresarial a quienes emprenden por primera vez, o bien necesitan implantar un plan de modernización y ampliación de una empresa ya creada. Además, existe la posibilidad de optar a financiación a través de un microcrédito sin avales de hasta 25.000 euros.

Precisamente, el acceso a la financiación por parte de las mujeres para el desarrollo de iniciativas empresariales continúa siendo una cuestión problemática, ya que para éstas no resulta fácil conseguir préstamos bancarios y capital riesgo. De ahí que existan diversos instrumentos como las subvenciones (35), los préstamos, o las garantías, que permiten favorecer sus iniciativas emprendedoras.

Por otro lado, también existe el Programa “Desafío Mujer Rural”. Concretamente, la mayoría de las iniciativas de emprendimiento de las mujeres se enmarcan en el sector primario, es decir, respecto de actividades vinculadas a la agricultura y ganadería, turismo rural, artesanía, productos autóctonos o agroalimentación; y, del mismo modo, en el sector servicios, es decir, pequeño comercio, hostelería, transporte y cuidados. Éste constituye otro programa puesto en marcha por el Instituto de las Mujeres con la cofinanciación del Fondo Social Europeo que busca promover el emprendimiento y la consolidación de empresas de las mujeres que viven en el medio rural. En particular, ofrece consultas y asesoramiento personalizado durante todo el proceso de puesta en marcha del proyecto, incluyendo el apoyo en la realización de planes de empresa; formación (modelos y planes de negocio, marketing digital, comercialización, finanzas, comunicación e innovación); información y referencias a ayudas y subvenciones; y creación de redes y contactos con otras emprendedoras y empresarias a nivel nacional.

Asimismo, el programa “Empléate desde la Igualdad” está dirigido a mejorar la empleabilidad de mujeres del ámbito urbano y del ámbito rural con dificultades especiales para su inserción sociolaboral por encontrarse en situaciones de vulnerabilidad (paradas de larga duración, víctimas de violencia de género, personas con diversidad funcional, inmigrantes, mujeres jóvenes sin cualificación, etc.).

Igualmente, el Ministerio de Ciencia e Innovación destinó cinco millones de euros en 2022 a impulsar proyectos de empresas tecnológicas liderados por mujeres a través del Programa “NEOTEC Mujeres emprendedoras”. Es la primera línea de financiación específica del Ministerio de Ciencia e Innovación destinada a fomentar el emprendimiento tecnológico de mujeres financiando la puesta en marcha de sus proyectos en cualquier ámbito tecnológico y sectorial. En concreto, el órgano de administración de la empresa deberá estar integrado mayoritariamente por mujeres que, además, deberán tener la mayoría del capital social de la empresa o una participación relevante en el proyecto. Las subvenciones podrán alcanzar hasta el 70% del presupuesto de la actuación, con un importe máximo de 250.000 euros.

---

(35) Sobre la importancia de las subvenciones para el fomento del empleo femenino remito a Fernández López (2004: 226-233).

Por otra parte, la línea de financiación ENISA se destina a emprendedoras digitales, y constituye una iniciativa impulsada desde el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital. El objetivo de este programa, financiado con 51 millones de euros procedentes del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, es el de impulsar, a través de la financiación y mediante préstamos participativos, proyectos de emprendimiento digital femenino con el objetivo de reducir la brecha de género. Como sabemos, la participación de las mujeres en empresas emergentes de base tecnológica es aún baja y, según los últimos datos disponibles, tan solo el 15,6% de las *startups* españolas fueron fundadas por mujeres. La línea está dirigida a empresas de nueva creación o en consolidación, crecimiento o internacionalización y busca favorecer proyectos empresariales promovidos por una o varias mujeres, es decir, con presencia en su accionariado o formando parte del equipo directivo. El instrumento financiero es el préstamo participativo, con importes que oscilan entre los 25.000 y 1.500.000 euros.

Por último, nos encontramos también con el Programa “Innovatia 8.3” cuyo objetivo es incorporar la perspectiva de género en los programas de creación de empresas universitarias. Este proyecto surgió en 2011 de la colaboración entre el Instituto de las Mujeres y la USC. Está dirigido a las mujeres universitarias del territorio nacional para fomentar el incremento de la participación de éstas en el emprendimiento del mundo tecnológico y de la investigación. Su objetivo principal es analizar, comprender, y corregir los sesgos de género que existen en el emprendimiento universitario, basándose en la tecnología y en el conocimiento en los centros de investigación.

Sin embargo, y a pesar de que existen diferentes iniciativas vinculadas al emprendimiento femenino lo cierto es, como se ha afirmado por alguna doctrina, que el diseño de las políticas públicas adolece de ciertos defectos ya que a la hora de diseñarlas no se tienen en cuenta todos los modos de emprendimiento existentes. Y, en particular, las causas, características, perfiles, obstáculos o tasas de éxito del emprendimiento femenino (Ruíz Garijo, 2015: 115).

Por otro lado, y como sabemos, las Comunidades Autónomas gozan de autonomía financiera *ex artículo 56.1 CE*, lo que les reconoce competencia exclusiva para aprobar sus propios Presupuestos. También en los Presupuestos de las CC. AA. existe cierta sensibilidad al género que no sólo se aprecia en la exigencia de un informe de impacto de género que acompaña a sus respectivos Presupuestos (36), sino en la propia programación y ejecución del gasto público. Esta incorporación de la perspectiva de género en los Presupuestos autonómicos ha ido en aumento en los últimos años, destacando la iniciativa andaluza o la vasca como primeras Comunidades Autónomas en incorporar la perspectiva de género en los Presupuestos públicos. En este sentido, fueron las primeras en introducir medidas en las diferentes fases del ciclo presupuestario, siguiendo un enfoque de género como vía complementaria a las políticas específicas de igualdad. Y esto ha supuesto el desarrollo de metodologías concretas y de instrumentos propios a tal efecto,

---

(36) Son muchas las Comunidades Autónomas donde se ha establecido la obligatoriedad de emitir un informe de impacto de género en la tramitación de los Proyectos de Ley y Reglamentos que aprueben las mismas. Es el caso, entre otras, de Cataluña, País Vasco, Andalucía, Extremadura, o Galicia. Así, los Proyectos de ley de Presupuestos, como cualquier otra ley deben ir acompañados de un informe de impacto de género.

además de implementarse auditorías específicas cuyo objetivo principal es el de observar si los programas y entidades auditadas han planificado, ejecutado e implementado los Presupuestos siguiendo una perspectiva de género (Soto Moya, 2020: 178-181).

Por ejemplo, en la Comunidad Autónoma gallega, el Informe de Impacto de género de los Presupuestos para 2024 hace referencia a la necesidad de impulsar el crecimiento y la competitividad de las PYMES, la transición industrial y el emprendimiento (37). Y, en este sentido, se afirma que, tanto las políticas de apoyo al empleo por cuenta propia y a la creación de empresas, como las políticas de competitividad empresarial, resultan prioritarias, aunque habrá de prestarse especial atención a la implicación de la mujer en este ámbito en cuanto representa un grupo social relevante a este respecto. Además, el emprendimiento femenino rural está experimentando un amplio crecimiento en los últimos años. En particular, se observan diferencias entre mujeres y hombres que afectan al modo en que afrontan el proceso de emprendimiento y las iniciativas de autoempleo. Por ello, han de establecerse programas de gasto específicos dado que la actividad emprendedora de las mujeres es más baja que la masculina; existe una menor presencia de mujeres en todas las fases del proceso de emprendimiento; el perfil de las mujeres emprendedoras es distinto al de los hombres; los motivos que subyacen al emprendimiento varían en función del sexo; y, por último, las empresas creadas por mujeres se concentran en el sector servicios y poseen una dimensión más pequeña, así como menores expectativas de crecimiento.

En consecuencia, la Xunta de Galicia ha destinado 18,2 millones de euros en 2023 a la Dirección Xeral de Emprendemento e Apoio ao Emprego. Así, el programa de emprendimiento femenino Emega (38) cuenta con un presupuesto de casi 4 millones de euros y ofrece distintas ayudas dirigidas a apoyar la puesta en marcha, la mejora y la reactivación de iniciativas empresariales constituidas por mujeres, junto con medidas complementarias para favorecer la conciliación de la vida personal, familiar y laboral, así como el acceso por parte de éstas a servicios específicos de información, asesoramiento y orientación empresarial.

A su vez, en la normativa gallega que regula las subvenciones destinadas a tal fin se priorizan criterios de adjudicación en los que se valora la integración de la perspectiva de género en la oferta presentada o en el proyecto o actividad subvencionada (39).

---

(37) En concreto la Ley 7/2023, del 30 de noviembre, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres de Galicia establece en su artículo 22 el carácter preceptivo de dichos informes. Y, como novedad, incorpora un artículo 23 que indica que en la tramitación del proyecto de Ley de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Galicia, el órgano competente en materia de igualdad, en colaboración con el órgano competente en materia de planificación presupuestaria y con el Instituto Galego de Estatística, elaborará un informe que permita conocer la situación diferencial de las mujeres y de los hombres en relación con los distintos ámbitos prioritarios de intervención y el análisis del impacto de género de los diferentes programas de gasto con el objetivo de erradicar las brechas de género detectadas y realizar las recomendaciones precisas para integrar la perspectiva de género en los Presupuestos.

(38) Puede consultarse la Resolución de 27 de junio de 2023, de la Secretaría General de la Igualdad, por la que se establecen las bases reguladoras de las ayudas del programa Emega para el fomento del emprendimiento femenino en Galicia, cofinanciadas por la Unión Europea en el marco del Programa FSE+ Galicia 2021-2027 del año 2023.

(39) Puede consultarse la Resolución de 29 de diciembre de 2023, de la Secretaría General

A través de estas medidas, no sólo se está fomentando directamente el trabajo femenino y, más en concreto, el autoempleo, sino que también se facilita la conciliación de la vida laboral y familiar.

Por último, a nivel local también nos encontramos con diversas iniciativas destinadas a fomentar el emprendimiento. Sin ir más lejos, en el Ayuntamiento de Vigo se destinó en 2023 una partida presupuestaria por importe de 206.652,66 € al “Servizo Vigo Emprande” encargado de prestar servicios de información y asesoramiento a emprendedores y a PYMES con el objetivo de promover, entre otros, el fomento del emprendimiento de las mujeres por medio de acciones específicas que tengan en cuenta los intereses, disponibilidad y situación de las usuarias del programa. De hecho, en el informe de impacto de género que acompañó a la aprobación de los Presupuestos de 2023, se consideró que la medida tenía un impacto de género positivo porque el programa incorporaba medidas que incidían en la transformación de roles y estereotipos de género; e incidía, asimismo, en la promoción del acceso de las mujeres a los recursos (económicos, uso del tiempo, goce de derechos y participación), o en una redistribución más equitativa de éstos; además, el servicio disponía de datos desagregados por sexo que se tuvieron en cuenta en la planificación y evaluación del programa; y, en definitiva, aunque dicho programa no se dirigía específicamente a las mujeres, tenía un impacto positivo sobre la igualdad al ofrecer a las mujeres participantes el apoyo necesario para el emprendimiento. De hecho, en la práctica, las mujeres fueron el perfil emprendedor que más había solicitado el asesoramiento por parte del servicio (379 mujeres frente a 265 hombres). Igualmente, otra medida que ha tenido un impacto de género positivo, aunque indirecto, viene referida a un programa de ayudas a la creación de empresas dentro del referido municipio donde entre los criterios de valoración se tenía en cuenta de manera preferente el que las personas solicitantes acreditaran su pertenencia a colectivos con mayor dificultad de inserción en el mundo laboral como el femenino. Así pues, en el informe de impacto de género se argumentaba que el programa, aunque no se dirigía específicamente a las mujeres, favorecía mediante la introducción de un baremo, que las mujeres y determinados colectivos en situación de vulnerabilidad, gozasen de prioridad a la hora de poner en marcha sus proyectos.

#### 4. CONCLUSIONES

Dada la posición actual que ocupa la mujer en el ámbito laboral, se requieren medidas de acción positiva que promuevan la inserción y permanencia de las mujeres en este ámbito, así como el fomento de iniciativas empresariales por parte de éstas. Por ello, la política fiscal no puede mantenerse ajena a la perspectiva de género. Para alcanzar un sistema tributario justo, así como un gasto público equitativo, debe estar presente en todo momento el objetivo de la igualdad entre mujeres y hombres. Así, la justicia financiera pasa por sus dos vertientes, la del ingreso y la del gasto público.

---

de la Emigración, por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión, en régimen de concurrencia no competitiva, de subvenciones para promover el autoempleo y la actividad emprendedora en la Comunidad Autónoma gallega de las personas emigrantes gallegas retornadas para el año 2024.

El intervencionismo público del Estado se manifiesta, entre otros aspectos, a través de la política de gasto público. Mediante ésta se definen y establecen partidas presupuestarias destinadas a la dotación de servicios públicos, a la realización de inversiones públicas, a la generación de empleo, a la mejora de la política medioambiental, etc. De este modo, el diseño de la política presupuestaria tiene como objetivo que la plasmación de la política de gasto público conduzca a la satisfacción de las diversas necesidades colectivas detectadas teniendo presente los principios de justicia material del gasto, especialmente en cuanto a su necesaria asignación equitativa.

De ahí que existan áreas de gasto que exigen un especial interés. En concreto, la incorporación de las mujeres al mercado de trabajo, y el fomento del emprendimiento liderado por éstas, constituye un objetivo crucial en el logro de la igualdad efectiva de mujeres y hombres. Sin embargo, la situación de partida de este colectivo se encuentra condicionada por numerosas circunstancias coyunturales que demandan una acción diferenciada por parte del Estado y demás entes. Por ello, y para mejorar la referida situación de partida, es necesaria la elaboración de los Presupuestos con perspectiva de género. Y esta perspectiva ha de estar presente en todas las fases del ciclo presupuestario.

No obstante, también son necesarias ciertas cautelas, ya que no todo aumento del gasto público es positivo para conseguir las metas de igualdad, ya que pueden existir orientaciones del gasto que dificulten la consecución de dichos objetivos, porque tienden a perpetuar la situación de marginación o dependencia de las mujeres. Por ello, es muy importante diseñar una política de gasto público que permita conocer cómo se van a destinar los recursos públicos. Además de que los diferentes sistemas de control internos o externos existentes respecto del Presupuesto deben permitir comprobar el grado de cumplimiento de los diferentes principios que han de informar el gasto público y, asimismo, si se han alcanzado los objetivos previstos. Para ello es fundamental desarrollar una metodología que permita controlar el gasto público vinculado al género, estableciendo indicadores adecuados que garanticen la medición de estas magnitudes.

Por otra parte, y dada la indisoluble unidad del Derecho financiero, la política de gasto ha de complementarse con el diseño y establecimiento de medidas tributarias destinadas a mejorar la participación de la mujer en el mercado laboral y, especialmente, a aumentar los niveles de emprendimiento femenino. No obstante, y hasta el momento, las medidas tributarias existentes a tal fin no son en absoluto suficientes para garantizar la deseada igualdad de oportunidades. Primero, porque las que hay son escasas y, segundo, porque muchas de ellas se encuentran diseñadas sobre la base de una determinada concepción acerca del rol que ha de tener la mujer en la sociedad. En este sentido, los incentivos fiscales existentes vinculados al emprendimiento deberían ser revisados.

Sin embargo, y desde mi punto de vista, el Derecho Presupuestario debe ocupar un papel de mayor relevancia a este respecto, especialmente a través del establecimiento de subvenciones. Es necesario incluir en los Presupuestos más políticas a favor de la mujer que faciliten la integración de éstas en el ámbito laboral, ya sea como trabajadoras dependientes, autónomas o como empresarias.

En definitiva, los objetivos de igualdad de género son deseables en todas las áreas de gasto tanto del Estado, de las CC. AA., de los Entes Locales y demás entes territoriales, así como de las instituciones europeas. El enfoque de género ha de servir para evaluar

y reestructurar los programas, medidas y políticas presupuestarias con el objetivo de fomentar la igualdad de género y, más concretamente, el emprendimiento femenino, o la efectiva incorporación de la mujer al mercado laboral. Así, y sólo si se garantiza la autonomía económica de éstas, será posible alcanzar la igualdad.

## BIBLIOGRAFÍA

- Carbajo Vasco, D. (2009): “Impuestos y género. Algunas reflexiones”, *Crónica Tributaria*, n.º 132: 83-91.
- Carbajo Vasco, D. (2011): “El uso de la perspectiva de género en el Presupuesto de gastos fiscales español”, *Crónica Tributaria*, n.º 139: 45-57.
- Chico De La Cámara, P. y Herrera Molina, P. M. (2001): “Incentivos fiscales al empleo: un apunte constitucional y de Derecho comparado”, *Revista Gallega de Empleo*, n.º 2: 53-88.
- De Villota Gil-Escoín, P. (2005): “Impuestos y gastos sociales en la política presupuestaria. Especial referencia a Canadá y España”, en M. Pazos Morán (dir.): *Política fiscal y género*, IEF, Madrid: 127-153.
- De Villota Gil-Escoín, P. y Ferrari Herrero, I. (2004): *Reflexiones sobre el IRPF desde la perspectiva de género: la discriminación fiscal del/de la segundo/a perceptor/a*, IEF, Madrid.
- De Villota, P.; Jubeto, Y. y Ferrari, I. (2009): *Estrategias para la integración de la perspectiva de género en los presupuestos públicos*, Instituto de la Mujer.
- Fernández Amor, J. A. y Sánchez Huete, M. A. (2010): “La realización del principio de igualdad de género por medio de la extrafiscalidad y el gasto público”, en VV.AA.: *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*, UAB, vol. 1: 77-92.
- Fernández López, R. I. (2004): “La subvención como instrumento de fomento de creación de puestos de trabajo y autoempleo de la mujer”, en VV.AA.: *El trabajo de la mujer: impuestos y subvenciones*, Tórculo Edicións, Santiago de Compostela: 203-233.
- García Calvente, Y. (2020): “Sistema tributario, gasto público y violencia económica”, en VV.AA.: *Fiscalidad y sesgos de género*, Tirant lo Blanch, Valencia: 185-201.
- García Calvente, Y. (2023): “Justicia en el gasto público y crisis económica. Análisis en perspectiva comparada”, *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 198: 15-36.
- García Calvente, Y. y Ruíz Garijo, M. (2010): “Reflexiones acerca de la introducción de la perspectiva de género en el sistema fiscal español: ¿modelo androcéntrico o modelo eficaz para alcanzar la igualdad de género?”, en VV.AA.: *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*, UAB, vol. 1: 93-108.
- García Calvente, Y. y Ruíz Garijo, M. (2014): “Una lectura de género de las medidas fiscales en España a favor del emprendimiento. ¿Una nueva oportunidad perdida?”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2: 59-102.
- Iglesias Caridad, M. (2017): *Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda Pública*, Reus, Madrid.
- Instituto Europeo de la Igualdad de Género (2018): *Gender budgeting. Mainstreaming gender into the EU Budget and macroeconomic policy framework*, Centro de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo.
- Jubeto Ruíz, Y. (2007): *Los presupuestos Públicos con enfoque de género: instrumento de análisis de la política económica desde la perspectiva feminista*, Bilbao.

- López López, H. (2020): “Medidas tributarias como instrumento de acción positiva para la participación de la mujer en el mercado laboral”, en VV.AA.: *Diseño e implementación de planes de igualdad en las empresas: cuestiones claves*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra: 315-340.
- Lozano Peña, A. (2005): “Presupuestos públicos sensibles al género. Una reflexión constructiva para el desarrollo económico sostenible”, *Seminario sobre política fiscal y género*, IEF, Madrid.
- Lucas Durán, M. (2012): “La perspectiva de género en la programación del gasto público”, en Merino Jara, I. y Manzano Silva, E. (dir.): *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid: 193-239.
- Mata Sierra, M. T. (2016): “Fiscalidad e igualdad económica entre mujeres y hombres: el caso de tributación conjunta en el IRPF”, en S. Rodríguez Escanciano (dir.), M. R. Martínez Barroso (dir.) y H. Álvarez Cuesta (coord.): *Propuestas para la igualdad por razón de género en los procesos de negociación colectiva*, Aranzadi, Pamplona.
- Merino Jara, I. (2012): “Igualdad de género y Derecho financiero”, en Merino Jara, I. y Manzano Silva, E. (dir.): *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid: 273-292.
- Pazos Morán, M. (2021): “La política fiscal desde la perspectiva de género: el caso de los impuestos sobre la renta personal (IRPF)”, *Zergak: Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 61: 157-168.
- Pérez Royo, F. (2023): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 33ª edición, Navarra, Editorial Civitas–Thomson Reuters.
- Peris García, P. (2009): “La perspectiva de género como exigencia de elaboración de las normas reguladoras de la actividad financiera: especial referencia al gasto público”, *Documentos-IEF*, n.º 30: 287-300.
- Pita Grandal, A. Mª. (2004): “El fomento del trabajo de la mujer y el sistema tributario. Fundamento constitucional”, en VV.AA.: *El trabajo de la mujer: impuestos y subvenciones*, Tórculo Ediciones, Santiago de Compostela: 17-43.
- Rodríguez Peña, N. L. (2023): “La necesaria integración de la perspectiva de género en los presupuestos públicos destinados a suprimir la brecha digital entre mujeres y hombres”, en VV.AA.: *Desafíos éticos, jurídicos y tecnológicos del avance digital*, Iustel, Madrid: 227-245.
- Ruíz Garijo, M. (2010): “Estado de bienestar, mujeres y política fiscal”, *Crónica Tributaria*, n.º 2: 35-41.
- Ruíz Garijo, M. (2014): “Tributación conjunta: algunas razones para su supresión”, *ECJ Leading Cases*, vol. 2 (núm. 639).
- Ruíz Garijo, M. (2015): “Políticas públicas a favor del emprendimiento de las mujeres”, *Economía exterior*, n.º 72: 113-120.
- Ruíz Garijo, M. (2020): “¿Por qué es necesario analizar con perspectiva de género el ingreso y el gasto público? Hacia la igualdad impositiva de mujeres y hombres”, en VV.AA.: *Fiscalidad y sesgos de género*, Tirant lo Blanch, Valencia: 9-25.
- Ruíz Garijo, M. y Lucas Durán, M. (2019): “Incentivos fiscales al emprendimiento y al empoderamiento de las mujeres en la gobernanza de empresas”, en A. B. Campuzano Laguillo y A. Pérez Troya, A. (dirs.): *Gobierno corporativo e igualdad de género: realidad y tendencias regulatorias actuales*, Tirant lo Blanch, Valencia: 371-423.
- Sánchez Galiana, J. A. (2015): “Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria”, *Crónica Presupuestaria*, n.º 3: 157-190.

- Sánchez Huete, M. A. (2022): “Sesgos de género en las normas tributarias. Detección y propuestas para el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Documentos-IEF*, n.º 5.
- Sánchez Lerma, G. (2020): “La fiscalización de los fondos públicos desde la perspectiva de género: control y transparencia para avanzar en igualdad”, en R. Castillejo Manzanares y C. Alonso Salgado (dirs.): *El género y el sistema de (in)justicia*, Tirant lo Blanch, Valencia: 543-560.
- Siota Álvarez, M. (2004): “Medidas fiscales de fomento del trabajo de la mujer en el Derecho comparado”, en VV.AA.: *El trabajo de la mujer: impuestos y subvenciones*, Tórculo Edicions, Santiago de Compostela: 45-74.
- Soto Moya, M. M. (2020): “La perspectiva de género en los presupuestos públicos”, en VV.AA.: *Fiscalidad y sesgos de género*, Tirant lo Blanch, Valencia: 167-184.
- Stotsky, J. G. (2005): “Sesgos de género en los sistemas tributarios”, en M. Pazos Morán (dir.): *Política fiscal y género*, IEF, Madrid: 41-62.



# LA EXIGENCIA JURISPRUDENCIAL DE RESPETO AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA POR EL DERECHO TRIBUTARIO NACIONAL

---

Eva M.<sup>a</sup> Gil Cruz

Profesora Facultad de Derecho

ICADE – Universidad Pontificia Comillas

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5389-8502>

*Recibido:* Febrero, 2024

*Aceptado:* Mayo, 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.3.3>

## **RESUMEN**

Mediante el presente trabajo se busca analizar dos cuestiones de gran trascendencia jurídica sobre una materia recurrente. La primera de ellas referida a una cuestión de fondo consistente en la aplicación del principio de proporcionalidad en el derecho sancionador tributario cuando la sanción se cuantifica mediante un porcentaje fijo de la cuota dejada de ingresar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de indicios de fraude ni de perjuicio económico para el Tesoro Público. La segunda, de tipo procedimental, versa sobre el principio de primacía directa del Derecho de la UE, ante la inexistencia objetiva, clara y concluyente de duda alguna sobre su aplicación.

*Palabras clave:* proporcionalidad, sanción, diligencia, interpretación, perjuicio económico.

# THE JURISPRUDENTIAL REQUIREMENT OF RESPECT FOR THE EUROPEAN UNION PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY BY NATIONAL TAX LAW

---

Eva M.<sup>a</sup> Gil Cruz

## ***ABSTRACT***

This paper seeks to analyse two issues of great legal significance on a recurring issue. The first of these concerns a question of substance consisting in the application of the principle of proportionality in the tax sanction law when the sanction is quantified by a fixed percentage of the quota left behind without the possibility of weighing the no evidence of fraud or economic damage to the Treasury. The second, of a procedural nature, concerns the principle of direct primacy of EU law, given the absence of any objective, clear and conclusive doubt regarding application.

*Keywords:* proportionality, sanction, diligence, interpretation, economic loss.

## SUMARIO

1. CONSIDERACIONES PREVIAS. 2. COMPLEMENTARIEDAD ENTRE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONADOR. 3. CRITERIOS MODULARES DE LA SANCIÓN. 3.1. Perjuicio económico e intención defraudatoria 3.2. Diligencia necesaria del contribuyente. 4. PARADIGMA DE PROPORCIONALIDAD. 5. VALORACIÓN DE LA APLICACIÓN NORMATIVA CUANDO ES CONTRARIA AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA. 5.1. Del juicio de oportunidad a la falta de margen apreciativo. 5.2. Cuestión de inconstitucionalidad o prejudicial: doctrina del acto claro. 6. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

### 1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Desde que la jurisprudencia del TJUE reconoció el principio de proporcionalidad como inspirador del ordenamiento jurídico de la UE, y le otorgó el contenido y tratamiento del constitucionalismo alemán Sánchez Huete y Pérez Tena (2021), la adopción de medidas contenidas en las normas sancionatorias han de ser «apropiadas y necesarias para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos con la normativa de que se trate, quedando claro que, cuando deba elegirse entre varias medidas apropiadas, debe recurrirse a la menos gravosa, y que las cargas impuestas no deben ser desmesuradas con respecto a los objetivos perseguidos» (1).

En particular, en el ámbito tributario el control de proporcionalidad exige «analizar si las disposiciones ... son necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que persiguen y si afectan lo menos posible a los objetivos y principios» del Derecho de la UE (2).

El referido principio se encuentra recogido en el artículo 5 del TUE y en otros preceptos relacionados como el artículo 13 del mismo cuerpo legal y los artículos 69, 276 y 296 del TFUE. Siendo el art. 5.4 del TUE el que lo defina como un atributo de la acción de las instituciones de la Unión cuando no exceden de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados (Sánchez Huete y Pérez Tena 2021).

Pese a ello, actualmente, ha resurgido el debate sobre los principios de proporcionalidad y legalidad (3) en la esfera del derecho sancionador tributario a raíz de los pronun-

---

(1) STJCE de 11 julio de 1989, C-265/198, (ECLI: ECLI:EU:C:1989:306).

(2) STJCE de 19 de septiembre de 2000, C-177/99 (ECLI:EU:C:2000:470).

(3) Principio de legalidad (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) que se constituye como el principio por excelencia de la potestad sancionadora del Estado. Es el artículo 25 de la CE el que lo tipifica, y podría enunciarse en el ámbito administrativo como el principio por el que nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento. En el precepto referido se establece una de las diferencias materiales entre la jurisdicción penal y el derecho administrativo sancionador cuando impide a la Administración imponer sanciones privativas de libertad. Aranzadi Instituciones (2022).

ciamientos de la Sala de lo contencioso-administrativo del TS de 25 (4) y 26 (5) de julio de 2023 respecto al establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones, así como la relación existente entre el Derecho de la UE y los ordenamientos internos de los Estados miembros.

Los hechos del litigio se asientan en la infracción consistente en no consignar en la autoliquidación de IVA la cuota correspondiente a una operación inmobiliaria sujeta y no exenta, al haber renunciado el transmitente a la exención en virtud de lo previsto en el artículo 20.Dos de la LIVA, dando lugar a un supuesto de inversión del sujeto pasivo conforme al artículo 84.Uno.2º e) de la LIVA y que el contribuyente no hubo declarado (resultaba una cantidad a ingresar de 0,00 euros), sin perjuicio de que tampoco hubiera consignado la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

La cuestión casacional se circunscribió a que el TS determinase, por un lado, si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª de la LIVA.

La misma consiste, en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente, las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad toda vez que el artículo 171.Uno.4º de la LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo, en concreto el 10 por ciento de la cuota dejada de consignar, sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción y ello, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

Por otro lado, el TS debe identificar e interpretar los artículos 170.Dos.4º y 171.Uno.4º de la LIVA, así como el artículo 35 de la LOTC.

El Abogado del Estado alegó que no cabía discusión alguna ni sobre el elemento objetivo ni sobre el subjetivo de la sanción.

Ninguno de los artículos referidos exige que exista perjuicio económico para poder aplicar la sanción. La infracción del artículo 170.Dos.4º LIVA es una infracción de naturaleza formal que consiste en la no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo.

Tampoco existe duda sobre la concurrencia del elemento subjetivo del injusto, es decir, sobre la culpabilidad del infractor, que las sentencias dan por existente en todo caso.

Por tanto, al cumplirse los dos elementos objetivo y subjetivo para poder sancionar y al ser la conducta realizada la descrita en el tipo objetivo del artículo 170.Dos.4ª de la LIVA, su consecuencia sancionadora la del artículo 171.4º LIVA, el órgano jurisdiccional no puede unilateralmente inaplicar un artículo de la ley porque, en su opinión, en un caso concreto la sanción resultante es desproporcionada, ya que con ello hace quebrar la separación de poderes del Estado al invadir las competencias del poder legislativo y conculcar el orden constitucional.

---

(4) Recurso 5234/2021 (ECLI:ECLI:ES:TS:2023:3586).

(5) Recurso 8620/2021 (ECLI:ES:TS:2023:3509).

En principio, y ante tal situación, se plantea si se debería presentar una cuestión de inconstitucionalidad ante el TC para que sea éste, como guardián de la CE y del sistema de fuentes legales establecido en la misma, el que declare si dicho artículo es inconstitucional.

No corresponde al órgano judicial calificar una sanción prevista en una norma legal como desproporcionada y anularla, sino que corresponde al legislador, previa ponderación (6) de los bienes jurídicamente protegidos, fijar la cuantía de esa sanción. Todo ello sin perjuicio de plantear, al margen de una cuestión prejudicial ante el TJUE, en todo caso, la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

La proporcionalidad no es considerada un derecho autónomo incluido en el artículo 25 de la CE, por lo que para anular una norma por desproporcionada se requería el presupuesto exigido por la doctrina constitucional de “patente derroche inútil de coacción” (7).

En cambio, la jurisprudencia del TJUE viene considerando la proporcionalidad de las sanciones tributarias desde la perspectiva de la manifestación de motivos absolutos de interés general al ser reconocida la misma como un derecho fundamental autónomo del artículo 49.3 del CDFUE (Sánchez Huete y Pérez Tena (2021).

Por su parte, la oposición al recurso de casación alega la anulación de la sanción impuesta por el órgano judicial en virtud del artículo 171.Uno.4<sup>a</sup> LIVA. Considera que la aplicación de dicho precepto en el caso enjuiciado vulnera el principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho de la UE, el cual ha sido interpretado para casos sustancialmente idénticos por el TJUE.

Con todo, ambas sentencias generan consecuencias de gran interés jurídico que trasciende los supuestos de hecho planteados, al poner de manifiesto la desigual aplicación en la actualidad del principio de proporcionalidad en el ordenamiento de la UE y en el ordenamiento nacional, así como, la distinta perspectiva con la que se aborda el principio en la doctrina del TJUE y en la del TC.

Pues bien, partiendo de la existencia de una sanción elevada por incumplimiento de una obligación formal de declarar la cuota a repercutir en una autoliquidación con derecho a deducibilidad sin perjuicio económico, analizaremos la vulneración del principio de proporcionalidad ante la imposición de una multa de cuantía fija y la necesaria viabilidad de modulación entre la conducta tipificada en la norma jurídica con rango de ley y el reproche legal previsto según las singularidades del supuesto, cuando no se produce falta de ingresos al erario público ni existe ánimo defraudatorio alguno.

Es reiterada la jurisprudencia que afirma que todos los instrumentos que vinculan al incumplimiento de la normativa la imposición de una sanción automática han de reputarse contrarios a Derecho.

---

(6) Para autores como Barnes no es factible identificar proporcionalidad y ponderación. Así, mientras que la ponderación implica un género más vasto que engloba y admite distintas perspectivas y juicios, la proporcionalidad es una modalidad basada en una sensata relación entre costes y beneficios, y «encarna una idea elemental de justicia material». Barnes Vázquez (1998).

(7) STC 74/2002, de 14 de junio (ECLI: ES:TC:2022:74 )

Los Estados miembros, al elegir las sanciones, están obligados a respetar junto con el principio de proporcionalidad, el de efectividad, el cual exige el establecimiento de sanciones efectivas y disuasorias para luchar contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y proteger los intereses financieros de la Unión (8).

La disposición objetiva del régimen sancionador en el ordenamiento jurídico español conlleva la falta de valoración de las circunstancias concurrentes, y por tanto, la percepción de la vulneración del principio de proporcionalidad por el órgano encargado de aplicar la sanción, nos conduce a dar respuesta sobre la cuestión procedimental basada en la necesidad de plantear una cuestión de inconstitucionalidad con carácter previo a la inaplicación del precepto que contempla la sanción recurrida.

En este contexto analizaremos si solo resulta posible desatender lo preceptuado en la ley cuando es declarada inconstitucional, o si por el contrario, es posible que el juez o tribunal nacional, basándose en la teoría del acto claro o aclarado, inaplique de manera directa la norma por ser contraria al Derecho de la UE.

No solo se trata de un mero problema de definición legal, sino de aplicación, tal y como se deriva de la doctrina del TJUE al abordar cuestiones similares en varias de sus sentencias, como tendremos ocasión de considerar.

Se trata, en definitiva, de establecer la vía de adecuación de la norma nacional a uno de los principios rectores de la UE como es el de proporcionalidad, con el fin de evitar que la norma sancionadora vaya más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal.

## **2. COMPLEMENTARIEDAD ENTRE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONADOR**

La cuestión de fondo de la que se parte viene referida a aquellos supuestos en los que el tipo sancionador no ofrece margen al intérprete para modular la sanción.

Ante ello, cabe plantearnos si es posible que la proporcionalidad solo la establezca o permita valorar la voluntad legislativa.

El legislador, dentro de los límites constitucionales, tipifica en las leyes aquellas conductas que han de ser reprochadas por el ordenamiento jurídico con un amplio margen de discrecionalidad dependiendo del bien jurídico que considera debe ser especialmente protegido (9).

Con ello, además de un efecto correctivo, también busca atender a otros fines legítimos como la prevención de determinadas conductas.

El artículo 178 de la LGT establece que la potestad sancionadora de carácter tributario se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia ad-

---

(8) STJUE de 17 de mayo de 2023, *Cezam*, C418/22 (ECLI: EU:C:2023:418).

(9) Valga por todas la STC 133/1987, de 21 de julio (ECLI:ES:TC:1987:133).

ministrativa, con las especialidades establecidas en la propia LGT y sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes propias de cada tributo.

En concreto, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia, lo cuales constituyen una garantía fundamental para los obligados tributarios.

Asimismo, resultará de aplicación con carácter general el principio de irretroactividad de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de la LGT.

De entre ellos, los principios sustantivos de legalidad y proporcionalidad se constituyen en rectores del régimen jurídico sancionador.

El primero de ellos se manifiesta en una doble vertiente. En sentido absoluto, ante la necesidad de tipificación legal de las conductas ilícitas y sus correspondientes correcciones legales. En su dimensión formal, se refiere a la necesidad de que las normas reguladoras de las sanciones tributarias tengan rango de ley.

En base a ambas cauciones, el legislador establece que el principio de legalidad se legitima observando los principios de tipicidad y reserva de ley.

En este sentido, mientras que el artículo 8 de la LGT, al regular la reserva de ley tributaria, establece en su letra g) que: «Se regularán en todo caso por ley: (...) g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias», la doctrina constitucional (10) incorporó, al derecho fundamental de presunción de inocencia del artículo 25.1 de la CE, la regla *nullum crimen nulla poena sine lege*, extendiéndola al ordenamiento sancionador administrativo.

Ello refleja, la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica (11) en un ámbito limitativo de la libertad individual como el penal y el sancionador. De ahí, la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, así como, el necesario rango de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones. A este respecto, el TC (12) define que el término “legislación vigente” contenido en dicho artículo 25.1 CE es expresivo de la reserva de ley en materia sancionadora.

Precepto constitucional que demanda la cobertura necesaria de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal teniendo presente el carácter excepcional que presentan los poderes sancionatorios en manos de los órganos administrativos.

No obstante, en el contexto de las infracciones y sanciones administrativas el alcance de la reserva de ley no puede ser tan estricto como lo es por referencia a los tipos y sanciones penales, y ello tanto por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas como por el carácter, en cierto modo insuprimible, de la

---

(10) Véase entre otras la STC 52/2003, de 17 de marzo (ECLI:ES:TC:2003:52) o la STC 161/2003, de 15 de septiembre (ECLI:ES:TC:2003:161).

(11) Valga por todas la STC 113/2002, de 9 de mayo (ECLI:ES:TC:2002:113).

(12) Valga por todas la STC 61/1990, de 29 de marzo (ECLI:ES:TC:1990:61).

potestad reglamentaria en determinadas materias, o bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad como declaró la doctrina constitucional. (13)

La eficacia de la reserva de ley en el ámbito sancionador tiene por tanto una eficacia relativa o limitada, no excluyente del ámbito reglamentario siempre y cuando tales remisiones no hagan posible una regulación independiente y claramente subordinada a una norma con rango legal.

El artículo 25.1 de la CE prohíbe en consecuencia, la remisión de la norma legal al reglamento sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica en la propia ley.

Es por esto último, que el TC ha tenido que examinar tanto la extensión de los límites de clarificación y valoración establecidos por las normas tributarias y su aplicación, como determinar el grado de modulación por parte de la Administración y de los Tribunales de Justicia.

En esta línea, ha reconocido la necesidad de adaptabilidad de las disposiciones legales a los casos individuales mediante la potestad discrecional administrativa o judicial, que nunca arbitrariedad, confiando flexibilidad al principio de legalidad y alejándose del automatismo al imponer sanciones.

Consecuencia de ello es que, a pesar de la función limitadora del referido principio, los órganos encargados de interpretar y aplicar la normativa lo hagan dentro de unos márgenes legales, pero sin excluir la apreciación de las singularidades que caracterizan cada caso particular.

La determinación de la correcta y justa sanción depende de múltiples causas que el órgano ejecutor de la norma habrá de valorar al no poder quedar exhaustivamente tipificadas todas ellas en la disposición legal.

De ahí, que el principio de legalidad referido al contexto normativo de las sanciones deba completarse con el principio de proporcionalidad, el cual cuenta con dos planos diferenciados.

El referido al ejercicio de las competencias, en donde es preciso la adaptabilidad de la abstracción y generalidad de la conducta antijurídica a la gravedad de ésta sin que tal ejercicio correctivo pueda resultar excesivo para alcanzar los objetivos fijados. A su vez, el concerniente a los derechos, resultado de la jurisprudencia del TJUE, donde las actuaciones de las instituciones de la UE y de los Estados miembros no pueden limitar los derechos y libertades de los ciudadanos. (Barciela Pérez, 2010: 13).

Principio de proporcionalidad, que tal y como pone de relieve Nieto García (2012: 514-515) deberá aplicarse “en todas las fases o eslabones de la cadena sancionadora” y que se respetará teniendo presente tanto la naturaleza y el grado de la responsabilidad que se inflige como el método para la designación de su cuantía, pero siempre se ha de aplicar dentro de la demarcación legal fijada, a fin de respetar el principio de legalidad (14).

---

(13) STC 42/1987, de 7 de abril (ECLI:ES:TC:1987:42).

(14) STJUE de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17 (ECLI:EU:C:2019:374).

En cambio, se vulnerará con la imposición de una sanción atendiendo a parámetros instintivos dando lugar a la mecanicidad en la imposición de reproches legales por parte de los órganos administrativos con el único ánimo de incrementar las ratios recaudatorias y evitar el fraude fiscal.

Dicho requisito de motivación, que no puede identificarse con el principio de legalidad o tipicidad de infracciones y sanciones tributarias, no se cumple con la mera emisión de una declaración de voluntad del órgano de la que emana, sino que es necesario que tal declaración vaya precedida de una exposición de los argumentos que la fundamentan.

Consecuencia de ello, es la necesaria y suficiente motivación en la imposición de una sanción reconocida nítidamente por parte de la jurisprudencia de los tribunales.

De lo contrario, se ocasiona la imposición instintiva de sanciones, lo que es incompatible con nuestro ordenamiento tributario al contravenir el principio de responsabilidad que rige la aplicación del Derecho administrativo sancionador.

Este razonamiento expreso es el que permite al destinatario (en este caso al sancionado) conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva, de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa.

Con ello se cumple la garantía esencial para el sancionado en cuestión al poder conocer si la sanción impuesta es consecuencia de una correcta exégesis de la normativa aplicada en el seno de un procedimiento seguido con las adecuadas garantías.

Por el contrario, la ausencia de la motivación de los criterios de dosimetría sancionadora lesionaría el principio de proporcionalidad al representar el mismo un límite sustancial de la actividad administrativa y precisar de un proceso de valoración y de decisión en el que aparecen implicados la situación de hecho, el contenido de la potestad y la finalidad de esta.

De ahí, que deba existir la conveniente proporción “entre la real entidad del hecho y su sanción, o un plus afflictivo” (15) con el fin de respetar el principio de proporcionalidad (16) garante de todo procedimiento sancionador.

La modulación en la imposición de sanciones se ha venido configurando como sinónimo de verdadero control de la actividad discrecional de la Administración, permitiendo fijar la idoneidad, la necesidad y la llamada proporcionalidad de manera precisa en re-

---

(15) STS 26 de mayo de 2003. Recurso de Casación núm. 7576/1999 (ECLI:ES:TS:2003:3557).

(16) Mientras que el artículo 178.1 de la LGT sólo dedica una mención al principio de proporcionalidad, el artículo 29.3 de la LRJSP establece que «en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas, se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción. La graduación de la sanción considerará especialmente los siguientes criterios: a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad. b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora. c) La naturaleza de los perjuicios causados. d) La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa».

lación con aquellas decisiones restrictivas de los derechos e intereses legítimos de los particulares a través de un discurso argumentativo metódico.

A su vez, comporta en el Derecho administrativo sancionador, la necesidad y adecuación al fin perseguido.

En base a lo cual es preciso apreciar en primer lugar, si la conducta del sujeto pasivo provoca o no un perjuicio económico al Tesoro Público, en segundo lugar, si hay algún indicio de fraude y, en tercer lugar y con carácter general, ponderar la sanción en función de las circunstancias particulares del supuesto concreto (17) como a continuación vamos a examinar.

### 3. CRITERIOS MODULARES DE LA SANCIÓN

Ante la necesidad descrita *supra* de respetar no sólo el principio de legalidad, sino también el de proporcionalidad para conseguir la ansiada justicia tributaria en la esfera sancionadora, resulta fundamental ahondar en primer lugar, en dos de los criterios analizados por las sentencias del TS de las que hemos partido para la elaboración de las presentes páginas; el perjuicio económico a la Hacienda Pública y la intención de cometer fraude de ley por el obligado tributario como pautas armonizadoras para la imposición de la sanción.

A continuación, nos centraremos, en atención al principio de responsabilidad en materia de infracciones del artículo 179 de la LGT, en el contenido y la extensión dentro de la esfera tributaria de la diligencia necesaria con la que debe actuar el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones con el Fisco y como puede influir la misma a la hora de ser sancionado.

#### 3.1. Perjuicio económico e intención defraudatoria

El artículo 187.1 de la LGT establece como criterio de graduación de las sanciones, en su letra b), el “perjuicio económico para la Hacienda Pública”, configurándose por el legislador como un elemento calificador de la responsabilidad sancionadora, esto es, como una circunstancia agravante.

Ese perjuicio económico no se mide en términos absolutos sino relativos, es decir, poniendo en relación la cantidad defraudada con el importe total que el contribuyente debió ingresar.

Naturalmente, el importe que se debió ingresar debe ser el que corresponde al impuesto respecto del cual se ha de calcular el daño. En caso contrario, la comparación se estaría efectuando entre cantidades heterogéneas.

El menoscabo económico, junto con su función de circunstancia agravante de la sanción, se constituye asimismo como eje vertebrador del sistema sancionador fiscal al con-

---

(17) STJUE *Farkas* de 15 de abril de 2021 al asunto C-935/19 (ECLI:EU:C:2017:302), *Grupa Warzywna* (ECLI:EU:C:2021:287).

figurar la naturaleza de la sanción y vincularla directamente con el bien jurídico protegido (18), como queda patente en la Exposición de Motivos de la LGT, a saber:

«[...] En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos».

De lo que se infiere no sólo la existencia de dos categorías de sanciones, aquellas que generan perjuicio económico y aquéllas que no lo causan, sino que el sustento de todo el sistema sancionador tributario no es otro que el principio de culpabilidad.

Una de las principales diferencias entre las infracciones formales y las materiales se asienta en que las primeras no originan un perjuicio patrimonial, mientras que, en las segundas existe un perjuicio real o potencial que permite valorar la sanción en atención al mismo (Sánchez Huete y Pérez Tena, 2021).

El perjuicio económico ha de entenderse como un efectivo y real daño patrimonial culpablemente causado. Lo que significa que la agravación prevista por la disposición legal afecta a la responsabilidad. El art 179 de la LGT exige que en el menoscabo exista dolo o culpa, esto es, la intención o al menos negligencia proyectados sobre la provocación de un menoscabo mayor al erario.

Negligencia que no requiere un claro ánimo de defraudar, sino que bastará, por un lado, con un desdén en el cumplimiento de los deberes tributarios, y por otro, un cierto desprecio o quebranto de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

En todo caso, es la Administración la que debe demostrar la culpabilidad del obligado tributario, con argumentos sólidos y suficientes que configuren una adecuada motivación, (al constituir ésta un derecho esencial del ciudadano), así como con las pruebas que acrediten no sólo que los hechos son configuradores de una infracción del ordenamiento jurídico, sino también, y principalmente, la intencionalidad de la conducta que se imputa al administrado.

En el caso particular de la falta de declaración en la autoliquidación del IVA, si no existe perjuicio económico o ventaja fiscal alguna, la conducta del obligado parece no responder a una conducta dolosa o culposa sino de mera negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias al deber consignar las cantidades de las que el sujeto pasivo sea destinatario (artículo 170.Uno.4º LIVA).

---

(18) El bien jurídico protegido por el conjunto de las normas tributarias es el interés general, pero si lo concretamos en aquellas de carácter sancionatorio, el fin último se erige en salvaguardar la eficacia de la actuación administrativa en su vertiente recaudatoria al conectar de manera inevitable con la lucha contra el fraude fiscal, mandato recogido en la CE mediante el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un sistema tributario justo basado en los principios de generalidad y solidaridad (artículo 31.1 de la CE).

La sanción consistente en una multa proporcional del 10 por 100 de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas (artículo 171.Uno.4º LIVA) debería poder adecuarse a la falta de menoscabo para el erario con el fin de cumplir con el principio de proporcionalidad.

La imposibilidad de modular la sanción en atención a la falta de incidencia en la recaudación impositiva no tiene lógica alguna.

La única finalidad que se podría atisbar con tal despropósito es entender que actúa como medida de corrección para evitar el fraude.

La imposición de una sanción atendiendo a parámetros automáticos sin tener en cuenta el daño real y efectivamente provocado sólo se puede justificar por motivos de control y garantía recaudatoria.

En esta dirección lo ha venido entendiendo el TJUE al señalar de manera rotunda que la imposición de una sanción de porcentaje fijo cuando no existe un perjuicio económico para la Hacienda Pública ni indicios de fraude resulta desproporcionada, y por tanto contraria al Derecho de la UE (19).

En base a ello, la doctrina comunitaria hace hincapié en que las sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

Si bien, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas, en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la UE, están obligados a apreciar tanto la naturaleza y la gravedad de la infracción que se castiga con esa sanción como el procedimiento para la determinación de su cuantía.

Por los motivos expuestos, consideramos que una vez que los órganos administrativos han tenido en consideración tanto las circunstancias que han propiciado que el contribuyente incumpla sus deberes fiscales, así como el historial de este, si el resultado deriva de un ilícito en el que no se ha causado perjuicio económico, la Administración debería suavizar la aplicación de la sanción mediante atenuantes.

De igual forma que la reincidencia, la ocultación o la falsedad actúan como agravantes, la buena fe, la voluntariedad, la veracidad en la declaración de los elementos integrantes del supuesto de hecho deberían hacerlo como atenuantes ante una posible sanción (20).

---

(19) Véase al respecto las sentencias del TJUE de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15 (ECLI:EU:C:2017:302), *Farkas* de 15 de abril de 2021 al asunto C-935/19 (ECLI:EU:C:2017:302), *Grupa Warzywna* (ECLI:EU:C:2021:287). Con todo, en caso de no darse los dos requisitos de ausencia de perjuicio económico ni fraude de ley no existe una legislación armonizada en el ámbito sancionador europeo, por lo que habrán de ser los Estados miembros los que determinen las sanciones más convenientes, pero respetando en todo momento los principios inspiradores del ordenamiento jurídico, y en particular, el principio de proporcionalidad sin ánimo de incrementar simplemente los ingresos públicos.

(20) El legislador en el artículo 203.6 de la LGT ha tipificado aquellas conductas significativas para la cuantificación de la sanción, entre las que cabe destacar la gravedad de la conducta infrac-

Lo contrario está produciendo consecuencias injustas y desproporcionadas, en la imposición de sanciones administrativas.

El objetivo por alcanzar es conseguir una gobernanza fiscal asentada en la necesidad de una eficacia, eficiencia y transparencia real en las actuaciones administrativas que propicie procedimientos amistosos mediante acuerdos fiscales basados en el consenso y el servicio.

Resulta necesaria una Administración más dinámica y menos estática que no inter venga tanto sino mejor, mediante leyes que se constituyan sobre las bases de la justicia y de la razón al hacerse las mismas para los hombres y no los hombres para las leyes, tal como diría Locke.

### 3.2. Diligencia necesaria del contribuyente

Es indudable que el principio de proporcionalidad representa un punto de equilibrio y racionalidad imprescindibles en el procedimiento sancionador. Su cumplimiento pasa por tener en cuenta dos criterios: el de la naturaleza de los perjuicios causados y el de la intencionalidad en la conducta (inexistente cuando se trata de un mero error) (21).

Tras analizar el primero de ellos, pasaremos seguidamente a detenernos en la diligencia necesaria con la que debe actuar el obligado tributario para aportar si cabe una mayor clarificación conceptual, lo cual no es cuestión baladí, ya que del encuadre metódico en una u otra categoría (dolo, culpa, simple negligencia) se harán derivar consecuencias muy diferentes.

Para que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias tipificadas en la LGT, o en las leyes particulares de los tributos como la LIVA, ha de concurrir la culpabilidad del sujeto infractor, bien por la vía del dolo que implica consciencia y voluntariedad, bien por la vía de la culpa o negligencia que exige la omisión de cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o bien la no adopción de las medidas precisas para evitar un resultado antijurídico previsible.

La negligencia que por tanto constituye una forma o grado de la culpabilidad se caracteriza por una omisión de la diligencia debida, es decir, por la omisión de aquel comportamiento que hubiera evitado la realización del tipo del injusto.

Actúa culpablemente quien omite la diligencia necesaria. Por ello, concurre la culpa o imprudencia en quien realiza un hecho típicamente antijurídico, no intencionadamente, sino a causa de haber infringido el deber de cuidado que personalmente le era exigible.

El motivo por el que la norma sanciona la culpa o imprudencia radica en evitar que se produzca una lesión del deber de cuidado y para que se actúe con la diligencia debida.

---

tora, el tipo de sujeto infractor, el contexto procedimental en que se verifica la infracción, su modalidad de comisión y su trascendencia para la correcta comprobación de las obligaciones tributarias. (STC 74/2002, de 14 de junio. ECLI:ES:TC:2002:74).

(21) STS de 14 enero 2013. Recurso de Casación núm. 1040/2011 (ECLI:ES:TS:2013:123).

Así, la falta de esta diligencia será el desencadenante para que la Administración intervenga y reconduzca al ciudadano a sus deberes para con el erario.

En el supuesto de hecho del cual partimos, la realización de una operación inmobiliaria sujeta, pero exenta de IVA, y al ser de aplicación el régimen consistente en la inversión del sujeto pasivo [artículo 84.Uno.2º.e) de la LIVA], el contribuyente debió declararlo en su correspondiente autoliquidación y al no hacerlo, es indudablemente necesario, clarificar y especificar el concepto de “diligencia necesaria” (artículo 179.2.d) de la LGT).

En términos generales, se trata de un concepto jurídico indeterminado que ha de particularizarse teniendo presente una serie de circunstancias; como la obligación tributaria de que se trata, la naturaleza de la norma de cuidado, el grado de atención o dificultad que requiere su cumplimiento, el resultado lesivo y las circunstancias concurrentes, tanto del hecho como personales, sin caer en un subjetivismo exacerbado, sino tendiendo a una objetivación sobre la base de la diligencia propia de un ordenado contribuyente medio.

Lo anterior, nos conduce a la valoración de la culpabilidad mediante la defensa o no de haber actuado con la diligencia necesaria, en el sentido de haber puesto el cuidado que es indispensable o hace falta para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De modo tal, que la diligencia necesaria no es aquella que, en todo caso, evite el resultado antijurídico.

Si así fuera, siempre que el desvalor del resultado se produce implicaría que, cuanto menos, el obligado no ha empleado la diligencia necesaria (22).

La conducta del obligado, ante la renuncia a la exención inmobiliaria del IVA y producirse la inversión del sujeto pasivo y no declararlo en su correspondiente autoliquidación, es perfectamente sancionable ya que, aunque no haya perjuicio económico ni ventaja fiscal, la correcta liquidación del tributo en este tipo de operaciones, sin perjuicio de su deducción, se justifica por motivos de control y garantía recaudatoria.

Sin embargo, la cuestión de fondo no radica tanto en si procede o no la sanción, que es evidente que sí, sino en si la misma, en atención a los parámetros establecidos en la doctrina del TJUE, resulta o no desproporcionada.

Lo determinante para apreciar la vulneración del principio de proporcionalidad en la previsión legal de las sanciones administrativas (artículo 25.1 CE), según la doctrina del TC, es que exista un desequilibrio entre la sanción y la finalidad de la norma, que socave los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho como la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

El control que ejerce el TC en relación con la aplicación del principio de proporcionalidad en la normativa que regulan las sanciones tributarias se reduce a una “fiscalización de mínimos” ya que sólo declara la inconstitucionalidad de una norma legal

---

(22) STSJ Cataluña de 8 de marzo de 2012. Recurso contencioso-administrativo núm. 1065/2008 (ECLI:ES:TSJCAT:2012:2117).

por la imposición de una sanción claramente desproporcionada de manera excepcional (Díaz González, 2023).

Con el fin de evitar tal inseguridad habrán de ponderarse las circunstancias concurrentes, a partir de la presunción de la buena fe, para demostrar fehacientemente la existencia, no sólo de una conducta típica sino también culpable.

Se ha de evaluar la ausencia de una intención engañosa o fraudulenta para atenuar o eximir de responsabilidad al contribuyente.

La fundamentación razonable, y en consecuencia su exteriorización formal, suponen que la motivación se configura como piedra angular para evitar que la discrecionalidad, cuando se valora la conducta del obligado tributario, se confunda con la simple arbitrariedad y que, en tal caso, dé lugar a su indefensión.

El órgano público debe fundamentar de manera eficaz la existencia de la diligencia necesaria. En el sentido de si se ha puesto el cuidado que es indispensable o hace falta para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin que, en todo caso, evite el resultado antijurídico.

Distinción, que debería servir para disociar entre contribuyentes que a lo largo de su historial tributario han actuado de buena o de mala fe lo que contribuiría, en atención al fomento de las buenas prácticas, a conseguir una mayor equidad en la aplicación del sistema fiscal.

Historial o expediente del contribuyente no significa “no discrepar de la Administración, sino no defraudar; no ocultar” y, para ello es necesario tal y como advierte Duran-Sindreu Buxade (2017: 231) trabajar en los derechos de los contribuyentes.

Ya en su día, Magraner Moreno (1989: 132-134) adelantó, en relación con el artículo 82 de la LGT de 1963, que hubiese sido deseable que el legislador tributario se hubiera servido del criterio de la buena fe para atenuar, no eximir, la cuantía ante una posible sanción tributaria, especialmente en las sanciones a título de simple negligencia, de igual modo que la mala fe determina la agravación del reproche legal.

Una vía factible para ello es acudir a la actividad probatoria, no exenta de dificultad, mediante la cual se podrá acreditar la intencionalidad de la conducta del obligado tributario. Sin embargo, aunque es prácticamente imposible una prueba completa, sería conveniente que cuanto menos, la misma fuese plausible y convincente (Nieto, 2012: 372).

La relación jurídica tributaria basada en la confianza ha de partir de la buena fe, en donde es imprescindible que la actuación de los órganos públicos no esté preconcebida por la culpabilidad y la intención defraudadora.

La consecución de sanciones ponderadas debe tener en cuenta factores como la conducta de los contribuyentes y de este modo, modular la respuesta de los órganos administrativos en función de su comportamiento y de la gravedad de los incumplimientos.

#### 4. PARADIGMA DE PROPORCIONALIDAD

La LGT tipifica el incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales mediante infracciones cuya estructura requiere la ausencia de ingreso a la Hacienda Pública. De este modo, las infracciones que recogen los incumplimientos materiales se sancionan de forma proporcional, mientras que aquellas fundamentadas en incumplimientos formales lo hacen con un importe fijo (23).

Aunque la LGT permite la graduación de las sanciones en determinados supuestos mediante los criterios previstos en sus artículos 187 y 188, con carácter general el régimen sancionador se basa en los mecanismos de la multa fija y de la multa proporcional.

La mayor parte de las disposiciones legales que tipifican ilícitos y fijan sanciones reservan al órgano encargado de aplicarlas márgenes muy ajustados para graduar la cuantía en atención a las singularidades concurrentes.

En lo referente a las sanciones pecuniarias proporcionales, en términos generales, su importe se determina por referencia al valor de las obligaciones tributarias materiales incumplidas.

En el caso de incumplimiento de obligaciones formales al carecer de tal valor y no existir referencia con una obligación material determinada, la norma establece multas fijas (así, por ejemplo, los artículos 198.1, 5 y 6, 199.2, 3 y 4, y 201. *bis* LGT) o bien multas proporcionales tomando como referencia para el cálculo de la sanción otras magnitudes económicas.

No hay, por tanto, ningún impedimento en sancionar conductas consistentes en el incumplimiento de requisitos formales siempre que se respete el principio de legalidad, pues lo que se busca, en definitiva, como bien jurídico protegido es el control de las operaciones por medio de su correcta declaración.

No obstante, la rigurosidad en el cumplimiento de las obligaciones formales al constituirse en accesorias de la principal debe ser proporcionado al objetivo que se pretende alcanzar (Sánchez Pedroche, 2016: 150).

El TS pone como paradigma de proporcionalidad para estos supuestos la sanción general del artículo 198 de la LGT, el cual castiga las infracciones formales consistentes en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.

Por su parte, el artículo 171.Dos.4º de la LIVA impone una sanción formal a quien no declara las operaciones, multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación, desvinculándose de una posible falta de ingreso que pudiera haberse producido.

---

(23) Sin embargo, Sánchez Huete y Pérez Tena abogan por la admisibilidad de una tercera categoría formada por las infracciones formales sancionadas proporcionalmente. Si bien sólo sería factible «si la estructura del tipo infractor acoge el desvalor que se reprocha. En estas infracciones formales se sancionaría un peligro concreto a evitar, son ilícitos de resultado por lo que para su consumación ha de probarse la existencia de un peligro real y la relación de causalidad entre la conducta y el resultado peligroso» (Sánchez Huete y Pérez Tena, 2021).

De aplicarse la sanción pecuniaria fija contemplada en el artículo 198 de la LGT, referida a una infracción de naturaleza y gravedad equivalente, se tendría una sanción extraordinariamente más benévola y moderada que la que establece el artículo 171.Uno.4º de la LIVA.

Por un lado, porque la sanción pecuniaria fija contemplada en ese otro precepto es de magnitud muy inferior.

Por otro, porque las multas proporcionales atienden al perjuicio, al menos indirecto, que para la Hacienda Pública representan, o pudieran representar, los incumplimientos formales; y, en muchos de los casos, permiten al órgano sancionador y al juez un margen de apreciación de la gravedad del hecho y la culpabilidad a fin de graduar o modular de forma individualizada la sanción procedente.

Es decir, si la conducta omisiva se refiere al IVA se castiga de modo proporcional a la cuota ideal, en cambio, referida a otro impuesto da lugar a una sanción de cuantía ínfima.

Sin embargo, como consecuencia del principio *lex specialis derogat lex generalis*, la especialidad de las infracciones de las leyes reguladoras de los diferentes impuestos, en concreto la del IVA, prevalecen respecto de las recogidas en la LGT que es una norma genérica al ser la norma que se ajusta más exactamente al supuesto de hecho, y expresa de modo más complejo la valoración que del mismo efectúa el ordenamiento jurídico, por lo que prevalece sobre la que lo contempla de manera más vaga y abstracta.

La desproporción de la sanción recogida en la LIVA se pone de relieve si se la compara con la sanción por la infracción formal del artículo 198 LGT (aplicable a toda relación tributaria salvo al IVA), y reside en la previsión de una sanción consistente en un porcentaje de una cuota que realmente es ficticia, o no relevante, al ser la misma de cero.

Para que puedan modularse las sanciones que castigan las infracciones tributarias tipificadas en la LGT, o en las leyes particulares de los tributos, ha de evaluarse de forma precisa y particularizada la culpabilidad del sujeto infractor, bien por la vía del dolo, que implica consciencia y voluntariedad, bien por la vía de la culpa o negligencia, como en páginas anteriores se ha expuesto.

A pesar de cumplirse tanto el elemento objetivo como el subjetivo, para poder aplicar la sanción a la conducta realizada y descrita en el tipo objetivo del artículo 170.Dos.4º de la LIVA, la sanción contemplada en el artículo 171.Uno.4º LIVA se erige en totalmente desproporcionada.

La conclusión jurisprudencial del TS de aplicar, ante la falta de perjuicio económico y sin intencionalidad de defraudar, una sanción de multa fija en lugar de una sanción porcentual resulta cuanto menos “llamativo” (Álvarez Suso, 2023: 3) máxime, cuando el TJUE ha incidido de manera reiterada en que el incumplimiento de obligaciones formales, que no dan lugar a falta de ingresos para la Hacienda Pública, no pueden cuestionar la neutralidad del Impuesto sin perjuicio de la imposición de sanciones proporcionadas a tales conductas.

Ante tal situación de vulneración del principio de proporcionalidad, es preciso como veremos en el siguiente epígrafe, determinar si el juez o el tribunal debe presentar cues-

ción de inconstitucional o plantear una cuestión prejudicial, o si por el contrario, cuenta con libertad de apreciación para inaplicar directamente la disposición legal que vulnera el principio de proporcionalidad en virtud de la primacía del Derecho de la UE.

## 5. VALORACIÓN DE LA APLICACIÓN NORMATIVA CUANDO ES CONTRARIA AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Es menester pasar a tratar la segunda de las cuestiones planteadas, la formal o procedimental, cuyo origen se sustenta en la cuestión de fondo y versa sobre la posibilidad de que el juez o tribunal nacional inaplique directamente la sanción contraria al principio de proporcionalidad.

Esto es, si el órgano jurisdiccional nacional, ante la vulneración del principio de proporcionalidad, precisa de un previo cuestionamiento de la norma aplicable mediante el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad.

La misma se configura como un instrumento de carácter preceptivo e inexcusable siempre que existan dudas fundadas en la aplicación de un precepto normativo aplicable al caso concreto y de cuya validez dependiera el fallo por ser contrario a la Carta Magna.

Su finalidad es doble: por un lado, la de garantizar el principio de supremacía constitucional, eliminando del orden jurídico aquellas normas que resultan contrarias a la CE, y por otro, la de tutelar los derechos de las partes en el proceso, los cuales pueden verse vulnerados por la aplicación de una norma inconstitucional. (Sospedra Navas, 2011).

Desde la perspectiva jurisdiccional, no es una acción concedida para impugnar de modo directo y con carácter abstracto la validez de la ley, sino una herramienta puesta a disposición de los órganos judiciales para conciliar la doble obligación en que se encuentran de actuar sometidos a la ley y a la CE.

La extraordinaria trascendencia de las cuestiones de inconstitucionalidad como principal mecanismo de conexión entre la jurisdicción ordinaria y la constitucional obliga, sin embargo, a extremar las garantías destinadas a impedir que esta vía procesal resulte desvirtuada por un uso no acomodado a su naturaleza. En este sentido, por ejemplo, su empleo para obtener pronunciamientos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso en el que la cuestión se suscita (24).

La otra vía a la que podría acudir el órgano jurisdiccional viene regulada en el artículo 267 del TFUE. Ésta consistiría en plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la interpretación del Derecho de la UE y la validez de los actos adoptados por la Administración tributaria.

Para garantizar la aplicación efectiva y homogénea de la legislación de la UE y de este modo soslayar interpretaciones divergentes, los jueces nacionales pueden, y en ocasiones deben, dirigirse al TJUE con el fin de solicitarle que determine una cuestión de interpretación del Derecho de la UE, para poder, por ejemplo, comprobar la conformidad

---

(24) STC 17/1981, de 1 de junio (ECLI:ES:TC:1981:17).

de la normativa nacional con este Derecho (asimismo, la cuestión prejudicial también puede tener por objeto el control de la validez de un acto del Derecho de la UE).

El TJUE responderá, no mediante un mero dictamen, sino mediante una sentencia o un auto motivado.

De este modo, el órgano jurisdiccional nacional destinatario quedará vinculado por la interpretación efectuada a la hora de resolver el litigio que se le ha planteado, al igual que también lo estarán el resto de los órganos jurisdiccionales nacionales que conozcan de un problema idéntico.

Algunos de los principios más importantes del Derecho comunitario se han establecido a partir de cuestiones prejudiciales, a veces planteadas por órganos jurisdiccionales nacionales de primera instancia.

A través de la jurisprudencia del TJUE se ha determinado la obligación de los órganos administrativos y jurisdiccionales nacionales de aplicar sin menoscabo alguno el Derecho de la UE dentro de su esfera competencial, y de proteger los derechos que éste otorga a los ciudadanos (aplicación directa del Derecho de la Unión), descartando para ello cualquier disposición contraria del Derecho nacional, ya sea anterior o posterior a la norma de la Unión (primacía del Derecho de la Unión sobre el Derecho nacional) (25).

### 5.1. Del juicio de oportunidad a la falta de margen apreciativo

Durante la vigencia de la anterior LGT de 1963 el control del principio de proporcionalidad recaía en el legislador siempre que se diesen los elementos objetivos y subjetivos.

Era el legislador quien ostentaba la potestad exclusiva para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretendía evitar y las penas con las que lo intentaba conseguir.

Esta doctrina constitucional, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador (26).

La cuestión de la proporcionalidad entre infracción y sanción constituía un juicio de oportunidad que era competencia exclusiva del legislador, pues a los órganos jurisdiccionales tan sólo les correspondía, conforme al artículo 117 de la CE, la aplicación de las leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos eran o no adecuados a dicha finalidad, o si eran o no proporcionados en abstracto (27).

Si bien, la versión aplicativa del principio de proporcionalidad había servido en la jurisprudencia como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración en el caso que la disposición legal estableciese para un comportamiento

---

(25) TJUE. URL: [[https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2\\_7024/es/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/es/)].

(26) Véase por todas la STC 55/1996, de 28 de marzo (ECLI:ES:TC:1996:55).

(27) STC 65/1986, de 22 de mayo (ECLI:ES:TC:1986:65).

ilícito varias sanciones posibles, o señalase un margen cuantitativo para la fijación de la sanción (28).

Con ello, se conseguía individualizar la sanción a la gravedad del hecho de una manera reglada, reconocida por la doctrina constitucional, no sólo confirmando o eliminándola sino aumentándola o reduciéndola (29).

Esta capacidad de maniobra en la aplicación de las sanciones ha quedado anulada por el legislador de la LGT de 2003, en la medida en que se ha tipificado para cada infracción una sanción concreta y determinada, y no se ha dejado posibilidad de valoración por el órgano competente para sancionar.

En la actualidad, la valoración de la conducta es prácticamente nula en el ámbito del Derecho tributario sancionador, en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, sin dejar, a la hora de imponer la sanción como hacía la anterior LGT de 1963, resquicio alguno para la valoración de las circunstancias del supuesto de hecho por el órgano competente para sancionar.

Ello deriva en la importante dificultad de hacer valer el principio de proporcionalidad en materia sancionadora, fundamentalmente cuando se trata de la inaplicación de la disposición que establece una sanción muy específica con un porcentaje fijo y mínimo.

Esta conclusión se hace asimismo extensiva a las leyes especiales, como por ejemplo la LIVA, las cuales tipifican infracciones y en especial sanciones igualmente con un porcentaje fijo y mínimo sin posibilidad de un margen cuantitativo alguno para la ponderación de estas por los Tribunales de Justicia.

A mayor objetividad de los tipos infractores mayor será la dificultad de probar la culpa, ya que el órgano sancionador tiende a equiparar la antijuridicidad de la conducta con la culpabilidad enlazando automáticamente a la mera acción la culpabilidad.

No obstante, ello no debería ser así, puesto que los tipos objetivos también requieren la valoración de la culpabilidad, la cual deberá llevarse a cabo por los órganos nacionales de los distintos Estados miembros al ser una materia no armonizada a nivel europeo.

Con todo, y de conformidad en lo dispuesto en el artículo 49 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, el TJUE establece pautas que ayuden al órgano jurisdiccional nacional a resolver el caso concreto las cuales constituirán sugerencias no vinculantes, correspondiendo la última decisión al órgano nacional en atención a las normas procesales de cada ordenamiento jurídico.

En este sentido, es preceptivo determinar a quién compete valorar la proporcionalidad de una sanción y si los tribunales de justicia pueden anular una sanción proporcional fija (con fundamento en la existencia de la vulneración del principio de proporcionalidad) sin necesidad de plantear una cuestión de inconstitucionalidad como consecuencia

---

(28) STS 14 de enero de 2013. Recurso de casación núm. 1040/2011 (ECLI:ES:TS:2013:123).

(29) Véase STS 4289/2009, de 22 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:5949).

de transgredir el referido principio que establece el Derecho de la UE, aspectos que vamos a tratar seguidamente.

## 5.2. Cuestión de inconstitucionalidad o prejudicial: doctrina del acto claro

Cuando la desproporción entre el ilícito cometido y el correctivo legal impuesto se produce en el periodo en que se ejercita la potestad sancionadora por parte de los órganos administrativos, o bien en un momento posterior de control por parte de los órganos jurisdiccionales, resulta imprescindible una solución que mitigue el exceso o derroche inútil de coacción con el objetivo de conseguir restablecer la proporción requerida.

En cambio, cuando ese carácter desmedido se localiza en la propia ley, el órgano encargado de aplicar la misma debe plantear una cuestión de inconstitucionalidad al TC, de conformidad con el artículo 35 de la LOTC.

En principio, no es el TC el órgano que ha de decidir las cuestiones de hecho o de legalidad ordinaria que se susciten en el proceso *a quo* y que puedan tener repercusión con la relevancia de la duda de constitucionalidad que eleva el juez promotor.

Estas apreciaciones incumben inicialmente al órgano judicial en el ejercicio de la función que constitucionalmente le corresponde.

Al Alto tribunal le atañe verificar que el juez o tribunal haya argumentado suficientemente la relación entre su duda de constitucionalidad y el proceso que está pendiente ante él, pues, de lo contrario, la cuestión de inconstitucionalidad puede perder el carácter concreto que la caracteriza (30).

La segunda de las posibilidades es plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE para que el órgano jurisdiccional nacional pueda emitir su fallo.

Se trata de una obligación que deriva de la colaboración establecida con el objetivo de afianzar la adecuada aplicación y la interpretación uniforme del Derecho de la UE entre los órganos jurisdiccionales nacionales de todos los Estados miembros, en su calidad de Jueces competentes para su aplicación y el Tribunal de Justicia, y de este modo evitar que se establezcan divergencias de jurisprudencia en el interior de la UE.

El TJUE no es competente para pronunciarse sobre la compatibilidad de normas de Derecho interno con el Derecho de la Unión ni interpretar disposiciones legislativas o reglamentarias nacionales, pero sí está obligado a proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que pueda permitirle apreciar dicha compatibilidad para dirimir el asunto del que esté conociendo (FGE, 2016: 2) (31).

---

(30) ATC 139/2017, de 17 de octubre (ECLI:ES:TC:2017:139A).

(31) SSTJUE de 10 de noviembre de 2011, C-126/10 (ECLI:EU:C:2011:718) y de 12 de diciembre de 2013, C-523/12 (ECLI:EU:C:2013:831). Es precisamente, esta función la que lleva a cabo a través de la resolución de las cuestiones prejudiciales.

Por tanto, los órganos jurisdiccionales no están obligados a remitir una cuestión de interpretación de Derecho de la UE suscitada ante ellos si la cuestión no es pertinente, sino solamente, en los supuestos en los que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, pudiera tener alguna incidencia en la solución del litigio.

El planteamiento de una cuestión prejudicial, por tanto, debe ser apreciada en función de las características propias del Derecho de la UE, de las dificultades particulares que presenta su interpretación y del riesgo de divergencias jurisprudenciales en el interior de la UE.

En cambio, cuando la aplicación correcta del Derecho de la Unión se imponga con tal evidencia que no deje lugar a ninguna duda razonable, el órgano nacional, bajo su responsabilidad y de manera independiente, estaría obligado a inaplicar la norma siempre que sus decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno (32).

Por tanto, y a modo recapitulador, la aplicación de una cuestión prejudicial será restrictiva siempre que:

- a) El órgano jurisdiccional haya comprobado que la cuestión suscitada no es pertinente de una interpretación por el TJUE.
- b) o que la disposición comunitaria de que se trata fue ya objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia.
- c) o que la correcta aplicación del Derecho comunitario se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna, lo que se conoce como la doctrina del acto claro o aclarado (33).

---

(32) STJUE de 6 de octubre de 1982, asunto 283/81 (ECLI:EU:C:1982:335). La doctrina del acto claro vino a matizar la doctrina ya contenida en la Sentencia *Da Costa*, de 27 de marzo de 1963 (ECLI:EU:C:1963:6), (estableció la primacía del Derecho comunitario sobre la normativa interna) y que se refleja en la llamada doctrina *Pescatore*. Este antiguo juez del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea fue uno de los mayores críticos con la doctrina de la que él denominaba el “*sens clair*”, al señalar que la misma «si se usa con la mejor de las intenciones, es capaz de deteriorar el espíritu de confianza que debería gobernar las relaciones entre los tribunales nacionales y el Tribunal Europeo» Raventós Calvo (2003). De hecho «los órganos jurisdiccionales nacionales raras veces han hecho uso de la doctrina del “acto claro” o de la inexistencia de una “duda razonable” para evitar remisiones inútiles; en la mayoría de los casos se ha empleado el argumento con un fin por entero diferente: para resolver de manera unilateral, en beneficio de los Estados miembros, discusiones sobre el alcance de sus compromisos comunitarios. Significativo es el caso francés, en donde la doctrina del “sentido claro” se transformó en un mecanismo nacional de defensa contra la eficacia legítima del derecho comunitario» Fernández Segado (2005).

(33) La doctrina del «*acte clair*» fue creada por el Conseil d'Etat francés con el fin de evitar tener que acudir al Ministerio de Asuntos Exteriores para obtener una interpretación de los convenios internacionales (el llamado “reenvío prejudicial”) Raventós Calvo (2003). El abogado general Sr. Michal Bobek agrupa los problemas que plantea la doctrina *Cilfit* en aquellos que son de tipo conceptual, los relativos a su viabilidad, los referentes a la incoherencia sistemática de los criterios *Cilfit* con otros tipos de procedimientos y vías de recurso en el Derecho de la Unión y, por último, los que han surgido con la posterior evolución del Derecho de la Unión y del sistema judicial *Cilfit*. Conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia de 15 abril de 2021, *Consorzio*

Precisamente, la propia doctrina del TJUE excepciona los supuestos en que el reenvío resulta innecesario al existir un acto claro o aclarado.

Es el caso de las sentencias de 26 de abril de 2017 (*Farkas*, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (*Grupa Warzywna*, C-935/19) (34) aplicables al caso debatido, en las que se dan pautas relevantes para apreciar que la sanción es disconforme con el principio de proporcionalidad.

La sentencia *Farkas* establece «que, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el adquirente de los bienes, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria [...]» (apartado 41), si bien «el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado [...]» (apartado 47).

Esta misma sentencia se ocupa de aclarar «[...] si el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción tributaria del 50 % del importe del IVA que está obligado a abonar a la Administración tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos y no existen indicios de fraude fiscal» (apartado 58), para lo que advierte de que, «a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad [...]» (apartado 59), de manera que «tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude [...]».

Por su parte, en la sentencia *Grupa Warzywna*, el TJUE se centró en un supuesto en el que se impuso una sanción en una situación en la que el error cometido por el obligado tributario no ha supuesto ninguna pérdida de ingresos fiscales.

Este pronunciamiento judicial también determina que, «con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. En particular, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión sobre este aspecto, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA [...]» (apartado 25), pero añadiendo igualmente que, «[s]in

---

*Italian Management y Catania Multiservizi SpA contra Rete Ferroviaria Italiana SpA*, C-561/19 (ECLI:EU:C:2021:291) [<https://e-justice.europa.eu/ecli/ECLI:EU:C:2021:291>].

(34) ECLI:EU:C:2017:302 y ECLI:EU:C:2021:287, respectivamente.

embargo, los Estados miembros están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad [...]» (apartado 26), por lo que «tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude», reiterando los criterios señalados en la sentencia anterior para apreciar si una es conforme al principio de proporcionalidad (apartado 27).

Así, sobre la base de la jurisprudencia referida, el órgano jurisdiccional nacional puede no plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de la Unión al haber dado ya guías para la aplicación del principio de proporcionalidad.

En consecuencia, el órgano jurisdiccional nacional puede inaplicar el artículo 171. Uno.4º de la LIVA al cuantificar la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar, sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción al quebrantarse el principio de proporcionalidad.

Con todo, y debido a la diversidad de la jurisprudencia existente al respecto, hay voces entre las que cabe destacar la del Abogado General del Tribunal de Justicia, Michal Bobek, que sugieren la necesidad de que el TJUE intervenga con el fin de esclarecer cuál es actualmente el alcance exacto de la obligación de remisión con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero, y las posibles excepciones a tal obligación, al producirse una combinación de elementos objetivos, y especialmente subjetivos, referidos a los supuestos particulares (35).

Tampoco resulta preceptivo el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad al no existir dudas sobre la compatibilidad entre la norma con rango de ley, en concreto los artículos 170 y 171 de la LIVA y la CE.

Incluso cuando aun apreciándola, el juez o tribunal nacional considere que la disposición legal aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la UE, entonces con base en el reiterado criterio del TC, lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial o inaplicar la norma tomando en consideración la doctrina del acto claro.

El hecho de que en la actualidad sea frecuente que los Estados miembros aprueben disposiciones legales o introduzcan prácticas incompatibles con los principios básicos del Derecho de la UE origina un “incumplimiento endémico” (Pescatore, 1996: 25) de sus obligaciones.

Entre el Derecho de la UE y el Derecho de los Estados miembros existe un gran vacío como consecuencia de reglas generales que deben ser suplidas por la interpretación de principios generales del Derecho de la UE como el de proporcionalidad.

---

(35) Véase al respecto las Conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia Michal Bobek de 15 abril 2021, *Consorzio Italian... op. cit.*

## 6. CONCLUSIONES

Los pronunciamientos judiciales de los que hemos partido para la elaboración de estas páginas suponen una profundización en la aplicación del principio de proporcionalidad en el procedimiento sancionador tributario, así como en el de primacía del Derecho de la UE en relación con el conflicto entre la ley nacional y la europea.

De tal suerte que, el Derecho de la UE se impone o precede al nacional al quedar éste inaplicado, sin planteamiento de cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado.

Asimismo, el TS también fija doctrina jurisprudencial respecto a la no necesidad del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en dos supuestos.

En primer lugar, si el Tribunal sentenciador no aprecia dudas de que la norma con rango de Ley aplicable al caso, y de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la CE.

En segundo lugar, si aun apreciándolas, el Tribunal considera al mismo tiempo, que la norma con rango de ley aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la UE. En cuyo caso, atendiendo al reiterado criterio del TC, lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial o inaplicar la norma, lo que viene a reforzar el principio del acto claro (36).

De tal modo que, el órgano judicial no puede exigir una sanción porcentual sobre la cuota no autoliquidada en el IVA, la cual puede llegar a alcanzar una cuantía elevada, en aquellos supuestos en los que no se ha producido ni perjuicio económico para la Hacienda Pública ni indicios de fraude (37), pues lo contrario, vulneraría el principio de proporcionalidad el cual exige que las sanciones sean proporcionales a la gravedad de la infracción cometida.

Los órganos jurisdiccionales nacionales deberían comprobar si la cuantía de la sanción no va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación correcta del impuesto y evitar el fraude, atendiendo a las circunstancias concurrentes y, en particular, la cuantía concretamente impuesta, así como la posible existencia o no de un fraude.

---

(36) Parte de la doctrina especializada echa en falta en las sentencias que venimos analizando, que el TS no abordase otras cuestiones de importancia referidas a “si la norma permite alguna alternativa punitiva compatible con el Derecho de la Unión” (Delgado Pacheco e Iglesias Gómez, 2023).

(37) No se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria, sino que hay que probar la concurrencia de una actuación dolosa, o cuanto menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar. El reto está en clarificar y especificar en el ámbito del ordenamiento tributario, el concepto de “diligencia necesaria”, al ser un concepto jurídico indeterminado que ha de determinarse en cada supuesto particular, no pudiéndose circunscribir exclusivamente al cuidado que es indispensable, o hace falta, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No es aquella que, en todo caso, evite el resultado antijurídico. Es fundamental atender a las circunstancias subjetivas concurrentes para determinar la intencionalidad del contribuyente.

De conformidad con lo establecido por el TJUE en distintas sentencias, la falta de armonización en la normativa aplicable en materia de sanciones tributarias no es obstáculo para que los Estados miembros respeten los principios generales del Derecho de la UE.

Junto con el de proporcionalidad, es necesario hacer respetar el principio de efectividad en la lucha contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA.

La relación existente entre el alcance de la imposición sancionadora y la graduación de la sanción debe ser el resultado de un análisis proporcional, complejo y exhaustivo que responda a las exigencias de justicia con adaptación a los hechos cometidos y sus circunstancias.

Las cuantías de las sanciones deben guardar una adecuada proporción con la naturaleza de la infracción cometida, especialmente en supuestos de incumplimientos de meras obligaciones declarativas o puramente formales, las cuales constituyen deberes accesorios a la obligación tributaria principal cual es el pago del tributo, de ahí que tal y como argumenta Ibáñez García (2008: 75-76) hayan de analizarse desde el principio de proporcionalidad tanto en su aplicación como en su exigencia.

El principio de proporcionalidad requiere determinar el alcance de la sanción y fijar su importe teniendo en cuenta no sólo los elementos objetivos y subjetivos del tipo infractor sino también las circunstancias concurrentes.

De lo contrario, la norma se convertiría en arbitraria al faltar el necesario equilibrio entre la conducta infractora y la intensidad de las consecuencias correctoras. Con ello se propicia la mecanicidad sancionatoria en especial en aquellas multas de cuantía fija.

Finalmente, hay que señalar que una reacción punitiva desproporcionada, en cuanto haga quebrar la garantía del contribuyente de previsibilidad de las sanciones, no es un factor que contribuya al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Habrán de ponderarse las circunstancias concurrentes a partir de la presunción de la buena fe para demostrar, fehacientemente, la existencia no sólo de una conducta típica sino también culpable.

Por ello, consideramos que la Administración debe fundamentar y ponderar las circunstancias particulares siguiendo un criterio razonado y ajustado a los cánones de proporcionalidad establecidos en el Derecho de la UE el cual vincula a los Estados miembros incluso cuando no exista una armonización al respecto.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Álvarez Suso, M. (2023): “Sanciones tributarias, principios de legalidad y de proporcionalidad. Comentario a las SSTs de 25 y 26 de julio de 2023”. Disponible en: [<https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/>] (consulta 4 de febrero de 2024).

- Aranzadi Instituciones (2022): “Procedimiento administrativo sancionador: El principio de legalidad (Derecho administrativo sancionador)”. Disponible en: [<https://insignis.aranzadidigital.es/>], DOC 2022\77 (consulta 25 de abril de 2024).
- Barciela Pérez, J. A. (2010): “El principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario”, *Revista Quincena Fiscal* (12). Disponible en: [<https://insignis-aranzadidigital-es.eu1.proxy.openathens.net/>] (consulta 25 de abril de 2024).
- Barnes Vázquez, J (1998): “El principio de proporcionalidad. Un estudio preliminar”, *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 5: 35.
- Bobek, M. (2021): Conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia de 15 abril 2021, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi SpA contra Rete Ferroviaria Italiana SpA*, C-561/19 (ECLI:EU:C:2021:291) [<https://e-justice.europa.eu/ecli/ECLI:EU:C:2021:291>].
- Delgado Pacheco, A. e Iglesias Gómez, J. V. (2023): “El Tribunal Supremo concluye que el derecho de la UE exige respetar el principio de proporcionalidad en las sanciones”. Disponible en: [<https://blogtributario.garrigues.com/>] (consulta 20 de diciembre de 2023).
- Díaz González, G. M. (2023): “Legalidad, proporcionalidad y márgenes de apreciación en la determinación de las sanciones administrativas: una crítica de la jurisprudencia constitucional”, *Revista General de Derecho Administrativo*, n.º 62, Disponible en: [<https://laadministracionaldia.inap.es/>] (consulta 3 de marzo de 2024).
- Duran-Sindreu Buxade, A. (2017): *Reflexiones y alternativas ante un modelo fiscal agotado*, Aranzadi. Pamplona.
- Fernández Segado, F. (2005): “El juez nacional como juez comunitario europeo de derecho común. Las transformaciones constitucionales dimanantes de ello”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, 1 (13). DOI: [<https://doi.org/10.22201/ij.24484881e.2005.13.5738>].
- FGE (2016): Instrucción 1/2016, de 7 de enero, sobre la intervención del Fiscal en las cuestiones prejudiciales europeas. Referencia: FIS-I-2016-00001:2.
- Ibáñez García, I (2008): “Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 276: 75-76.
- IEF (2022): *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (presidente: D. Jesús Ruiz-Huerta Carbonell), Disponible en: [[https://www.ief.es/Investigacion/Com\\_LibroBlanco.vbhtml](https://www.ief.es/Investigacion/Com_LibroBlanco.vbhtml)] (consulta 20 de septiembre de 2023).
- Magraner Moreno, F. (1989): “Antecedentes y estado actual de los criterios de graduación de las sanciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, n.º 59: 132-134.
- Martín, J. (2018): “Un derecho al error sin ser sancionado por Hacienda”. Disponible en: [[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/06/mercados/1517936284\\_261540.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/06/mercados/1517936284_261540.html)] (consulta 29 de junio de 2023).
- Nieto García, A. (2012): *Derecho Administrativo Sancionador*, 5.ª ed., Tecnos, Madrid.
- Pescatore, P. (1996): “La interpretación del derecho comunitario por el juez nacional”, *Revista de Instituciones Europeas*, Vol. 23, n.º 1, 1996. Disponible en: [<http://www.rexurga.es/pdf/COL005.pdf>] (consulta 11 de octubre de 2023).
- Raventós Calvo, S. (2003): “La cuestión prejudicial ante el TJCE en materia Fiscal: una tendencia preocupante”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 2, Disponible en: [[– 105 –](https://insignis-</a></p></div><div data-bbox=)

aranzadidigital-es.eu1.proxy.openathens.net/], BIB 2003\24 (consulta 1 de noviembre de 2023).

Sánchez Huete, M. A. y Pérez Tena, J. R. (2021): “Las nuevas infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y culpabilidad”, *Quincena Fiscal*, n.º 1 y 2. Disponible en: [<https://insignis-aranzadidigital-es.eu1.proxy.openathens.net/>], BIB 2021\6 (consulta 7 de febrero de 2024).

Sánchez Pedroche J. A. (2016): *Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario: incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, CEF, Madrid.

Sospedra Navas, F. J. (2011): “La cuestión de inconstitucionalidad: el procedimiento ante la jurisdicción ordinaria. Concepto, naturaleza y requisitos”, en *Práctica de los Procesos Jurisdiccionales. Justicia Constitucional y Procesos constitucionales*. Disponible en: [<https://insignis-aranzadidigital-es.eu1.proxy.openathens.net/>], BIB 2011\1183 (consulta 25 de septiembre de 2023).



---

# EXPECTATIVAS Y REALIDAD ACERCA DEL SUPUESTO CARÁCTER CONFISCATORIO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO NETO (\*)

---

**Salvador Montesinos Oltra**

Profesor titular de Derecho financiero y tributario  
Universitat de València

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2427-6039>

*Recibido:* Febrero, 2024

*Aceptado:* Abril, 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.3.4>

## **RESUMEN**

La sentencia del Tribunal Constitucional n.º 149/2023, de 22 de noviembre, considera ajustado a los principios de capacidad económica y de interdicción de la confiscatoriedad el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas. En este trabajo se analiza dicha sentencia refutando las expectativas que había generado la previa jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana acerca de una posible declaración de inconstitucionalidad de la imposición sobre el patrimonio neto de las personas físicas por presunta vulneración del principio de no confiscatoriedad. Tras analizar los datos estadísticos del Impuesto sobre el Patrimonio, el trabajo concluye que el criterio del Tribunal Constitucional es acertado y que no es posible extrapolarlo a este impuesto ni siquiera teniendo en cuenta su incidencia recurrente sobre el patrimonio en el largo plazo.

*Palabras clave:* Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, capacidad económica, interdicción de la confiscatoriedad.

---

(\*) Referencia proyecto de investigación: Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación “La fiscalidad del capital desde la perspectiva de la justicia tributaria (FISCAP)” para cuya ejecución se ha solicitado financiación de la Generalitat Valenciana, en la modalidad de subvenciones a grupos de investigación consolidados (AICO), de acuerdo con la Resolución de 20 de octubre de 2023, de la Conselleria de Educación, Universidades y Empleo, por la que se convocan, para el ejercicio 2024, subvenciones del Programa para la promoción de la investigación científica, el desarrollo tecnológico y la innovación en la Comunitat Valenciana.

# EXPECTATIONS AND REALITY ABOUT THE SUPPOSED CONFISCATORY NATURE OF THE NET WEALTH TAXATION

---

Salvador Montesinos Oltra

## ***ABSTRACT***

The ruling of the Spanish Constitutional Court no. 149/2023, of November 22, considers the Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes adjusted to the ability to pay and non-confiscation tax principles. This paper analyses this ruling refuting the expectations that had been generated by the previous Spanish Constitutional Court jurisprudence on the tax base of the Tax on the Urban Land Capital Gains in relation to a possible declaration of unconstitutionality of the taxation on the net wealth of individuals for possible violation of the non-confiscation tax principle. After analysing the statistical data of the Wealth Tax, we conclude that the Spanish Constitutional Court criterion is correct and that it is not possible to extrapolate it to this tax even considering its recurring impact on wealth in the long term.

*Keywords:* Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes, Wealth Tax, Tax on the Urban Land Capital Gains, ability to pay, non-confiscation.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LOS ARGUMENTOS DEL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD INTERPUESTO POR EL CONSEJO DE GOBIERNO DE LA COMUNIDAD DE MADRID CONTRA EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS EN RELACIÓN CON LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y LA CONTUNDENTE RESPUESTA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 3. SOBRE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RELATIVA A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA Y POR QUÉ NO CABE SU EXTRAPOLACIÓN A LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO NETO DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 3.1. Expectativas suscitadas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en relación con el presunto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto. 3.2. Breve análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en relación con el principio de no confiscatoriedad. 4. ¿CABE EXTRAPOLAR SIN Matices AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EL CRITERIO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL CARÁCTER NO CONFISCATORIO DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS? 4.1. Un resquicio que deja abierto la STC 149/2023 al debate sobre el presunto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto. 4.2. ¿Avalan las estadísticas del Impuesto sobre el Patrimonio la tesis de su eventual carácter confiscatorio a largo plazo? 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN

El Tribunal Constitucional (TC) ha desestimado la inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas [ITSGF (1)] en cinco sentencias que resuelven sendos recursos interpuestos, respectivamente, por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid (STC 149/2023, de 7 de noviembre), el Gobierno de la Junta de Andalucía (STC 170/2023, de 22 de noviembre de 2023), el Gobierno de la Xunta de Galicia (STC 171/2023, de 22 de noviembre de 2023), la Asamblea de Madrid (STC 189/2023, de 12 de diciembre) y el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia (STC 190/2023, de 12 de diciembre), es decir, por instituciones de las cuatro comunidades autónomas que mantienen total o parcialmente bonificado en la actualidad el Impuesto sobre el Patrimonio (IP).

Por lo que aquí interesa, debe señalarse que solo tres de dichos recursos planteaban algún motivo de inconstitucionalidad basado en la presunta vulneración de principios constitucionales de justicia tributaria, siendo el presentado por el Consejo de Gobierno

---

(1) Impuesto creado por el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

de la Comunidad de Madrid, además, el único que suscitaba cuestiones atinentes a los cimientos mismos de la imposición patrimonial, razón, seguramente, por la que fue el primero que resolvió el TC a modo de pleito testigo (2).

Este dato resulta llamativo por dos razones: en primer lugar, por las expectativas que habían suscitado al respecto los criterios interpretativos seguidos por el TC poco tiempo antes de la creación del ITSGF en su jurisprudencia relativa a la regulación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) (3); en segundo lugar, pero no menos importante, porque uno de los principales argumentos esgrimidos para justificar la bonificación total del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) que trata de contrarrestar el Estado con la creación del ITSGF es el de su carácter injusto, en particular por su supuesto alcance confiscatorio. La creación del ITSGF representaba, en definitiva, una inmejorable oportunidad para obtener del TC un pronunciamiento que diera espaldarazo a dicha tesis, como ya había sucedido poco tiempo antes merced a la modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, reforma que dio lugar al recurso de inconstitucionalidad n.º 1798-2021, todavía pendiente de resolución, interpuesto por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso contra el artículo 66 y la disposición derogatoria de dicha ley (4).

Lógicamente, aprovechar tal oportunidad por quienes abogan por la supresión de la imposición sobre el patrimonio también entrañaba el riesgo de obtener un serio revés de legitimidad desde el punto de vista de la justicia tributaria. Ahora bien, fuera esta o no la razón del escaso eco que ha tenido el argumento de su presunto carácter injusto en la ofensiva desplegada contra el ITSGF por las comunidades autónomas que promueven tal política fiscal (5), lo cierto es que las esperanzas depositadas en una posible proyec-

---

(2) En los recursos de la Asamblea de Madrid y del Consejo de Gobierno de la Región de Murcia, también se aducía vulneración del principio de capacidad económica, aunque por doble imposición entre el ITSGF y el IP, y, por otro lado, vulneración del principio de igualdad por entender que el ITSGF supone un gravamen adicional de los contribuyentes de las comunidades autónomas en la que el segundo está bonificado, alegaciones que no había formulado el recurso del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid pero que el TC, de forma un tanto sorprendente, resuelve también por remisión, al menos formalmente, a la STC 149/2023. Se trata, en cualquier caso, de alegaciones que no atañen a la legitimidad constitucional de la imposición sobre el patrimonio neto como tal ni son, por tanto, susceptibles de proyección sobre el IP, a diferencia de lo que ocurre con las suscitadas por el recurso que resuelve esta sentencia, en el que, como vamos a ver, se adujo vulneración del principio de capacidad económica por sujetar a gravamen una renta ficticia o inexistente así como del principio de interdicción de la confiscatoriedad por reputarse el gravamen desproporcionado.

(3) Véanse, en este sentido, Gorospe Oviedo (2023: 182) y García Novoa (2023: 25-36).

(4) El primero de estos preceptos elevó el tipo marginal de gravamen aplicable al último tramo de la escala estatal del impuesto desde el 2,5% al 3,5%, mientras que el segundo restableció el carácter indefinido del impuesto.

(5) Singularmente por su portaestandarte, la Comunidad de Madrid, que, no por haber perdido la batalla jurídica contra el ITSGF, da por perdida su particular guerra cultural contra la imposición patrimonial, al menos mientras se mantenga la actual correlación de fuerzas políticas. Así lo pone de manifiesto el preámbulo de la Ley 12/2023, de 15 de diciembre, de la Comunidad

ción de la jurisprudencia relativa a la base imponible del IIVTNU sobre la imposición patrimonial han quedado finalmente defraudadas por la STC 149/2023, de 7 de noviembre de 2023, seguramente porque eran totalmente infundadas.

Tal será, precisamente, la cuestión en la que nos centraremos en este trabajo, no sin antes analizar los términos del debate resuelto por dicha sentencia, en la que el TC acude de una forma parca y bastante expeditiva, aunque no por ello carente de fundamento, a algún dato extraído de las estadísticas del IP que, ciertamente, no avala la tesis del presunto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto tal y como está configurada en la actualidad. Así lo comprobaremos en un último apartado en el que nos preguntaremos si la doctrina del TC sobre el ITSGF que se deduce de la STC 149/2023 es plenamente extrapolable al IP. A fin de dar respuesta a esta interrogante, realizaremos un análisis más amplio de dichas estadísticas, que, lejos de demostrar el carácter confiscatorio de este impuesto, ni siquiera debido a su aplicación recurrente, lo que muestran es, si acaso, un notable sesgo de favor hacia los patrimonios más elevados, es decir, los también sujetos al ITSGF cuya inconstitucionalidad por tal motivo ya ha sido descartada por el TC con argumentos asaz contundentes y, a diferencia de lo ocurrido en relación con el resto de motivos de inconstitucionalidad aducidos en los recursos, sin ningún voto particular discrepante.

## **2. LOS ARGUMENTOS DEL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD INTERPUESTO POR EL CONSEJO DE GOBIERNO DE LA COMUNIDAD DE MADRID CONTRA EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS EN RELACIÓN CON LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y LA CONTUNDENTE RESPUESTA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Según el antecedente 1.d) de la STC 149/2023, de 7 de noviembre, el recurso contra el ITSGF que motivó este pronunciamiento alegaba infracción de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad de acuerdo con argumentos que, como cabía esperar, buscaban amparo en la todavía reciente jurisprudencia del TC sobre la base imponible del IIVTNU, si bien de una forma un tanto intrincada con la que parecía querer vadearse el serio impedimento que ya oponía a tal tesis alguna resolución más antigua del TC de la que se desprende meridianamente que, a su juicio, el patrimonio es una manifestación de capacidad económica distinta de la renta susceptible de imposición autónoma de acuerdo con el homónimo principio, criterio que acaba confirmando aquella sentencia.

---

de Madrid, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas, en el que se expresa que la bonificación del 100 por ciento en la cuota del IP «se estableció en el convencimiento de que el Impuesto sobre el Patrimonio *es un impuesto injusto e ineficaz*, tal y como señala la inmensa mayoría de la doctrina hacendística y queda reflejado en el derecho comparado, ya que la práctica totalidad de los Estados de la Unión Europea y de la OCDE no lo tienen establecido» (la cursiva es nuestra).

Pese a que en el recurso se reconoce que el patrimonio puede ser expresivo de capacidad económica, su alegato de inconstitucionalidad solo podía sostenerse en este punto partiendo de la base de que el ITSGF no recae sobre el mismo, sino, en todo caso, sobre sus rentas potenciales, aunque ni siquiera esto se considera suficiente para legitimar su gravamen. Así se desprende del argumento, alegado en el recurso según los antecedentes de la sentencia, de que «una cosa es gravar una renta potencial y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, dado que el referido principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia» (6). Esta argumentación, confusamente basada en la consolidada doctrina del TC sobre el principio de capacidad económica como fundamento de la contribución (7), presupone que la materia imponible del ITSGF es, si acaso, la renta del capital y no este como su fuente, aunque el presunto alcance confiscatorio del impuesto acabe identificándose en el recurso, finalmente, y a fin de mantener cierta congruencia con aquella premisa inicial, con la disminución del patrimonio que puede suponer el pago del impuesto en ausencia de suficientes rentas del capital para hacerle frente.

En cualquier caso, puesto que, de acuerdo con la doctrina del TC, resulta harto complicado negar que el patrimonio es susceptible de un gravamen autónomo de acuerdo con el principio de capacidad económica, el peso de la argumentación se traslada en el recurso, finalmente, a las exigencias del principio de no confiscatoriedad. Para ello apela el recurso a la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9, en la que el TC afirmó vagamente que sería sin duda inconstitucional un gravamen por IRPF que agotara la renta del contribuyente, y, en particular, a la STC 26/2017, de 16 de febrero, en la que, como es sabido, el TC afirmó de forma novedosa, –aunque como luego veremos, finalmente innecesaria–, que el límite de la no confiscatoriedad opera en relación con cualquier tributo, y no solo respecto del sistema tributario en su conjunto. Tomando como referencia esta última sentencia y las posteriormente dictadas también en relación con la base imponible del IIVTNU, prosigue el recurso afirmando –siempre según los antecedentes de la sentencia ahora comentada– que, «pese a que no ha habido un pronunciamiento del Tribunal Constitucional referido al impuesto sobre el patrimonio y a su posible confiscatoriedad, cabría extrapolar *prima facie* alguno de los argumentos de las sentencias constitucionales sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana acerca del contexto económico en que la norma fue aprobada» (8).

---

(6) El recurso cita en apoyo de esta tesis las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 2, en la que, según el recurso, se aclara «que la vulneración del principio de no confiscatoriedad implica *per se* la del principio de capacidad, pero con un plus adicional».

(7) Obsérvese, en este sentido, que, al menos según la síntesis de los argumentos del recurso que se realiza en la redacción de los antecedentes de la sentencia, en el mismo sólo se estaría haciendo referencia a que el principio de capacidad económica exige que el tributo recaiga sobre una renta (real o potencial), no sobre una “renta o riqueza” (real o potencial), que es la expresión dicotómica que siempre ha utilizado el TC en sus sentencias sobre el principio de capacidad económica.

(8) Lógicamente, el recurso no se plantea cuáles podrían ser las razones por las que el TC no ha tenido que pronunciarse nunca sobre la compatibilidad del IP con el artículo 31.1 de la Constitución, ni alude, por supuesto, a que el presunto carácter confiscatorio de un impuesto también de carácter patrimonial como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por naturaleza menos permeable a los principios constitucionales que un impuesto personal como aquel, ya fue desechado

Finalmente, el recurso se centra en este último argumento extraído de la jurisprudencia del TC sobre el IIVTNU que se basa en la posible inconstitucionalidad sobrevenida de una norma tributaria debido a cambios en el contexto económico en el que resulta aplicable. Es decir, del mismo modo que el TC argumentó que la crisis del mercado inmobiliario provocó que no fueran excepcionales los supuestos en los que la regulación de la base imponible de dicho impuesto abocaba al gravamen de situaciones de inexistencia de incremento de valor o al gravamen desproporcionado del realmente experimentado por los terrenos de naturaleza urbana, en este caso se alegaba que el cambio de contexto económico entre el momento en que se implantó el IP replicado por el ITSGF recurrido y el momento presente supone que el tipo máximo de gravamen de este impuesto supere, de acuerdo con los datos que aporta la propia demanda, las rentabilidades medias del capital en el mercado, que nada tienen que ver en la actualidad, según se afirma, con los tipos de interés de aquellos tiempos ya lejanos (9). Siendo así, cabría entender, según el recurso, que, de modo similar a como ocurría en el IIVTNU debido a la aplicación imperativa de un método objetivo de cuantificación de la base imponible, «en la generalidad de situaciones se 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, con lo que dicho patrimonio se verá

---

por la STC 233/1999, de 16 de diciembre. De particular interés resultan al respecto las reflexiones de Alonso Madrigal (2022: 150), autor que considera llamativo que el IBI no se ponga en cuestión cuando presenta los mismos problemas que se achacan al IP y, además, los derivados de su carácter real, rechazando la justificación en el principio del beneficio. Por lo demás, cabe preguntarse si la existencia de un sistema jurídico e institucional que consiente notables desigualdades de riqueza y que, aun así, garantiza su disfrute pacífico del derecho de propiedad, no constituye también un beneficio para sus titulares, argumento que no resulta extraño, por cierto, a la justificación de la imposición patrimonial, como recuerda Campos Martínez (2020: 15). En suma, o bien se destierra con todas sus consecuencias la idea de que la imposición municipal, de carácter real y, por ello, menos justa, se justifica principalmente por el principio del beneficio, o bien aplicamos la misma lógica a otros tributos en los que la riqueza sujeta a gravamen también disfruta, de forma particularmente intensa, de los beneficios que supone tal orden jurídico, pues, como señalan Arcarons *et al.* (2023: 42-43), aunque a un liberal más o menos al uso le pueda costar entender que la libertad dependa de los impuestos, «las riquezas privadas existen porque las hacen posibles las instituciones públicas»; o, como afirma Pistor (2022: 302), de forma aún más precisa, «[l]a Ley es al material del que se fabrica el capital: da a los propietarios de los activos de capital el derecho al uso exclusivo y a los beneficios futuros generados por sus activos, y permite al capital dominar no a través de la fuerza, sino de la ley».

(9) Según los antecedentes de la sentencia, la demanda indica a este respecto que, «cuando se implantó el impuesto sobre el patrimonio, obtener un rendimiento al patrimonio del 2,5 por 100 era relativamente sencillo pues en octubre de 1977 los tipos de interés eran del 18,16 por 100 (y un año después, en octubre de 1978, llegaron al 39,07 por 100). Pero, actualmente, el tipo máximo de gravamen se ha elevado hasta el 3,5 por 100, mientras que los tipos de interés se encuentran en el 2,5 por 100, y ello a pesar de estar en su momento más elevado desde 2008, habiendo permanecido en cero desde marzo de 2016 hasta julio de 2022, y por debajo del 1 por 100 desde julio hasta septiembre de 2022. También se refiere al informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de 2014 (“informe Lagares”), que recomendaba la supresión del impuesto sobre el patrimonio, así como el *Libro blanco sobre la reforma tributaria* de 2022, que aconseja su revisión en profundidad.

reducido anualmente para poder satisfacer el gravamen, afectándose de ese modo y sin justificación a la capacidad económica de los contribuyentes».

Tal corolario, que, si bien se piensa, echa por tierra el ya casi atávico argumento de que la imposición sobre el patrimonio neto, abstracción hecha de coyunturas económicas, es inherentemente injusta por razones varias (10), es, en apariencia, impecable desde un punto de vista lógico. Es evidente, sin embargo, que encierra evidentes contradicciones (11).

Así, si el patrimonio es expresivo de capacidad económica, como reconoce el propio recurso, no resulta incongruente con la naturaleza y fines de impuestos como el IP o el ITSGF enjuiciado que su aplicación pueda provocar una disminución de su materia imponible, pues este es un efecto consustancial a todo tributo (12). Por otra parte, que disminuya tal manifestación de capacidad económica a consecuencia de la aplicación de los impuestos que la gravan no significa que pueda llegar a agotarse como tal, ni siquiera, como luego veremos, a consecuencia de la aplicación recurrente de un impuesto como el IP que tiene vigencia indefinida. Lo que podría llegar a agotarse, suponiendo que es argumentativamente válida la comparación entre el tipo marginal máximo del impuesto y la rentabilidad de los capitales sujetos a gravamen, será, si acaso, la renta generada por los mismos en cada período impositivo, es decir, “el crecimiento del patrimonio” que el recurso califica como “ficticio” tratando de buscar

---

(10) Además de arduo, resulta innecesario citar aquí todos los argumentos a favor y, sobre todo, en contra de la imposición patrimonial, incluidos los basados en su carácter injusto. Bastaría remitir al exhaustivo repaso que realiza el *Libro Blanco sobre la Reforma del Sistema Tributario* (2022: 630-638), pero también pueden consultarse otros análisis más recientes en los que se alcanzan conclusiones diversas como los siguientes: *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, (2014: 224-240), García-Fresneda Gea (2015: 9-52), Rubio Guerrero y Álvarez García (2015: 85-133), Vázquez Castro *et al.* (2015: 179-203), Adame Martínez (2017: 83-113), Campos Martínez (2020, 11-51), Alonso Madrigal (2022: 146-147), Ruiz Almendral (2022:134-138) o Soler Roch (2023: 120-123).

(11) De hecho, incluso resulta poco satisfactorio en relación con la controversia sobre la regulación de la base imponible del IIVTNU, como pone de manifiesto el voto concurrente a la STC 126/2019, de 31 de octubre, del magistrado Juan José González Arriba, en cuyo apartado 3 señala que ello es así, entre otras razones, porque la constitucionalidad de la ley no puede pender de la situación coyuntural.

(12) Afirmar lo contrario supondría admitir que la renta es el único objeto posible de gravamen y que los impuestos que no recaen sobre la misma únicamente pueden legitimarse en nuestro sistema tributario si la percibida por cada contribuyente, excluido el mínimo de subsistencia cuyo gravamen repugna al principio de capacidad económica, es suficiente para abonarlos, lo que obligaría, con toda seguridad, a una revisión en profundidad de los tributos vigentes mucho más allá de la tan denostada imposición personal sobre el patrimonio o de la que recae sobre las adquisiciones a título gratuito que sí gravan además, sin duda alguna, auténticos incrementos de riqueza, al menos en un sentido subjetivo. Tal es el callejón sin salida al que abocan, al menos, tesis tan radicales como las que identifican capacidad económica con liquidez, como ha mantenido entre nuestra doctrina González Ortiz (2013: 59-84), quien apela a tal argumento para abogar por la supresión del IP en atención a los problemas y dudas que suscita desde la perspectiva constitucional, si bien plantea una simultánea reforma del IRPF acorde con los fines de justicia tributaria que, con mayor o menor éxito, siempre se han perseguido con un impuesto de carácter complementario como el IP.

apoyo en la doctrina del TC sobre el principio de capacidad económica como fundamento de la contribución del que el principio de no confiscatoriedad se considera un reverso. El problema es que esto, como decíamos, presupone aceptar que el objeto de gravamen del impuesto es, siquiera de forma mediata, la renta, y no el patrimonio en sí mismo considerado, tesis que subyace al planteamiento del recurso por mucho que acabe identificando al patrimonio como objeto último del presunto alcance confiscatorio del impuesto.

Es evidente, en suma, que con tal rodeo dialéctico el recurso trata de evitar la doctrina del TC según la cual el patrimonio es expresivo de capacidad económica y, por tanto, susceptible de un gravamen autónomo respecto del IRPF. Lógicamente, el TC no cae en la tela de araña que parece querer tejer el recurso de tal modo y razona al respecto que, si como ya afirmó en su sentencia 295/2006, de 11 de octubre de 2006, renta y patrimonio son expresiones de capacidad económica distintas (13), un impuesto que recae sobre el patrimonio solo puede tener alcance confiscatorio si agota su valor, hipotético resultado sobre el que el letrado autonómico –concluye el TC– no razona nada, por lo que la impugnación no podía prosperar en este punto por falta de carga alegatoria, tal y como había alegado la Abogacía del Estado en su contestación al recurso (14).

En definitiva, aunque no lo explicita en su sentencia, para el TC, el hecho de que la aplicación del ITSGF pueda provocar, al menos en hipótesis, una disminución del patrimonio sujeto a gravamen no es suficiente para entender que vulnera el principio de interdicción de la confiscatoriedad, por mucho que no se acrediten rentas del capital contemporáneas para hacer frente a su pago, lo que, a nuestro juicio, también impide atisbar riesgo alguno de confiscatoriedad en la regulación del límite a la cuota íntegra que establece el artículo 31 LIP replicado a efectos del ITSGF por el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022. Curiosamente, el recurso solo hacía mención a esta medida para señalar que no cabe alegar de contrario sus posibles efectos mitigadores de la denunciada confiscatoriedad dado que, «por sí solos, no evitan el efecto de agotar toda la capacidad económica, real o potencial, sometida a gravamen». Lo más probable es, sin embargo, que se tratara de eludir el debate sobre dicho precepto, trasunto del artículo 31 LIP, pues, como luego veremos, el ajuste de la cuota íntegra que regulan imprime un carácter prácticamente proporcional al gravamen de los patrimonios más elevados, es decir, los también sujetos al ITSGF.

En principio, tan contundente argumento del TC se revela suficiente para desestimar cualquier reproche de inconstitucionalidad por vulneración de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad dirigido contra un impuesto sobre el patrimonio neto como el ITSGF cuyos tipos de gravamen sólo alcanzan un porcentaje significativo

---

(13) Por muy rotunda que sea esta afirmación del TC, como señala Soler Roch (2023: 120) los argumentos en contra de la imposición sobre la riqueza y, en particular, del IP (doble imposición del ahorro, neutralidad entre el consumo presente y futuro, desincentivo a la inversión,...) «tienen un sustrato común implícito que, en realidad, cuestiona el patrimonio como índice (autónomo) de capacidad económica», planteamiento ante el que se pregunta retóricamente si la exigencia lógica de buscar la riqueza allí donde se encuentre permite negar la existencia de capacidad económica en el capital acumulado o en la ganancia obtenida a título gratuito.

(14) Cita a este respecto el TC, por todas, su sentencia 49/2023, de 10 de mayo, FJ 9.c).

en relación con tramos de base liquidable sin duda muy elevados y sin tener en cuenta, como hace finalmente el TC, que lo relevante a estos efectos son, en cualquier caso, los tipos efectivos, no los nominales. Una vez admitido que su regulación respeta el primero de dichos principios en su vertiente de fundamento de la contribución, es evidente que sólo podría tener alcance confiscatorio, si acaso, debido a su aplicación recurrente y dilatada en el tiempo, argumento sobre el que, lógicamente, nada se decía tampoco en la demanda dado el carácter en principio temporal del ITSGF, pero que no cabe descartar apodícticamente, en cambio, respecto del IP, cuestión sobre la que habremos de volver en su momento.

Ahora bien, dado que en el recurso también se invocaba la vulneración del principio de capacidad económica en su otra vertiente teorizada por el TC, es decir, la de “criterio, parámetro o medida” de la contribución que, como es sabido, también se ha visto reforzada como canon de constitucionalidad tras la STC 182/2021, de 26 de octubre, el TC no tiene más remedio, por razones de congruencia procesal, que abordar esta alegación, si quiera sea para desestimarla igualmente. Sin embargo, lo hace “a nuestro juicio” a partir de una cierta confusión entre el principio de capacidad económica y el de interdicción de la confiscatoriedad que, aunque inducida por el recurso, ya propiciaba de algún modo su jurisprudencia relativa al IIVTNU que suscitó las vanas expectativas acerca de una posible declaración de inconstitucionalidad del ITSGF (y, por extensión, del IP) a las que venimos refiriéndonos desde el principio.

Aunque nos centraremos en dicha cuestión en el siguiente apartado, vaya por delante que nada tienen que ver, a nuestro juicio, el teórico carácter excesivo de los tipos de gravamen que podría abocar hipotéticamente a la confiscatoriedad de la imposición sobre el patrimonio neto y la falta de proporcionalidad en la que, con fundamento en el principio de capacidad económica, se basó finalmente el TC para declarar la nulidad de los preceptos reguladores de la base imponible del IIVTNU en dicha sentencia.

Suponiendo de momento que estamos en lo cierto, el TC estaría confundiendo igualmente en la STC 149/2023 el ámbito de eficacia de ambos principios cuando, tras afirmar de forma acertada y congruente con sus razonamientos precedentes, que «los datos sobre la rentabilidad en el mercado de determinados activos financieros no sirven para fundamentar la infracción del principio de capacidad económica como “criterio, parámetro o medida” respecto de un impuesto que recae sobre la titularidad de un patrimonio», incurre innecesariamente, a fin de desechar la concurrencia de tal infracción, en el error de centrar su análisis en si los tipos de gravamen del ITSGF resultan o no excesivos en relación con su materia imponible, es decir, el patrimonio, pues esta es una cuestión que, a nuestro juicio, solo puede analizarse desde la perspectiva del principio de no confiscatoriedad; error que, en cualquier caso, no invalida en absoluto su conclusión de que dicho impuesto, a falta de una mayor carga alegatoria que se nos antoja quimérica, no vulnera el artículo 31.1 de la Constitución.

### **3. SOBRE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RELATIVA A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA Y POR QUÉ NO CABE SU EXTRAPOLACIÓN A LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO NETO DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

#### **3.1. Expectativas suscitadas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en relación con el presunto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto**

El objeto de este apartado no es realizar un exhaustivo comentario crítico de esta jurisprudencia del TC sobre la que ya han escrito plumas mucho más autorizadas que la nuestra (15), sino el más limitado de refutar su potencial como posible fundamento de una declaración de inconstitucionalidad de los impuestos que gravan el patrimonio neto de las personas físicas, tal y como hace en relación con el ITSGF, aunque, como decimos, con algún razonamiento confuso, la STC 149/2023.

Como ya hemos señalado, según los antecedentes de hecho de dicha sentencia, en el recurso presentado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el ITSGF se aducía, en apoyo de su alegato de inconstitucionalidad por confiscatoriedad, la sentencia 26/2017, de 16 de febrero, primera de las dictadas en relación con la regulación de la base imponible del IIVTNU. En esta sentencia el TC había afirmado, de forma novedosa, que «..., aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)» (fundamento jurídico 1) (16).

---

(15) Entre otros, Palao Taboada (2017), Herrera Molina (2020), Rodríguez Bereijo (2021) y García Moreno (2021).

(16) El TC habría matizado, así, su tradicional concepción del meritado principio como un etéreo límite al sistema tributario en su conjunto de acuerdo con la doctrina que reproduce previamente la misma sentencia en los siguientes términos: «Con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE hemos señalado que «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]» [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B), y 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1].

A partir de tal delimitación del contenido del principio de interdicción de la confiscatoriedad cabe extraer las siguientes conclusiones: 1) cualquier tributo puede tener, por sí mismo, alcance confiscatorio (17); y 2) esto será así cuando, a) grave una capacidad económica inexistente y vulnere, por tanto, el homónimo principio como fundamento de la contribución, o b) aunque no incurra en tal vulneración, agote la riqueza imponible, cabe entender que la concretamente sujeta a gravamen en cada caso, que, en el del ITSGF –y, en consecuencia, en el del IP–, es, como confirma rotundamente la STC 149/2023, el patrimonio, y no sus rentas reales o potenciales.

En cualquier caso, admitir abiertamente que cualquier tributo, y no sólo el sistema tributario en su conjunto, puede incurrir en el alcance confiscatorio constitucionalmente prohibido constituía un giro copernicano en la jurisprudencia del TC sobre este principio que auguraba incluso la posibilidad de una declaración de inconstitucionalidad de la imposición sobre el patrimonio neto de las personas físicas, tesis que habría sido confirmada, además, por la STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019, que es, en realidad, la única resolución del TC relativa a la base imponible del IIVTNU en la que, como luego señalaremos, dicho principio adquiere auténtico protagonismo como criterio decisorio teóricamente susceptible de proyección sobre la imposición patrimonial.

Lógicamente, el hecho de que el TC admitiera en dichas sentencias que cualquier tributo aisladamente considerado, –y no sólo un IRPF que alcance el 100% de la renta sujeta a gravamen según la vaga formulación de la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990–, puede contravenir la prohibición del alcance confiscatorio del sistema tributario, no era condición suficiente para afirmar que así era en el caso del ITSGF o, ni siquiera, en el del IP que también sujeta a gravamen patrimonios de menor entidad que los gravados por aquel y, –cabe suponer– en potencia menos productivos. Entender lo contrario habría supuesto, sin duda, incurrir en petición de principio, por mucho que con tal doctrina el TC hubiese removido un serio obstáculo hasta entonces presente en su jurisprudencia para poder alcanzar tal conclusión.

De hecho, las expectativas suscitadas en tal sentido por las sentencias del TC relativas a la base imponible del IIVTNU hasta ahora referidas ya habían sido notoriamente rebajadas, –con sólidos argumentos en los que no nos detendremos aquí–, en una resolución del Defensor del Pueblo en la que este rechazó la interposición de un recurso de inconstitucionalidad contra el artículo 66 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021 (18), a lo que debe añadirse que también

---

(17) Como señala Herrera Molina (2020: 4 de 24), la confiscación no solo puede derivar de cualesquiera tributos aisladamente considerados, como reconoce el TC con esta jurisprudencia, sino, lógicamente, también de la suma de los distintos gravámenes que integran el ordenamiento tributario.

(18) Resolución adoptada por el Defensor del Pueblo (E.F.) sobre la solicitud de recurso de inconstitucionalidad formulada contra el artículo 66 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2021, por el que se da nueva redacción al artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; puede consultarse en [<https://www.defensordelpueblo.es/wp-content/uploads/2021/03/Resoluci%C3%B3n-compulsada-21003571.pdf>]. Téngase en cuenta, no obstante, que, tal y como ya hemos señalado precedentemente, el TC tiene pendiente de resolución un recurso de inconstitucionalidad presentado por el Grupo Parlamentario

había desestimado en tiempos más recientes la confiscatoriedad del propio IGTSF en respuesta a una solicitud de recurso de inconstitucionalidad presentada contra este impuesto (19).

Más aún, tales expectativas deberían haberse considerado ya netamente defraudadas por la sentencia con la que el TC puso fin a la controversia sobre la regulación de la base imponible del IIVTNU rectificando su errática e incluso rocambolesca jurisprudencia anterior a este respecto, es decir, la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021 (20), tal y como pasamos ya a comentar.

### **3.2. Breve análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en relación con el principio de no confiscatoriedad**

Como reverso del principio de capacidad económica en cuanto que fundamento o sustrato de la contribución que se vulnera si un tributo grava una riqueza ficticia o inexistente, el principio de interdicción de la confiscatoriedad no aporta, en realidad, nada que no pueda concluirse a partir de aquel otro, resultando su invocación, por ello, tautológica (21). Si la normativa de un tributo sujeta a gravamen situaciones fácticas que no revelan en la generalidad de los casos capacidad económica, ni real ni potencial, no es que su pago agote una capacidad económica existente, sino, simple y llanamente, que esta no existe, decayendo, a nuestro juicio sin necesidad de mayor argumentación, la legitimidad constitucional del correspondiente gravamen de acuerdo con el homónimo principio.

---

Popular en el Congreso contra dichas normas.

(19) Resolución adoptada por el Defensor del Pueblo con motivo de la solicitud de interposición de recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias; puede consultarse en [<https://www.defensordepueblo.es/recurso-tc/resolucion-adoptada-defensor-del-pueblo-motivo-la-solicitud-interposicion-recurso-inconstitucionalidad-la-ley-38-2022-27-diciembre-establecimiento-grav/>].

(20) Como es sabido, esta sentencia declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), dando lugar a la inmediata reforma de esta norma por medio del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, cuya constitucionalidad, por lo que se refiere al uso del Decreto-ley en materia tributaria, fue avalada, finalmente, por la STC 17/2023, de 9 de marzo de 2023 (RTC 2023,17).

(21) A este respecto señala Rodríguez Bereijo (2021: 102) que «podría decirse que si el mandato de prohibición del alcance confiscatorio de la imposición es “el reverso” de la capacidad económica, eso significa que son caras de la misma moneda y el significado de ambos se funde *en un único y mismo valor o significado*», arriesgándose así «la singularidad propia y autónoma de *qué sea lo confiscatorio* de un tributo o de un sistema impositivos», al presentarlo como «una redundancia constitucional».

Así parece entenderlo, en el fondo, el propio TC, pese a seguir arrastrando en su jurisprudencia esta tradicional concepción como marco dogmático de sus decisiones (22). De hecho, en las primeras sentencias del TC sobre la regulación de la base imponible del IIVTNU, relativas a supuestos en los que no se había producido incremento real de valor alguno, su singular declaración de inconstitucionalidad sin nulidad de las normas controvertidas se basa finalmente, de forma exclusiva, en la vulneración del principio de capacidad económica y no, adicionalmente, o en conexión con este, en el de interdicción de la confiscatoriedad. Aunque en la primera de dichas sentencias, la STC 26/2017, se admitió de forma novedosa, como ya sabemos, que cualquier tributo que grave una riqueza inexistente incurre en un resultado confiscatorio contrario al principio constitucional que lo prohíbe, en realidad este razonamiento no forma parte, finalmente, de la *ratio decidendi* de la sentencia, desapareciendo por completo, además, en los fundamentos jurídicos de las dictadas posteriormente en casos similares en los que el problema era, simplemente, que se sometía “a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica” (23).

Distinto era, en cambio, el supuesto abordado en la posterior STC 126/2019, de 31 de octubre. Como es sabido, en el supuesto de autos de esta sentencia, aunque sí se había puesto de manifiesto un incremento real de valor en la transmisión de un inmueble, la cuota del IIVTNU exigida superaba su importe. Era evidente, por ello, que el principio de capacidad económica, en cuanto que fundamento de la contribución, no se veía transgredido, por lo que el veredicto de inconstitucionalidad finalmente dictado requería una fundamentación distinta.

Sin embargo, al calificar equívocamente tal situación como de “capacidad económica parcialmente inexistente” (FJ 4), el TC siguió ubicando de algún modo el problema de inconstitucionalidad suscitado en dicha vertiente del principio de capacidad económica, por lo que reforzó su razonamiento apelando, ahora sí como auténtica *ratio decidendi*, a

---

(22) También en la STC 149/2023, en la que afirma de nuevo, en la síntesis sobre su doctrina relativa al principio de no confiscatoriedad que realiza de forma introductoria a sus razonamientos, que todo tributo «que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)», citando en este sentido, además, las tres sentencias con las que fue ajustando sucesivamente su criterio en relación con la base imponible del IIVTNU hasta declarar, finalmente, la nulidad de sus normas reguladoras, es decir, las SSTC 26/2017, FJ 2, 126/2019, FJ 4, y 182/2021, FJ 3 c).

(23) Como afirma el propio TC en las sentencias posteriores (SSTC 37/2017, de 1 de marzo, 59/2017, de 11 de mayo, y 72/2017, de 5 de junio), la conclusión que alcanzó en la STC 26/2017 fue que el tratamiento otorgado «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaba sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE», sin referencia alguna, por tanto al principio de no confiscatoriedad. No parece, así pues, que en estas primeras sentencias la declaración de inconstitucionalidad se basara propiamente en la vulneración del principio de no confiscatoriedad, tal y como interpreta, en cambio, Gorospe Oviedo (2023: 182).

la vulneración del principio de no confiscatoriedad. De tal modo dio un protagonismo a este principio que, sin embargo, tampoco merecía y que, de hecho, generaba serias incongruencias con su propia doctrina.

De entrada, el uso de dicha expresión supone admitir que, de acuerdo con la regulación de la base imponible cuestionada, las situaciones fácticas sujetas a gravamen en el IIVTNU podían ser expresivas de capacidad económica y, a la vez, no serlo, cual si de un fenómeno de incertidumbre cuántica se tratara. Esta paradoja que genera el planteamiento del TC es producto, a nuestro juicio, de un evidente error dogmático consistente en confundir el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria sobre los que deben proyectarse, respectivamente, cada una de las dos vertientes o dimensiones que identifica en la capacidad económica, es decir, la de fundamento y la de criterio, parámetro o medida de la contribución (24).

Con tal razonamiento el TC acaba entrando en contradicción, además, con su propia jurisprudencia sobre el principio de no confiscatoriedad, al admitir tácitamente que toda detracción que no supere el 100% de la materia imponible en cada caso gravada no entraña confiscación (25). Tan es así que, de haber mantenido tal criterio, bien podría haber concluido en la posterior STC 182/2021, de 26 de octubre, relativa a un supuesto en el que la cuota no superaba el importe del incremento real de valor experimentado, que ningún reproche adicional cabía hacer ya a las normas enjuiciadas desde la óptica de los principios constitucionales en liza y, en particular, del de interdicción de la confiscatoriedad, pues ni siquiera se agotaba la materia imponible previamente identificada como tal en el caso del IIVTNU, es decir, el incremento real de valor de un terreno de naturaleza urbana entre el momento de su adquisición y el de su transmisión (26).

---

(24) Como recuerda Moreno Fernández (2019: 20), «el Tribunal Constitucional ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como “*fundamento*” de la tributación (“*de acuerdo con*”) y la capacidad económica como “*medida*” del tributo (“*en función de*”), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente “*de acuerdo con*” la capacidad económica y, en el caso de los impuestos, también “*en función de*” su capacidad económica», citando, en este sentido las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y también SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3; y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4.

(25) El TC califica en dicha sentencia lo que es una incongruencia entre la regulación de la base imponible y el aspecto cuantitativo del hecho imponible del tributo como un «gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)», aunque sólo en la parte de la cuota que excedía del beneficio realmente obtenido (FJ 4). Esto suponía admitir, en contra de su doctrina sobre el segundo de dichos principios, y previa aceptación de que el mismo puede predicarse no sólo del sistema tributario en su conjunto, sino también de un tributo en particular como el IIVTNU, que su aplicación puede agotar la renta o la riqueza sujeta a gravamen entendida, en este caso, como el incremento de valor efectivamente experimentado, en contra de lo vagamente afirmado en la STC 150/1990 en relación con el IRPF; en este sentido, *vid.* Herrera Molina (2020: 7 de 24).

(26) Cuestión distinta es si el TC acertó en esta cuestión o si, como señaló Palao Taboada (2017: 44-45) tras la primera de sus sentencias al respecto, las normas relativas a la base imponible del impuesto integraban la definición legal del hecho imponible convirtiendo al IIVTNU en un impuesto indiciario que, por vulneración del principio de capacidad económica, debería haber

Ahora bien, dado que dicha conclusión no parecía razonable, o así lo entendió el TC, únicamente le restaban dos alternativas para evitarla. La primera era seguir basando su pronunciamiento en la interdicción de la confiscatoriedad llevando hasta sus últimas consecuencias el entendimiento de este principio, en su posible proyección sobre cada tributo en particular, mediante la fijación de un límite porcentual al gravamen compatible con el mismo que, lógicamente, debería haber sido inferior al 100%, tal y como, por otra parte, se le reclama frecuentemente aduciendo para ello el ejemplo de otros tribunales constitucionales (27). La segunda opción era reconocer, como hizo finalmente, –a nuestro juicio de forma acertada–, que la controversia suscitada no debía resolverse atendiendo al principio de interdicción de la confiscatoriedad, sino a las exigencias positivas de la capacidad económica como medida de la contribución, lo que no supone restar eficacia a aquel otro principio, sino otorgar a cada uno de ellos la que le corresponde (28).

Pues bien, como es sabido, para ello el TC tuvo que dar un nuevo giro en su jurisprudencia, en este caso la relativa al principio de capacidad económica, a fin de admitir que esta, como criterio, parámetro o medida de la contribución, también se proyecta sobre la regulación de cualquier tributo, y no solo sobre la de aquellos «que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE» (29), entre los cuales difícilmente cabe incluir al IIVTNU. Con la revitalización de esta dimensión del principio de capacidad económica (30), el de no confiscatoriedad devino totalmente irrelevante en el

---

conducido a la declaración de inconstitucionalidad de la totalidad de su normativa legal.

(27) Resultan de particular interés, a este respecto, las reflexiones de Rodríguez Bereijo (2021: 100) sobre la relación entre ambos principios realizadas al hilo del análisis que realiza sobre la jurisprudencia del TC en torno a la base imponible del IIVTNU.

(28) Resultan de particular interés, a este respecto, las reflexiones de Rodríguez Bereijo (2021: 100) sobre la relación entre ambos principios realizadas al hilo del análisis que realiza sobre la jurisprudencia del TC en torno a la base imponible del IIVTNU.

(29) Se trata de un auténtico *overruling* respecto de la doctrina sentada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero (RTC 2008,71 AUTO), en el que el TC declaró que la consideración del principio de capacidad económica como “medida” de la tributación y, por tanto, como “criterio” de graduación de la misma, «no se relaciona “con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario”, operando como un “criterio inspirador del sistema tributario”, razón por la cual, “aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se ‘module’ en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del ‘sistema tributario’ en su conjunto”, de modo que “sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE» (ATC 71/2008, FJ 5). Para una crítica de esta doctrina y sobre la relevancia de su revisión por el TC véase Rodríguez Bereijo (2021: 87). y Varona Alabern y Arranz De Andrés (2023: 41-42).

(30) Así califica este cambio de doctrina la propia STC 149/2023, cuando afirma que tal dimensión del principio «ha sido revitalizada por la citada STC 182/2021», que, «abandonando la doctrina del ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5 (según la cual la capacidad como “medida” no era exigible a todos los tributos sino solo a los que constituyen los pilares estructurales del sistema), requiere que “sobre todo en los impuestos, rija la capacidad económica no solo en la elección de los hechos imponibles, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la

debate relativo a la regulación de la base imponible de dicho impuesto. Evitó así el TC la paradoja que habría supuesto admitir que, dependiendo de las circunstancias del caso concreto, una norma puede ser al mismo tiempo confiscatoria (bien por ser determinante del gravamen de una capacidad inexistente, bien por agotar la riqueza imponible) y no confiscatoria (en aquellos casos en el que el gravamen no supere un determinado porcentaje de la riqueza imponible). Fuera o no su intención, de esta forma el TC también vino a frustrar las expectativas que habían generado sus sentencias anteriores acerca de la posible proyección de esta jurisprudencia sobre la imposición patrimonial en un momento en el que ya había admitido a trámite el ya mencionado recurso de inconstitucionalidad número 1798-2021. Veamos por qué.

En supuestos como el de la STC 182/2021, el problema no era en sí que, al poder darse una clara desproporción entre el incremento real de valor y el determinado conforme a las reglas objetivas de cálculo que establecía la normativa reguladora del IIVTNU, el gravamen resultara excesivo y, por tanto, confiscatorio, pues, de hecho, la aplicación de dichas reglas también podía conducir al resultado contrario. Esto es lo que ocurría, de forma frecuente o no anecdótica, en el contexto de la llamada “burbuja inmobiliaria”, cuando el gravamen efectivo de los abultados incrementos reales que se producían, incluso en breves períodos de tiempo, podía llegar a ser desproporcionadamente reducido teniendo en cuenta el designio legislativo de hacer partícipe a la comunidad de las plusvalías generadas por la actividad urbanística en el porcentaje máximo legalmente establecido, es decir, según el artículo 108.1 TRLRHL (31), un 30%, que, desde luego, no puede reputarse por sí mismo confiscatorio.

Lógicamente, tal resultado, inverso al experimentado en muchos casos tras el estallido de la crisis inmobiliaria en 2008, no era económicamente perjudicial para los contribuyentes (32), ni propició, por ello, el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad alguna, lo que no significa que no fuera dudosa su compatibilidad con los principios de justicia tributaria, y no solo con el de capacidad económica entendida como medida de la contribución, sino, por conexión, con el de igualdad, al poder abocar al gravamen diverso de idénticas capacidades económicas, perspectiva que no puede obviarse, a nuestro juicio, cuando de analizar la compatibilidad de los métodos objetivos de determinación de bases o cuotas con los principios constitucionales se trata (33). Sin embargo, esto no fue nunca objeto de preocupación en la práctica, puesto que en una abrumadora normalidad de los casos los contribuyentes resultaban beneficiados, aunque fuera en distinta

---

realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo» [FJ 4 B) c)].

(31) Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

(32) En este sentido, Palao Taboada (2017: 18-19).

(33) Pese a que difícilmente podría haber prosperado una cuestión de inconstitucionalidad a este respecto, entendemos que no se trata de un supuesto de indiferenciación de situaciones desiguales, sino de que, a igual incremento real de valor y mismo tipo de gravamen aplicable, el gravamen podía diferir en función del valor catastral y del período de generación, a diferencia de lo que, como luego se señalara, ocurre en los casos de limitación de la reducción de la cuota íntegra de acuerdo con el artículo 31 LIP o el artículo 3.Doce de la Ley 38/2022.

medida, en comparación con el gravamen que habrían soportado si se hubiera tenido que determinar el incremento de valor de forma directa (34).

En cualquier caso, el auténtico problema no era que el gravamen, aun recayendo sobre una capacidad económica real, podía llegar a ser excesivo, sino que, salvo de forma puramente casual, no era proporcionado al incremento real de valor que el TC, con razón o sin ella, identifica como aspecto material del hecho imponible del IIVTNU tal y como lo delimita el legislador. No se producía, por ello, una afectación, o al menos no directa, del principio de no confiscatoriedad, pues el carácter excesivo del gravamen era, en realidad, un eventual efecto reflejo de la vulneración del principio de capacidad económica dependiente de las circunstancias de cada caso, por lo que, a nuestro juicio, seguía sin tener sentido, ni lógico ni dogmático, que dicho principio se adoptara como canon de constitucionalidad en relación con la regulación controvertida. Y así lo acaba admitiendo, a nuestro juicio, el TC, pues, aunque en el fundamento jurídico 3º.c) de la STC 182/2021 confirma expresamente la ampliación del alcance de dicho principio enunciada en la STC 26/2017, lo soslaya a la hora de enjuiciar el alegado exceso de gravamen en un supuesto en el que, desde luego, no podía cuestionarse la existencia de capacidad económica como fundamento de la contribución (35).

La única conclusión que cabe alcanzar analizando la jurisprudencia del TC sobre la base imponible del IIVTNU es, así pues, que, existiendo capacidad económica, –lo que no depende en el caso de la imposición sobre el patrimonio neto de que los bienes y derechos generen renta o de cuál sea el monto de la generada–, lo que importa realmente desde el estricto punto de vista del homónimo principio es, como señala acertadamente la misma STC 182/2021, que «la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica» (36), que no es otra, en el caso de dichos impuestos, que la representada por la titularidad de un patrimonio neto con un valor superior al mínimo exento legalmente previsto (37).

---

(34) A nuestro juicio, este resultado en general favorable para los contribuyentes explica que no se susciten normalmente controversias en relación con la constitucionalidad de los métodos objetivos de determinación de bases o cuotas, pero que los métodos de estimación objetiva generan desigualdades de trato es incontrovertible, como puso de manifiesto Juan Lozano (1996: 103-104). Cuestión distinta es que pueda salvarse su constitucionalidad atendiendo a otros aspectos de su regulación como la existencia de criterios de modulación que atiendan a circunstancias excepcionales o, en particular, su carácter voluntario, que es, precisamente, lo que no contemplaba la regulación de la base imponible del IIVTNU finalmente expulsada del ordenamiento por el TC.

(35) En la delimitación del debate que suscita la cuestión de inconstitucionalidad resuelta por su sentencia 182/2021 el TC rechaza, de entrada, la afirmación del abogado del Estado de que la misma se circunscribía exclusivamente a la posible oposición al principio de no confiscatoriedad de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, es decir, al margen del principio de capacidad económica (fundamento jurídico 2.a).

(36) Es decir, como recuerda el TC apelando a su doctrina, «en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes, de forma que se lesionará este principio si quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior» (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8).

(37) No dudan de que el ITSGF, como el IP, recaen sobre una riqueza real y efectiva, Varona

Entendemos también, por ello, que no cabe reprocharle al TC que sorteara en dicha sentencia la aplicación del principio de no confiscatoriedad y que, de tal modo, dejara pasar una vez más la oportunidad de fijar el anhelado porcentaje a partir del que un gravamen determinado puede devenir confiscatorio (38), algo que, además, le habría abocado a la paradoja de tener que considerar no excesivos gravámenes inferiores al del caso de autos que, sin embargo, podrían haber seguido reputándose faltos de proporcionalidad de acuerdo con la capacidad económica relativa de los contribuyentes y, por ello, igualmente injustos.

Por otro lado, entendemos que tampoco era posible atisbar en la STC 182/2021 argumento alguno basado en el principio de capacidad económica que permitiese sostener con fundamento una declaración de inconstitucionalidad del ITSGF, ni en general, ni en aquellos casos en los que, como consecuencia de las restricciones impuestas por el legislador a la reducción del artículo 3.Doce de la Ley 38/2022 (trasunto del artículo 31.1 LIP), el gravamen conjunto derivado de dichos impuestos y del IRPF supere el 60% de la suma de las bases imponibles de este último, circunstancia que, por lo demás, difícilmente puede darse si nos atenemos a la interpretación de dicho precepto asumida por el propio Ministerio de Hacienda y Función Pública (39).

No opinó lo mismo García Novoa, en un trabajo publicado antes de que se conociera la STC 149/2023, en el que, tras reconocer la dificultad que entrañaba fundamentar la inconstitucionalidad del ITSGF en la jurisprudencia del TC sobre el principio de no

---

Alabern y Arranz de Andrés (2023: 45).

(38) Anhelo que manifiesta, entre otros, Moreno Fernández (2019: 29-30), quien, tras realizar una reseña de la jurisprudencia constitucional de otros Estados que si han señalado, de algún modo, un límite porcentual a la tributación respetuoso con el derecho de propiedad, afirma que «ha llegado ya el momento de que, al igual que se ha hecho en Alemania y en Francia, se concilie definitivamente el legítimo interés público a la obtención de los recursos necesarios con los que financiar el gasto de todos, con el también legítimo interés individual (*sic*) a la garantía de un sacrificio razonable y proporcionado sobre la propiedad privada (*sic*)», añadiendo que «en una ponderación justa y equilibrada (equitativa) entre uno y otro, debe ya comenzarse a aplicar el principio de “división en la mitad” como límite máximo de la carga tributaria impuesta en cada periodo impositivo, individual o conjuntamente considerada, a cada manifestación de riqueza susceptible de ser sometida a tributación: la obtención renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio o la transmisión de bienes». Sólo concreta, sin embargo, un ejemplo de posible exceso confiscatorio que debería ser corregido, el relativo al impuesto sobre sucesiones «que puede llegar a ser de hasta el 81,6% de la renta percibida (al tipo marginal máximo incrementado en el coeficiente multiplicador (*sic*) máximo aplicable en función del patrimonio preexistente)», sin mención alguna al para muchos autores evidente alcance confiscatorio del IP como gravamen que, en su opinión, recae, finalmente, sobre la renta. Sobre la dificultad que entrañaría la tarea véanse las acertadas observaciones de Varona Alabern y Arranz de Andrés (2023: 46-48).

(39) Interpretación, según la cual, para el cálculo de la reducción de la cuota del ITSGF debe computarse la cuota íntegra del IP previa a las bonificaciones autonómicas en su caso aplicables, no la cuota a ingresar, que, lógicamente, será cero en el caso de los contribuyentes residentes en las comunidades autónomas que han bonificado totalmente el IP. Así se desprende del modelo de declaración del ITSGF aprobado por la Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 718 “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación.

confiscatoriedad, consideró que había que atender, no obstante, a que en el fundamento jurídico 5º B) de la STC 182/2021 se afirma que un tributo del 58,98% de la plusvalía (porcentaje casualmente muy próximo, repárese en esto, a aquel límite del 60%), «es inconstitucional por renunciar a gravar según la capacidad económica real, estableciendo bases objetivas sin una justificación objetiva y razonable». De tal manera que, –prosigue el autor–, «al margen del juego poco efectivo del principio de no confiscatoriedad, respecto al cual y a diferencia de otros países, el Tribunal Constitucional nunca ha fijado con claridad un porcentaje de gravamen que se pudiera considerar confiscatorio, el Tribunal permite una dimensión diferente al principio de capacidad económica». Entendió, por ello, que de dicha sentencia «se desprende que cabe cuestionar tipos cercanos al 60% en todas y cada una de las figuras impositivas del sistema fiscal», alcanzando finalmente el corolario, en relación con el ITSGF (y cabe suponer, *a fortiori*, que también respecto del IP), de que, «si por el efecto de gravamen de los bienes no productivos y el límite del 80% en la reducción de la cuota del impuesto de solidaridad se produjese una tributación que superase ese porcentaje, podría entenderse violado el principio de capacidad en cuanto medida y límite de la imposición» (40).

Pues bien, la posibilista interpretación de García Novoa nos parece discutible, no solo porque también presupone que el gravamen del patrimonio no puede desvincularse de la renta que genera y debe considerarse descartada de acuerdo con la jurisprudencia del TC incluso anterior a la STC 149/2023, sino, sobre todo, por las siguientes razones que no se esgrimen en esta sentencia debido a las propias contradicciones que, a nuestro juicio, evidencia la respuesta del TC a la alegación en tal sentido formulada en el recurso contra el ITSGF del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, tal y como ya hemos apuntado precedentemente.

En primer lugar, García Novoa parece sugerir en su citado trabajo que el ITSGF se establece, al igual que el IIVTNU antes de la STC 182/2021, sobre “bases objetivas”, analogía que sólo cabe, lógicamente, si se considera que dicho impuesto (y, en consecuencia, también el IP), es un gravamen indiciario de las rentas del capital, aunque esto no se compadezca con su normativa reguladora o, mejor dicho, con la del IP a la que remite, ni, como sabemos, con la doctrina de la STC 295/2006, de 11 de octubre de 2006. Lo que se desprende de la LIP es, en cambio, que el aspecto material de su hecho imponible es la titularidad del patrimonio y que el método de determinación de la base imponible es el directo, por lo que difícilmente pueden producirse resultados desproporcionados como los que se producían en el IIVTNU, en el sentido ya señalado, debido a la falta de coherencia entre ambos elementos del tributo. No puede darse por supuesto, en suma, que los impuestos sobre el patrimonio neto recaen sobre la renta y no sobre el patrimonio en sí mismo considerado, cuyo gravamen, qué duda cabe, en ningún caso puede alcanzar un porcentaje tan elevado como un 60% de su valor, ni siquiera en el muy largo plazo a consecuencia de su aplicación recurrente sobre patrimonios poco o nada productivos, tal y como argumentaremos en el siguiente apartado (41).

---

(40) García Novoa (2023: 33).

(41) El razonamiento de García Novoa podría servir, si acaso, para postular la inconstitucionalidad de un impuesto como el ISD (que sí recae sobre un incremento de riqueza) en aquellos casos, si no de laboratorio, sí extraordinariamente excepcionales en la práctica, en los que el tipo

En segundo lugar, no es posible ignorar que el TC rehúye a toda costa fundamentar el fallo anulatorio de su sentencia 182/2021 en el carácter confiscatorio del gravamen por el IIVTNU cuestionado. Como ya hemos señalado, esto le habría exigido de manera insoslayable fijar un concreto porcentaje a partir del cual habría devenido inconstitucional la regulación de la base imponible del impuesto en supuestos como el de autos, algo que carecía de razón de ser tratándose de un problema derivado del carácter imperativo de un método objetivo de determinación de la base imponible y que le habría abocado, por coherencia, a una nueva declaración de inconstitucionalidad sin anulación de la norma sujeta a controversia. Tratar de deducir de dicha sentencia una conclusión que solo cabe inferir, si acaso, del principio de no confiscatoriedad, transfundiendo para ello al de capacidad económica un contenido que no le corresponde, supone, a nuestro juicio, una confusión del ámbito de eficacia de ambos principios que no se compadece con su formulación en el texto constitucional como dos principios distintos (42). Por lo demás, si para ello hay que afirmar que la capacidad económica no solo constituye el fundamento y medida de la contribución, sino también un “límite” a la misma, habría que convenir que no se vería vulnerada por un gravamen que la agotara, decayendo, por tanto, la necesidad de fijar un límite porcentual inferior al 100% de acuerdo con el principio de no confiscatoriedad, que caería de este modo en la más absoluta inanidad jurídica.

Hay que tener en cuenta, en tercer lugar, que la aplicación del artículo 3.Doce de la Ley 38/2022, como la del artículo 31 LIP que replica y que siempre se ha utilizado como argumento para demostrar el carácter potencialmente confiscatorio del IP, únicamente puede suponer una reducción de la cuota íntegra, nunca un incremento que pueda reputarse comparativamente desproporcionado en relación con la riqueza sujeta a gravamen de la que depende exclusivamente la cuota tributaria previa a la reducción, que será la misma a igual base liquidable. Su aplicación no provoca, por tanto, ningún problema de proporcionalidad del gravamen soportado por los contribuyentes desde el estricto punto de vista de la imposición patrimonial. Es más, aun si pudiera argüirse, –siempre bajo el supuesto de que en la regulación del IP o del ITSGF no puede prescindirse de la conexión entre el patrimonio, como fuente productora de rentas sujetas al IRPF, y estas últimas (43)–, que ignorar las diferencias de renta entre contribuyentes con idéntico pa-

---

medio de gravamen, por efecto de los coeficientes multiplicadores aplicables según parentesco y patrimonio preexistente, puede llegar a alcanzar teóricamente porcentajes incluso superiores al 60% de la base imponible, que es el único ejemplo de posible confiscatoriedad que enuncia Moreno Fernández (2019: 29-30) teniendo ya en cuenta la jurisprudencia del TC sobre el IIVTNU.

(42) Lo que también supone, a nuestro juicio, una “subsunción en una sola y misma determinación constitucional” en la que, como señala Rodríguez Bereijo (2021: 107-108), incurría la STC 126/2019 sin que eso se acompañara, «a la luz de su propio acervo jurisprudencial, de la necesaria reflexión hermenéutica o argumentación constitucional que la sustente o explique»; *vid.* “El principio de capacidad económica en una encrucijada...”. El problema se agrava, además, si se tiene en cuenta que el fallo de la STC 182/2021 ni siquiera se fundamenta ya apelando al principio de no confiscatoriedad, por lo que la propuesta interpretativa de García Novoa supone una total dilución del principio de no confiscatoriedad en el de capacidad económica entendida como límite a la contribución a partir del cual, pese a lo que pretende el autor, solamente podría interpretarse que no cabe un gravamen que exceda del 100% de la capacidad económica gravada, que es, si acaso, lo que se deduce de la primera de dichas sentencias, pero no de la segunda.

(43) Nexa que se ha considerado siempre la prueba palmaria de que el objeto último de grava-

trrimonio resulta discriminatorio, esto no pasaría de ser un tratamiento indiferenciado de situaciones desiguales que no podría reputarse inconstitucional, o no, al menos, de acuerdo con la jurisprudencia del TC (44).

Conviene insistir, en cualquier caso, en que el auténtico problema que planteaba la determinación objetiva de la base imponible del IIVTNU no era que el gravamen resultara excesivo, sino que era desproporcionado, términos estos que no tienen idéntica extensión semántica, pues, aunque todo resultado excesivo sea desproporcionado, no necesariamente ocurre lo contrario. Como ya hemos señalado, esto sucedía si el gravamen efectivo se aproximaba al 60% de la materia imponible del IIVTNU como en el caso de la STC 182/2021, y, en mayor o menor medida, en cualesquiera otros donde el incremento real de valor fuese inferior al determinado de acuerdo con el método objetivo aplicable de forma legalmente imperativa (45), pero también, en realidad, cuando la relación entre ambas magnitudes era la inversa. En este supuesto también podía decirse que se producía objetivamente una injusta falta de proporcionalidad contraria al principio de capacidad económica, por mucho que esto no hubiese sido problemático en la práctica antes de la crisis inmobiliaria por ser en general ventajoso para los contribuyentes aisladamente considerados. En suma, mientras que la falta de proporcionalidad que prohíbe el principio de capacidad económica como criterio o medida de la contribución tiene un carácter relativo que conecta con las exigencias del principio de igualdad, la vetada por el principio de no confiscatoriedad es de carácter absoluto. Siendo así, la transgresión de aquel principio no tiene por qué llevar aparejada la de este otro, sin que quepa confundir sus respectivos ámbitos de eficacia para identificar en el primero un conveniente sucedáneo del segundo.

---

men de la imposición personal sobre el patrimonio neto es la renta del contribuyente y esta, a su vez, la potencial víctima de su teórico alcance confiscatorio.

(44) Tal y como recuerda el ATC 111/2015, de 23 de junio de 2015, «también hemos reiterado que la desigualdad por indiferenciación no está protegida constitucionalmente, de manera que el art. 14 CE se limita a prohibir la distinción infundada o discriminatoria, pero no consagra un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción de la norma, no existiendo en consecuencia un derecho subjetivo al trato normativo desigual (STC 183/2014, de 6 de noviembre, FJ 3, con cita de las SSTC 38/2014, de 11 de marzo, FJ 6; y 198/2012, de 6 de noviembre, FJ 13)».

(45) Cabe preguntarse, en tal sentido, si la conclusión del TC no debería haber sido la misma si el incremento real hubiese representado, por poner un ejemplo, un 60% del determinado objetivamente (en vez de un 46,62% como ocurría en el caso de autos), y la cuota tributaria resultante solo hubiese supuesto un gravamen efectivo del 45,83% del incremento real (en vez de un 58,99%). En tal hipótesis, el gravamen no habría sido excesivo para quienes entienden, por seguir el tantas veces citado precedente del TC alemán, que el umbral máximo de la tributación debería ubicarse en la mitad de la renta o de la riqueza en cada caso gravada, pero habría sido igualmente desproporcionado desde el punto de vista de la capacidad económica como medida de la contribución, cuyo carácter relativo debe conectarse, no con el principio de no confiscatoriedad, sino con el de igualdad. Si bien se aprecia, las normas que declara inconstitucionales la STC 182/2021, como cualesquiera otras que establezcan un método objetivo de determinación de bases imponibles o de cuotas tributarias, eran susceptibles de provocar distinto gravamen en situaciones de igual capacidad económica, lo que pugna, no sólo con el principio de capacidad económica, sino también con el de igualdad, por mucho que pueda aceptarse razonablemente este resultado cuando la aplicación de tal método tenga carácter voluntario.

En conclusión, a nuestro juicio puede decirse que de la jurisprudencia del TC relativa al IIVTNU únicamente se desprende que cualquier tributo puede adolecer de confiscatoriedad, pero no que dicho impuesto pudiera considerarse confiscatorio debido a la controvertida regulación de su base imponible, ni, menos aún, que el ITSGF o el IP merezcan tal consideración por razones análogas a las que condujeron a la definitiva declaración de nulidad de dicha normativa; razones que, por lo demás, no suponen una convalidación de las que habían servido al TC para formular una peculiar declaración de inconstitucionalidad sin nulidad en sus pronunciamientos sobre el IIVTNU anteriores a la definitiva STC 182/2021, sino su corrección (46).

#### **4. ¿CABE EXTRAPOLAR SIN MATICES AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EL CRITERIO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL CARÁCTER NO CONFISCATORIO DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS?**

##### **4.1. Un resquicio que deja abierto la STC 149/2023 al debate sobre el presunto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto**

En nuestra opinión, una lectura crítica de la jurisprudencia del TC relativa a la regulación de la base imponible del IIVTNU como la que hemos realizado en el apartado anterior y, lógicamente, su sentencia 149/2023 sobre el ITSGF, deberían ser suficientes para desechar cualquier reproche de confiscatoriedad dirigido al IP. Mucho nos tememos, sin embargo, que los detractores de este impuesto no van a cejar en el empeño de demostrar lo contrario, siquiera sea buscando apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos relativa al derecho de propiedad que también suele invocarse a tal fin, por discutible que esto sea (47). De hecho, el TC no solo

---

(46) Pronunciamientos que, lógicamente, quedan totalmente superados por el de esta sentencia, con independencia de si podían considerarse “interpretativos”, como entienden Caamaño Anido y Caamaño Domínguez (2023: 21-23), o no, como considera, en cambio, Palao Taboada (2017: 21), quien critica tan peculiar declaración de inconstitucionalidad y señala la perplejidad mostrada por la doctrina al respecto.

(47) El TC también se refiere a esta jurisprudencia en su sentencia 126/2019, pero rechaza su consideración en la posterior STC 182/2021, lo que tampoco ha impedido a autores como García Novoa (2023: 34-36) o Gorospe Oviedo (2023: 182) aducirla como posible basamento para cuestionar la legitimidad del ITSGF y, cabe suponer, del IP. Sin embargo, conviene tener en cuenta que los casos analizados en las sentencias del TEDH que invoca el primero de estos autores, o bien no tienen que ver con la regulación de un tributo, sino con la inexistencia de compensación por retrasos de la Administración en la devolución de ingresos tributarios (STEDH de 3 de julio de 2003, asunto *Buffalo Srl. contra Italia*), o bien se refieren a impuestos recayentes sobre determinadas rentas con un tipo de gravamen muy próximo al 100% y que, además, tenían un carácter real e instantáneo (SSTEDH de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M. contra Hungría* y de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. contra Hungría*), es decir, gravámenes que, con toda seguridad, también declararían inconstitucional el TC sin necesidad siquiera de basarse en la jurisprudencia del TEDH y que poco tienen que ver con un gravamen moderadamente progresivo sobre patrimonios elevados como los que grava el ITSGF o incluso sobre patrimonios con un valor menos significativo que también sujeta a gravamen el IP.

tiene pendiente de resolución un recurso de inconstitucionalidad anterior a la implantación del ITSGF y, por tanto, a la STC 149/2023, contra el artículo 66 y la disposición derogatoria primera de la Ley 11/2020, sino que parece haber en curso alguna otra iniciativa para residenciar también el debate ante el TC por la vía de la cuestión de inconstitucionalidad (48).

Pues bien, aunque quepa augurar fundadamente a dicho recurso de inconstitucionalidad la misma suerte desestimatoria, conviene tener en cuenta que la STC 149/2023 no permite negar taxativamente el posible alcance confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto, pues desestima esta alegación en relación con el ITSGF, finalmente, por entender que «el letrado autonómico no razona nada sobre el eventual agotamiento de la fuente de capacidad económica gravada» por dicho impuesto, concluyendo, en consecuencia, que la impugnación no podía prosperar, simplemente, «por falta de carga alegatoria». Siendo así, cabe entender que la sentencia no cierra la puerta a la posibilidad de demostrar que, a diferencia del ITSGF, un impuesto con vigencia indefinida como el IP sí puede tener un efecto confiscatorio sobre el patrimonio, siquiera sea a largo plazo. Se trata, en cualquier caso, de un riesgo que no descartan algunos autores que no han dudado de la constitucionalidad de aquel impuesto desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria (49) o que se pronuncian abiertamente a favor del mantenimiento de este otro aun rechazando, como el TC, que su materia imponible sean las rentas del capital y no este en sí mismo considerado (50).

En teoría, tal resultado podría darse en un número significativo o no anecdótico de casos debido a la regulación de los elementos de cuantificación del IP y, en particular, al establecimiento de unos tipos nominales de gravamen lo suficientemente elevados como para ir mermando de forma paulatina el patrimonio neto de acuerdo con el mismo planteamiento del recurso que dio lugar a la STC 149/2023. Es decir, aunque tal plan-

---

(48) Nos referimos al recurso contencioso-administrativo presentado o que tenía previsto presentar ante la Audiencia Nacional, ya con posterioridad a la STC 149/2023, la organización empresarial Foment del Treball Nacional en el que, según información periodística [[https://www.larazon.es/economia/foment-lleva-audiencia-nacional-que-tributacion-conjunta-patrimonio-irpf-supere-50-ingresos\\_20240108659bd6b0cf86730001d22ebf.html](https://www.larazon.es/economia/foment-lleva-audiencia-nacional-que-tributacion-conjunta-patrimonio-irpf-supere-50-ingresos_20240108659bd6b0cf86730001d22ebf.html)], (consultada el 10/01/24) se solicita el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad en similar sentido. Según figura en la página web de dicha organización [<https://www.foment.com/es/foment-presenta-recurso-inconstitucionalidad-contra-impuesto-patrimonio-sala-contencioso-administrativo-audiencia-nacional/>], (consultada el 10/01/24) ya se hizo en otro recurso contencioso-administrativo presentado en la AN en mayo de 2023 cuya suerte desconocemos.

(49) Así, Varona Alabern, J. E. y Arranz De Andrés, C. (2023: 45-46), quienes concluyen, en relación con el ITSGF, que este impuesto no vulnera el principio de capacidad económica pero solo que no es confiscatorio por su carácter temporal, lo que supone admitir, tácitamente al menos, que sí puede llegar a serlo el IP debido a su efecto recurrente sobre el patrimonio.

(50) Así, señala Alonso Madrigal (2022: 168-170) que considerar que la capacidad económica gravada por el IP es la renta, y no el patrimonio, como presuponen normalmente los detractores de la imposición patrimonial, «ha hecho que se dejen generalmente de lado las consideraciones relativas al eventual alcance confiscatorio del IP sobre el propio patrimonio», que habría de determinarse, en su opinión, «teniendo presente el carácter recurrente, no simplemente periódico, del IP», llegando a proponer este autor, incluso, una fórmula de corrección distinta mediante el establecimiento de un límite acumulado al gravamen del patrimonio.

teamiento sea insuficiente para argumentar el carácter confiscatorio de un impuesto temporal como el ITSGF, no debe descartarse axiomáticamente en relación con la aplicación recurrente del IP, al menos en aquellos casos en los que las restricciones al límite de la cuota íntegra del IP que establece el artículo 31 de su ley reguladora agudicen, según suele argumentarse, dicho efecto.

Dado el carácter temporal del ITSGF, resulta lógico que la cuestión no se suscitara en el recurso resuelto por la STC 149/2023, aunque no lo sea tanto que se rehuyera en el debate sobre los efectos del ajuste de la cuota íntegra previsto, a imagen y semejanza de dicho precepto de la LIP, en el artículo 3.Doce de la Ley 38/2022. Con todo, el TC adopta en su sentencia un criterio que, llegado el caso, deberá tenerse sin duda en cuenta, y es que, como sabemos, descarta los tipos nominales de gravamen como parámetro cuantitativo a la hora de evaluar el efecto del ITSGF sobre el patrimonio, aunque adopte de manera equivocada este criterio a efectos de analizar la posible vulneración del principio de capacidad económica y no el de confiscatoriedad. En cualquier caso, como señala la sentencia, «[e]l análisis de si los tipos de gravamen del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas son excesivos, como postula el letrado autonómico, debe atender a los tipos de gravamen efectivos, que no solo dependen de la tarifa de gravamen, sino del resto de elementos de cuantificación del tributo». De manera que, para el TC, la incidencia sobre el patrimonio del impuesto debe calibrarse «a la vista de la proporción que guarda la cuota a ingresar respecto del valor del patrimonio neto», debiendo tenerse en cuenta, además, «que el legislador dispone de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, en concreto, para fijar la cuantía de la obligación tributaria, según criterios de razonabilidad y proporcionalidad [STC 67/2023, de 6 de junio, FJ 4.a)]», criterio este que no debe despreciarse, como veremos, a la hora de enjuiciar los efectos del artículo 31 LIP.

Pues bien, mediante un ejercicio de argumentación empírica tan básico como el empleado en el recurso, –aunque, por esto mismo, suficiente para refutarlo–, el TC esgrime a tal fin en su sentencia los datos sobre los tipos efectivos del IP que presentó el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria de 2022*, tipos que no solo no rebasan un 0,5% para ninguno de los tramos de base liquidable que contempla la escala de gravamen del ITSGF, sino que, además, descienden a medida que se incrementa la misma. Esto, como luego se señalará, se debe principalmente al ajuste de la cuota íntegra derivada del artículo 31 LIP, pero también, en buena medida, al mero impacto estadístico de la bonificación del impuesto por parte de la Comunidad de Madrid (51). Conviene, por ello, realizar un análisis un poco más exhaustivo de las estadísticas del impuesto a fin de despejar toda sombra de duda sobre un posible alcance confiscatorio del IP debido a su aplicación recurrente en una perspectiva de largo plazo.

---

(51) Como señalan los sucesivos análisis estadísticos del IP elaborados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública a partir de los datos de declarantes del impuesto de la AEAT; *vid. p.e., El Impuesto sobre el Patrimonio en 2020. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*: 4, donde se explica por qué se cruzan las curvas de base liquidable y de cuota a ingresar del gráfico 7.

#### 4.2. ¿Avalan las estadísticas del Impuesto sobre el Patrimonio la tesis de su eventual carácter confiscatorio a largo plazo?

Una crítica que podría dirigirse a la STC 149/2023 es que el único dato que utiliza para refutar la alegación de confiscatoriedad formulada en el recurso que resuelve es el relativo a los tipos efectivos del IP resultantes de dividir la cuota a ingresar entre la base liquidable y, además, sin ningún tipo de matización atenta a todos los elementos del impuesto que lo condicionan, si bien una vez sentado que la materia imponible susceptible de confiscación no es la renta, sino el patrimonio, tal dato resultaba más que suficiente, a nuestro juicio, para desechar el alcance confiscatorio de un impuesto como el ITSGF que, además de que solo afecta a los contribuyentes del IP con los patrimonios más elevados, tiene una vigencia temporal de dos años, al menos de momento (52).

De ello no se sigue, sin embargo, que no pueda y deba realizarse un análisis más amplio de la información estadística del IP, al menos si se pretende despejar una duda más difícil de despejar como la que suscita el epígrafe de este apartado. A tal fin, mostraremos a continuación de forma gráfica algunos datos adicionales extraídos de los análisis estadísticos del IP correspondientes a los períodos comprendidos entre 2011 (año en el que se recuperó el impuesto tras el paréntesis de tres años en los que permaneció totalmente bonificado por el propio Estado), y 2020 (último de los ejercicios respecto de los que ya se ha elaborado dicho análisis por parte del Ministerio de Hacienda y Función Pública) (53). En nuestra modesta opinión, tales datos demuestran de una forma meridiana que la normativa del IP, lejos de ser susceptible de provocar efectos confiscatorios sobre el patrimonio de sus contribuyentes con un alcance constitucionalmente relevante, muestra algunos defectos que le restan virtualidad como impuesto al servicio de una mayor equidad del sistema tributario.

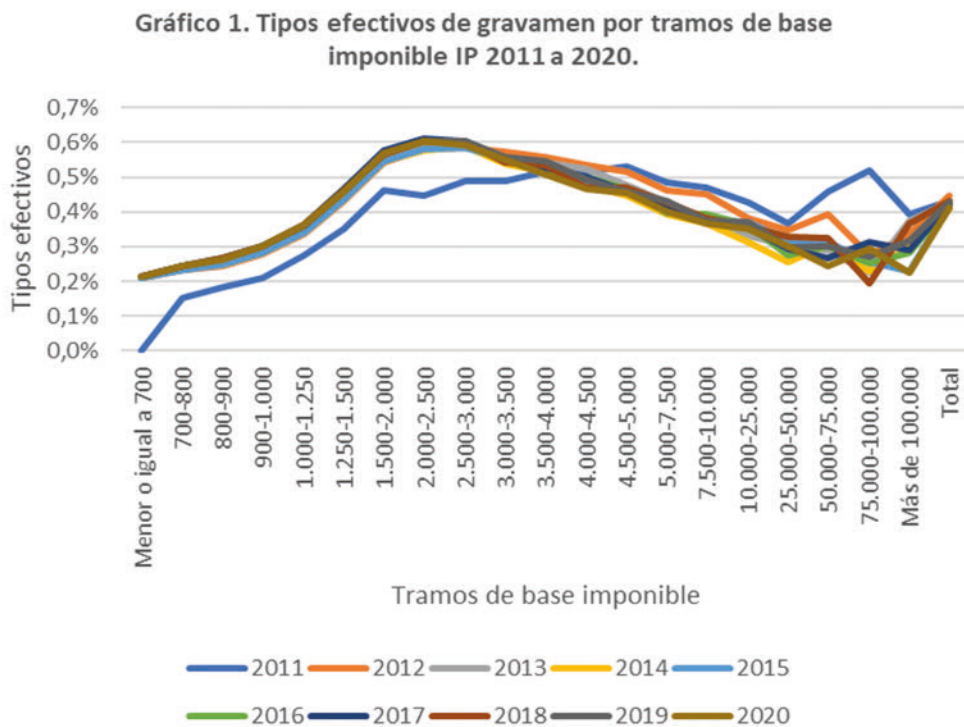
Comenzando por el único dato que, según lo dicho, toma en consideración la STC 149/2023, el tipo efectivo total del IP se sitúa ligeramente por encima de un pírrico 0,4% en todos los ejercicios considerados, como se desprende del gráfico 1 siguiente. Por otra parte, aunque los más representativos tipos efectivos por tramos de base imponible muestran una tendencia creciente hasta situarse en el entorno del 0,6% para bases imponibles comprendidas entre 2.000.000 € y 3.000.000 €, este porcentaje tampoco puede considerarse, desde luego, desmesurado. Es más, dichos tipos, como ponen de manifiesto los datos que aporta la propia STC 149/2023, disminuyen para contribuyentes con bases imponibles más elevadas, es decir, los potencialmente sujetos al ITSGF, situándose

---

(52) Recuérdese que el ITSGF se aplica, en principio, en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor (art. 3.Veintisiete, Ley 38/2022), es decir, 2022 y 2023, si bien se prevé que al término de dicho período de vigencia, el Gobierno efectuará una evaluación para valorar los resultados del impuesto y proponer, en su caso, su mantenimiento o supresión (art. 3.Veintitrés, Ley 38/2022).

(53) Los gráficos se han elaborado a partir de datos extraídos de los cuadros y anexos estadísticos de los informes *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio* que se irán indicando en cada caso y que se encuentran disponibles en la siguiente web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: [[https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas\\_IP.aspx](https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_IP.aspx)] (consultada el 21/12/23).

incluso por debajo del tipo efectivo total en los tramos superiores de la base imponible agregada.

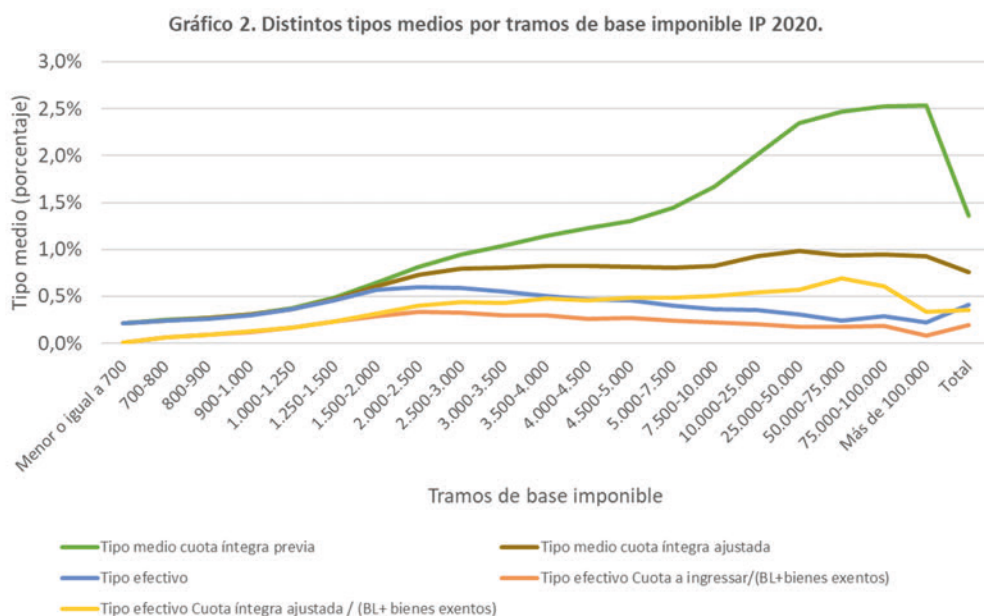


*Fuente:* Elaboración propia a partir de los análisis de datos del Impuesto sobre el Patrimonio publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (54).

Ahora bien, la marcada regresividad que muestra el gráfico es solo aparente, pues, como decíamos, se debe en gran medida al mero impacto estadístico de la bonificación total del impuesto en la Comunidad Autónoma de Madrid. Es evidente, por tanto, que, dicha bonificación tiene un distorsionador efecto estadístico que no permite calibrar adecuadamente cuál es el tipo efectivo correspondiente a los contribuyentes del resto de comunidades autónomas en las que sí se pagó efectivamente el impuesto en dichos ejercicios, dato que es, sin duda, mucho más revelador. Conviene tener en cuenta como tipos medios más representativos, por ello, los correspondientes a la cuota íntegra ajustada tras la aplicación del límite que establece el artículo 31 LIP, medida de la que, lógicamente, disfrutaron todos los contribuyentes del impuesto, sea cual sea su comunidad au-

(54) Datos extraídos de los Cuadros C13 (ejercicio 2011), C14 (ejercicios 2012 a 2014) y C16 (ejercicios 2015 a 2020) de los respectivos informes *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*.

tónoma de residencia, y que ya supone de por sí un notable allanamiento de la curva de tipos de gravamen a partir de los tramos intermedios de base imponible, convirtiendo a partir de ahí al IP en un gravamen, si no regresivo, sí prácticamente proporcional. Así lo demuestra la comparación de los tipos efectivos, los tipos medios resultantes de dividir la cuota íntegra ajustada entre la base liquidable y los tipos medios correspondientes a la cuota íntegra sin ajustar por tramos de base imponible que muestra el gráfico 2 siguiente (55).



*Fuente:* Elaboración propia a partir de los análisis de datos del Impuesto sobre el Patrimonio publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (56).

(55) Los únicos tipos que refleja este gráfico que proporciona directamente el análisis estadístico del impuesto de 2020 son los tipos efectivos, el resto se han calculado dividiendo el importe total de las correspondientes cuotas totales por tramos de base imponible entre la base liquidable total y, en su caso, el valor de los bienes y derechos exentos totales, por tramos de base imponible.

(56) Gráfico elaborado a partir de los siguientes datos de *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio 2020*: base imponible (anexo estadístico A.V), base liquidable (anexo estadístico A.VII), total bienes y derechos exentos (anexo estadístico A.III), tipos efectivos (cuadro C16), cuota íntegra antes de aplicar el límite conjunto con el IRPF (anexo estadístico A.VIII), cuota íntegra después de aplicar el límite conjunto con el IRPF (anexo estadístico A.X) y cuota a ingresar (anexo estadístico A.XII).

Como puede observarse, el tipo medio correspondiente a la cuota íntegra previa al ajuste del artículo 31 LIP alcanza un máximo de un 2,5% que, *ceteris paribus*, ya exigiría por término medio un nada despreciable período mínimo de 40 años de aplicación del impuesto para agotar el patrimonio de los contribuyentes que lo alcanzan (57). Pero lo realmente significativo es que el tipo medio correspondiente a la cuota íntegra ajustada, magnitud que es mucho más representativa de la auténtica incidencia del impuesto sobre el patrimonio de sus contribuyentes, al no reflejar todavía el impacto de la bonificación total en la Comunidad de Madrid, no supera en ningún tramo de base imponible un 1%. Aún más, si adoptamos la medida alternativa de la carga tributaria «consistente en dividir la cuota a ingresar entre la base imponible incrementada en el valor de los elementos exentos de los que se tiene información (vivienda habitual, bienes y derechos afectos a actividades económicas y participaciones societarias)» (58), los tipos medios resultantes se mantienen, en promedio, por debajo de un 0,5%, porcentaje que solo se supera ligeramente en algunos tramos superiores si en el dividendo de dicha operación, en vez de la cuota a ingresar, tomamos la cuota íntegra ajustada (59).

En definitiva, una vez eliminado el distorsionador impacto estadístico de la bonificación total aplicable en la Comunidad de Madrid durante todo el período considerado, tampoco parece que los datos del impuesto muestren un potencial alcance confiscatorio generalizado sobre el valor del patrimonio gravado, ni siquiera en el muy largo plazo, como confirma, además, la evolución de los tipos medios totales en el período 2011-2020 que presenta el siguiente gráfico 3.

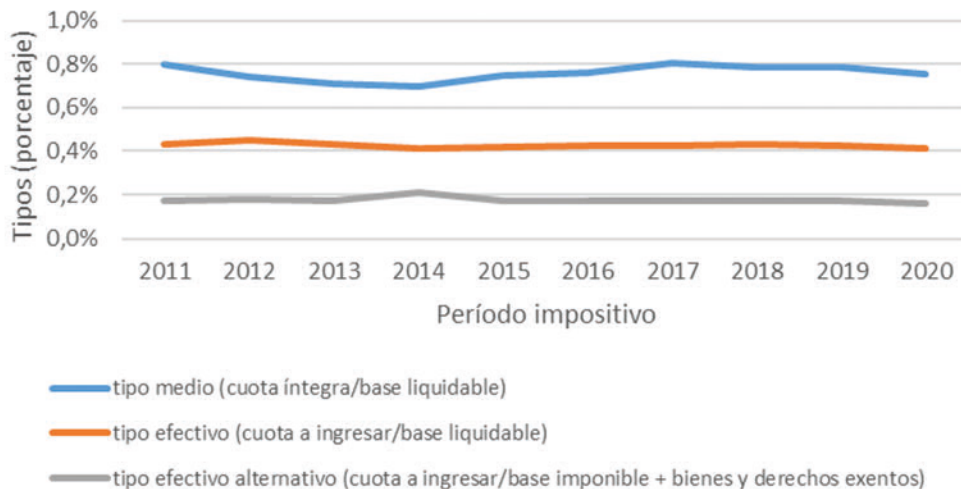
---

(57) Lógicamente, este tipo medio máximo, como, en general, todos los contemplados en el gráfico pueden variar de unas comunidades autónomas a otras según la escala de gravamen aplicable y el mayor o menor peso de cada una de ellas en las magnitudes agregadas del impuesto teniendo en cuenta todo el territorio financiero común. Téngase en cuenta, no obstante, que el intervalo de tipos máximos de gravamen fue 2,5-3,75 y que el tipo máximo aplicable en la comunidad autónoma con mayor peso en la base agregada, es decir, la de Madrid, era del 2,5%, siendo su tipo medio total en el período impositivo 2020 de un 0,97%, el mayor de todas las comunidades autónomas, como puede comprobarse en *El Impuesto sobre el Patrimonio en 2020. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, NIPO 137-23-081-8, pág. 63, gráfico 12.

(58) En definición tomada de *El Impuesto sobre el Patrimonio en 2020. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio* (NIPO: 137-23-081-8), pág. 39.

(59) El notable impacto sobre la equidad del impuesto de las mencionadas exenciones y, significativamente, de la aplicable a las denominadas empresas familiares fue puesta de manifiesto en el *Libro Blanco sobre la Reforma del Sistema Tributario* (2022: 681 y ss.) en el que se propone su revisión; véase, a este respecto, el comentario de Ruiz Almendral (2022: 141).

**Gráfico 3. Evolución tipo medio, tipo efectivo y tipo efectivo alternativo IP 2011-2020.**



*Fuente:* Elaboración propia a partir de los análisis de datos del Impuesto sobre el Patrimonio publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (60).

Se trata, en cualquier caso, de porcentajes que no exceden de los tipos de gravamen que pueden llegar a soportar los inmuebles urbanos sujetos al IBI, es decir un impuesto patrimonial de carácter real que, a diferencia del IP, no recae sobre el valor neto de los bienes gravados, no cuenta con ningún mínimo exento, del que no están exentas las viviendas habituales ni los inmuebles afectos a actividades económicas y que se aplica con independencia del volumen del patrimonio neto global y de la renta anual del contribuyente, pudiendo alcanzar un 1,30% de su valor catastral (art. 72.1 y 3 TRLRHL). En definitiva, si el IBI que es en la práctica un impuesto sobre el patrimonio bruto para la inmensa mayoría de los propietarios del país cuyo único activo relevante es su vivienda habitual no es un impuesto confiscatorio, tal y como declaró la STC 233/1999, de 16 de diciembre, difícilmente puede achacarse tal vicio de inconstitucionalidad al IP a la vista de los datos hasta ahora comentados.

La conclusión de que el IP no tiene alcance confiscatorio con carácter general puede extenderse, a nuestro juicio, a aquellos casos, cuya incidencia práctica no reflejan las estadísticas del impuesto aquí utilizadas, en los que, teóricamente al menos, el límite a la cuota íntegra del artículo 31 LIP, dadas las restricciones a este ajuste que contempla su regulación (61), no

(60) Gráfico elaborado a partir de los apartados 3.4 y 3.5 de *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio* (ejercicios 2011 a 2020).

(61) Nos referimos a la exclusión del cómputo requerido para determinar el importe de la reducción de la parte de la cuota íntegra del IP correspondiente a elementos patrimoniales no susceptibles de generar rendimientos por naturaleza o por destino (elementos patrimoniales im-

impide que el contribuyente se vea abocado, por insuficiencia de renta coetánea para hacer frente al pago del impuesto en uno o varios periodos, a desprenderse de bienes o derechos de su patrimonio o a endeudarse en detrimento, igualmente, de su valor neto, supuestos en los que el alcance confiscatorio del impuesto, según suele aducirse, sería indiscutible (62).

Dicha tesis, que, si bien se aprecia, presupone que el IP no es un impuesto en general confiscatorio, sino solo en determinados casos, parte, lógicamente, de que su potencial efecto en este sentido debe evaluarse, sea cual sea su fuente, atendiendo a la renta contemporánea del contribuyente que contempla dicho precepto de la LIP como parámetro de referencia para calcular el ajuste de la cuota íntegra. La simple existencia de esta medida constituiría una prueba palmaria, a modo de interpretación auténtica, de que, para el legislador, todo gravamen conjunto entre IRPF e IP que supere un 60% de la renta periódica del contribuyente debería reputarse confiscatorio. Es evidente, sin embargo, que, aunque la STC 149/2023 no se ha pronunciado específicamente sobre tales hipótesis en relación con el ITSGF, su criterio acerca de cuál es el objeto del posible alcance confiscatorio de este impuesto, es decir, el patrimonio, también resulta suficiente para refutar el argumento, sin que puedan confundirse los problemas de liquidez que claramente persigue mitigar dicho precepto con los de confiscatoriedad (63).

Con todo, interesa poner de manifiesto que ni siquiera en hipótesis extremas como las que han planteado recientemente Caamaño Anido y Caamaño Domínguez (2023) parece que pueda producirse una merma significativa del patrimonio en el largo plazo. Así, aun suponiendo que casos como los que plantean dichos autores son, según afirman, muchos y frecuentes en la práctica (64), lo cierto es que si se calculan los tipos efectivos de gravamen

---

productivos), ya sea por el límite a la reducción de un 80% determinante del señalado impuesto mínimo; *vid.* en este sentido, por ejemplo, García Dorado (2001: 17 de 25), Vega Borrego y Martínez Sánchez (2013: 160) o Gorospe Oviedo (2023: 181), quien se refiere a estas dos restricciones como un doble “impuesto mínimo”.

(62) Así lo han mantenido recientemente, con ejemplos que luego comentaremos, Caamaño Anido y Caamaño Domínguez (2023).

(63) El *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 676) propone mantener los topes sobre la cuota íntegra del IP por razones de liquidez, dado su carácter anual y recurrente, aunque también porque quiere evitar incurrir en una “carga fiscal excesiva”, en línea con la opinión mayoritaria de la doctrina a este respecto. En este sentido, incluso cuando se acepta que el IP recae sobre el patrimonio, suele matizarse que se trata de un impuesto que se paga con renta (*vid.*, p.e., Ruiz Almen-dral, 2022: 130), afirmación que resulta cuando menos equívoca, pues lo mismo ocurre en relación con cualquier tributo que no grave la renta y, significativamente, en el caso de los impuestos periódicos de carácter patrimonial, como el IBI o el IVTM que, para la mayoría de sus contribuyentes, constituyen, *de facto*, auténticos impuestos sobre el patrimonio, además bruto, no neto como el IP.

(64) Lo cierto es que ni los autores sustentan tal afirmación con ningún tipo de datos, ni podemos refutarla aquí por la misma razón, pero a nuestro juicio puede dudarse razonablemente, en cualquier caso, de que se trate de supuestos que respondan a lo que el Abogado del Estado denomina un “patrimonio tipo” en sus alegaciones al recurso resuelto por la STC 149/2023. Si así fuera, no nos cabe ninguna duda de que se habrían planteado al respecto más supuestos de este tipo ante los Tribunales y de que se habría elevado alguna cuestión de inconstitucionalidad al TC, lo que no nos consta más allá de algunos intentos que se dieron infructuosamente hace ya más de dos décadas en los que la Audiencia Nacional desestimó el carácter confiscatorio del gravamen mínimo por IP (sentencias de 8 de junio de 2000, rec. 02/569/1996, de 29 de junio de 200, rec. 02/1211/1997, y de 24 de julio de 2000, rec. 02/560/1996), algo

correspondientes se alcanza la conclusión de que la incidencia del impuesto sobre el valor del patrimonio neto en cada caso considerado es escasamente significativa. Dichos tipos se encuentran, en cualquier caso, en el entorno o, en algún caso, incluso por debajo de la media correspondiente a los tramos de base imponible en que se ubicarían los contribuyentes de sus ejemplos de acuerdo con las estadísticas del impuesto antes mostradas, por lo que tampoco parece que puedan llegar a incidir sobre su patrimonio con un alcance confiscatorio en el largo plazo (65).

En cualquier caso, si cabe cuestionar razonablemente el alcance confiscatorio del IP en hipótesis extremas como las que plantean los citados autores, en mayor medida cabrá hacerlo en la normalidad de los casos de la que son representativas las medias estadísticas del IP. Ciertamente, según la jurisprudencia del TC, «la doctrina de la normalidad de los casos “no permite afirmar que una norma no es inconstitucionalidad (*sic*) por el mero hecho

---

que fue acerbamente criticado por García Dorado (2002: 1188), quien entendía que había suficientes razones, ya en aquellos tiempos, «a favor de la conveniencia de solicitar que el Tribunal Constitucional se pronuncie acerca de si las excepciones al tipo conjunto de la cuota íntegra por renta y patrimonio violan el principio de no confiscatoriedad tributaria», algo que no parece haber sucedido hasta la fecha. En cualquier caso, como puede comprobarse consultando el trabajo de Caamaño Anido y Caamaño Domínguez, los tres supuestos que plantean son casos muy extremos en los que, para alcanzarse un gravamen por IP desproporcionado respecto de la renta coetánea, deben combinarse la existencia de un patrimonio bastante elevado, pues sólo así alcanza la cuota íntegra del IP un importe mínimamente significativo en comparación con la renta periódica en cada caso acreditada, y una reducción de esta, en sentido contrario, a la mínima expresión, situación esta, sea o no frecuente, en la que el problema es de liquidez, no de ausencia de capacidad económica ni de confiscatoriedad sobre la gravada.

(65) En la que es, seguramente, la más extrema de las tres hipótesis que plantean, la de un contribuyente receptor de rendimientos netos del trabajo por importe de 18.000 € titular del derecho de nuda propiedad sobre un único inmueble, adquirido en herencia por un más que estimable valor de 3.000.000 de euros, y de un depósito bancario valorado en 20.000 € que no genera rendimientos, si aplicamos exclusivamente la normativa estatal para la liquidación de ambos impuestos, la suma de la cuota íntegra del IRPF (1.460,25 €) y de la cuota íntegra del IP (21.283,38 €) calculadas por dichos autores superaría al importe de la renta periódica del contribuyente, resultado que, en su opinión, sería a todas luces confiscatorio (Caamaño Anido y Caamaño Domínguez, 2023: 14 de 22). Ahora bien, si se tiene en cuenta, aunque no lo hagan los autores, que el de la nuda propiedad es un caso sobre el que la Dirección General de Tributos ha confirmado recientemente el criterio de que no se trata de un derecho improductivo por naturaleza que deba excluirse a efectos del artículo 31.1 LIP (Resolución de la DGT V1360-22, de 14 de junio de 2022), –lo que supone, en definitiva, que en un caso como el descrito podría aprovecharse la reducción de la cuota íntegra en toda su extensión por un importe de 11.942,55 €–, la cuota reducida del IP sería, si nuestros cálculos no son erróneos, de 9.340,75 €, cantidad que representaría en el ejemplo tan solo un 0,31% del valor del patrimonio neto, de tal manera que la aplicación recurrente del impuesto solo alcanzaría a esquilmarlo totalmente, *ceteris paribus*, tras un período aproximado de 300 años. Algo similar ocurre en los otros dos ejemplos presentados por dichos autores, donde se comprueba que el gravamen efectivo que soportarían los contribuyentes solo alcanzaría, respectivamente, un 0,44% y un 0,12% del valor neto de su patrimonio, es decir, porcentajes que se sitúan en el entorno de los tipos efectivos correspondientes en promedio a los tramos de base imponible en los que se ubican o incluso por debajo, sin que quepa augurar en ninguno de los dos ejemplos, además, dificultades de liquidez para hacer frente al pago del impuesto, dada la naturaleza de la mayor parte de los elementos patrimoniales que lo conforman según el enunciado fáctico propuesto (activos financieros).

de que ésta no lesione derechos fundamentales “en la mayor parte de los casos” que regula, dado que la vulneración de la Constitución no puede depender de un dato puramente estadístico”, sino que lo que afirma con base en dicha doctrina es «que no puede fundarse la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la Ley o, dicho de otro modo, que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las Leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma (SSTC 70/1991, de 8 de abril, FJ 7; 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6)» (66).

En tal sentido, resulta cuando menos muy dudoso que la aplicación recurrente del IP pueda dar lugar a que no sean “excepcionales o patológicos” los supuestos en los que el impuesto resulte confiscatorio en un sentido constitucionalmente relevante, debiendo tenerse en cuenta, además, que los casos en los que el artículo 31 LIP no impide que la suma de las cuotas íntegras del IP y del IRPF supere el 60% de la base liquidable de este impuesto, o incluso la rebase, no son casos no previstos ni queridos razonablemente por la LIP. No puede ignorarse, además, que, según doctrina consolidada del TC que huelga comentar aquí una vez más, el legislador puede ponderar la función social de la propiedad en la regulación de los tributos (lo que justifica el tratamiento dado en dicho precepto al patrimonio improductivo), ni, por otra, que la LIP también explicita claramente en su exposición de motivos la razón, basada en motivos de equidad, por la que se introdujo el denominado impuesto mínimo, es decir, evitar «que la tributación de importantes patrimonios se diluya a través de la configuración estable o transitoria de una base imponible nula o insignificante en el IRPF». Se trata sin duda, en suma, de finalidades que puede apreciar y plasmar en la norma el legislador de acuerdo con el amplio margen de libertad que le reconoce el TC en la configuración de los tributos, «en concreto, para fijar la cuantía de la obligación tributaria, según criterios de razonabilidad y proporcionalidad» (STC 67/2023, de 6 de junio, FJ 4 a).

Nos parece indiscutible, en cualquier caso, que las estadísticas del IP demuestran que, en la normalidad de los casos, el impuesto grava el patrimonio neto de sus contribuyentes de acuerdo con una regulación en la que cabe apreciar «la debida conexión de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria (en los tributos variables, base imponible y tipo de gravamen) respecto del hecho imponible y su función retrospectiva» [STC 182/2021; fundamento jurídico 4.B).b], doctrina esta que no permite cuestionar la adecuación del impuesto al principio de capacidad económica como criterio de la contribución (67), ni, aún menos, al de interdicción del alcance confiscatorio del sistema tributario, sobre todo porque, como hemos visto, la progresividad del impuesto se ve muy atenuada en favor de los patrimonios

---

(66) STC 113/2006, de 5 de abril (RTC 2006,113), fundamento jurídico 9°.

(67) Si acaso, el principio de capacidad económica podría aducirse, en conexión con el de igualdad, para cuestionar la razonabilidad del criterio de valoración de algunos bienes o derechos como los de naturaleza inmobiliaria. Sabido es, aun así, que la STC 295/2006, de 11 de octubre (RTC 2006,295) eludió abordar la inconstitucionalidad de la regla de valoración de inmuebles del artículo 10.1 LIP con ocasión de la cuestión de inconstitucionalidad relativa a la remisión a dicho precepto del párrafo primero del artículo 34.b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, para lo que se basó en el distinto objeto de ambos tributos; *vid.* al respecto, el análisis crítico de López Espadafor, L. M. (2007): “La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad”; *Quincena Fiscal*, núm. 12.

más elevados debido, precisamente, a la aplicación del artículo 31 LIP, pese a sus teóricas deficiencias (68).

Dicha conclusión se ve reforzada, además, por algunos datos estadísticos adicionales, comenzando por los relativos al número de declarantes (gráfico 4) y a su distribución por tramos de base imponible (gráfico 5), datos que demuestran que la aplicación del 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.

**Gráfico 4. Evolución del número de declarantes por tramos de base imponible períodos impositivos 2011-2020.**



*Fuente:* Elaboración propia a partir de los análisis de datos del Impuesto sobre el Patrimonio publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (69).

El incremento sostenido del número de declarantes que refleja el anterior gráfico 4 no es, ciertamente, un dato por sí mismo muy significativo. Y ello por dos razones: en primer lugar, porque no es necesariamente el resultado de un aumento de la riqueza de los nuevos contribuyentes, sino que, como ocurre en el caso del anormal incremento que se produjo entre los ejercicios 2011 y 2012, puede deberse a simples cambios en la normativa del impuesto (70);

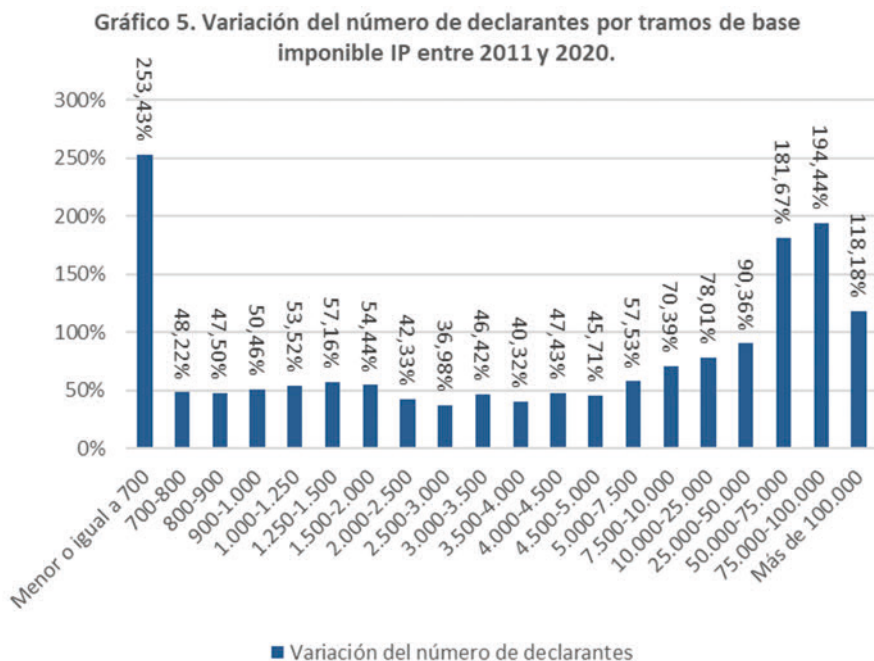
(68) Resulta muy llamativo, en este sentido, que el recurso de inconstitucionalidad contra el ITSGF presentado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid rehuyera el debate acerca de la suficiencia del límite conjunto al gravamen de la renta y del patrimonio para corregir el denunciado alcance confiscatorio de dicho impuesto.

(69) Gráfico elaborado a partir de los cuadros C01 de *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio* (ejercicios 2011 a 2020).

(70) Como se señala en *El Impuesto sobre el Patrimonio en 2012. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*, pág. 9, en los siguientes términos: «En el ejercicio 2012, el número de declarantes del IP fue de 173.505, cifra superior en 43.289, en términos absolutos, y en el 33,2%, en términos relativos, a la del ejercicio anterior. La mayor parte de este crecimiento,

en segundo lugar, porque, como cabe suponer, los nuevos declarantes se incorporan por la parte baja de la base imponible, por lo que poco indica este dato acerca de la posible incidencia del impuesto en el largo plazo sobre los contribuyentes que ya lo eran con anterioridad.

Lo realmente significativo es, en cambio, la variación en el número de declarantes incluidos en los distintos tramos de base imponible, tal y como muestra el siguiente gráfico 5, del que cabe deducir que entre 2011 y 2020 se experimentó un incremento en todos ellos cuya causa no puede ser razonablemente otra que un desplazamiento ascendente de los contribuyentes a lo largo de la escala a consecuencia de un aumento de su riqueza, efecto que se aprecia particularmente en los tramos superiores.



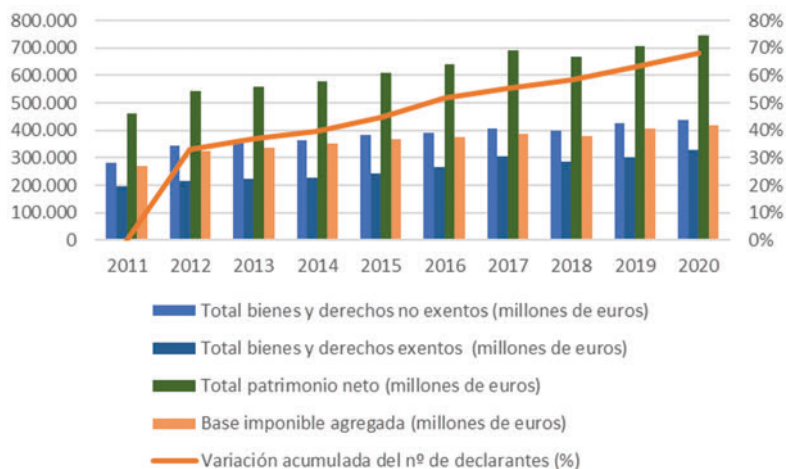
*Fuente:* Elaboración propia a partir de los análisis de datos del Impuesto sobre el Patrimonio publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (71).

31,4 puntos porcentuales, se localizó en las CCAA de Cataluña (16,8 puntos porcentuales), Comunidad Valenciana (10,5 puntos porcentuales) e Illes Balears (4,1 puntos porcentuales). En los tres casos las fuertes variaciones se deben a cambios normativos que se introdujeron a partir del ejercicio 2012. Así, como ya se comentó, Cataluña reguló un mínimo exento de 500.000 euros, mientras que en 2011 se aplicó el límite establecido con carácter general de 700.000 euros, y en la Comunidad Valenciana e Illes Balears se suprimió la bonificación general del 100% aplicable en 2011».

(71) Gráfico elaborado con los datos de declarantes por tramos de base imponible según anexos estadísticos A.II (total bienes y derechos no exentos) de *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio* (ejercicios 2011 a 2020). El número total de declarantes muestra ligeras diferencias con el dato total de declarantes que muestra el análisis estadístico.

Así lo confirmaría, además, el hecho de que el incremento del número de declarantes fue acompañado en el período considerado de un aumento igualmente sostenido del patrimonio, tanto exento como no exento, y de la base imponible total (gráfico 6). Este incremento también se aprecia por tramos de base imponible en una comparación entre el primer y el último ejercicio del período considerado (gráfico 7).

Gráfico 6. Evolución del patrimonio y de la base imponible total IP 2011 a 2020

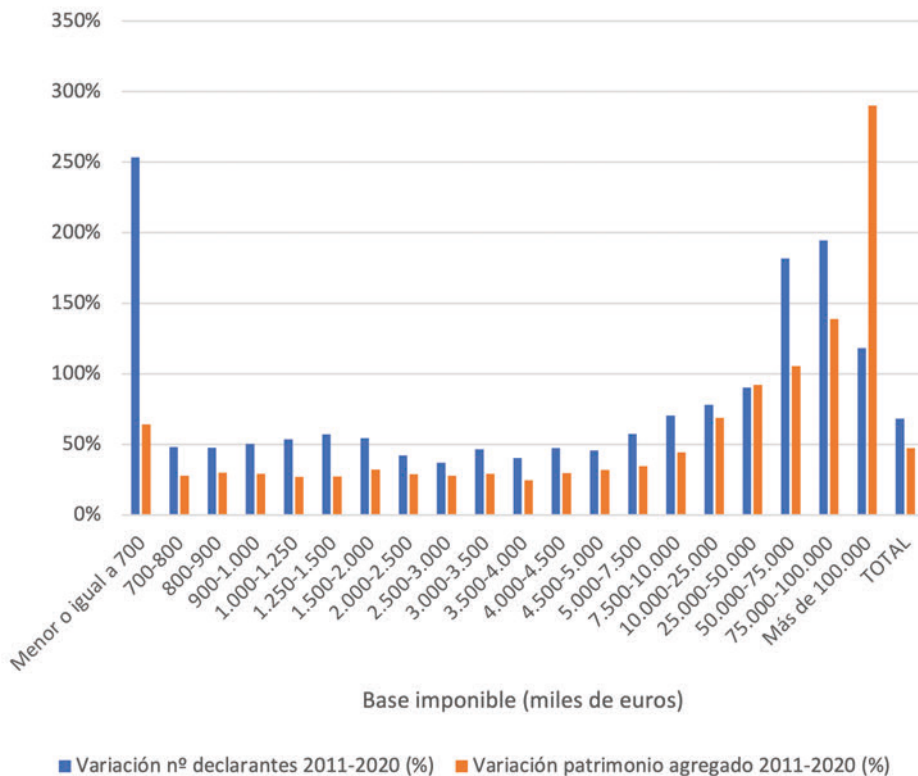


Fuente: Elaboración propia a partir de los análisis de datos del Impuesto sobre el Patrimonio publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (72).

(72) Gráfico elaborado a partir de los siguientes datos de *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio* (ejercicios 2011 a 2020): número de declarantes (cuadros C01), total bienes y derechos no exentos (anexos estadísticos A.II), total bienes y derechos exentos (anexos estadístico A.III), deudas deducibles (anexo estadístico A.IV), base imponible (anexo estadístico A.V). A fin de comparar magnitudes monetariamente homogéneas se han actualizado los valores correspondientes a cada ejercicio según las estadísticas del IP tomando como referencia las medias anuales del IPC. Base 2021 según las estadísticas del Instituto Nacional de Estadística [<https://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=50934&L=0>]. Los coeficientes de actualización aplicados son los siguientes:

Año	Coficiente
2011	1,0718
2012	1,0462
2013	1,0317
2014	1,0332
2015	1,0384
2016	1,0405
2017	1,0206
2018	1,0037
2019	0,9968
2020	1,0000

**Gráfico 7. Variación del patrimonio agregado por tramos de base imponible IP entre 2011 y 2020.**

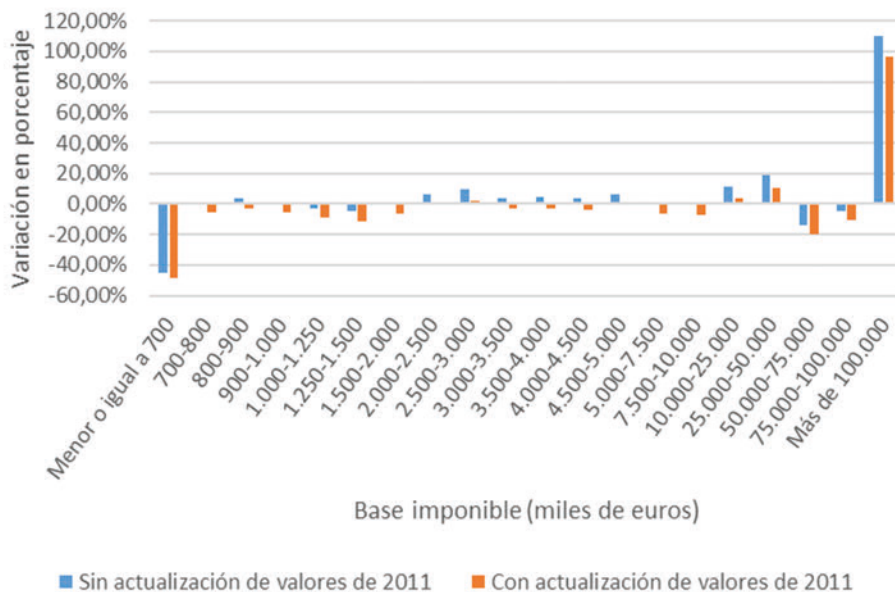


*Fuente:* Elaboración propia a partir de los análisis de datos del Impuesto sobre el Patrimonio publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (73).

No puede ignorarse, con todo, que el incremento de la riqueza declarada en términos agregados no se traduce en todo caso en un incremento de la riqueza media de los declarantes, como cabe apreciar en el gráfico 8.

(73) Gráfico elaborado a partir de los siguientes datos de *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio* (ejercicios 2011 y 2020): número de declarantes y total bienes y derechos no exentos (anexos estadísticos A.II), total bienes y derechos exentos (anexo estadístico A.III), total deudas deducibles (anexos A.IV). Para calcular la variación del patrimonio agregado se han actualizado los valores correspondientes al ejercicio 2011 aplicando el coeficiente 1,0718 calculado a partir de las medias anuales del IPC. Base 2021 según las estadísticas del Instituto Nacional de Estadística [<https://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=50934&L=0>].

**Gráfico 8. Variación del patrimonio medio por tramos de base imponible IP 2011-2020**

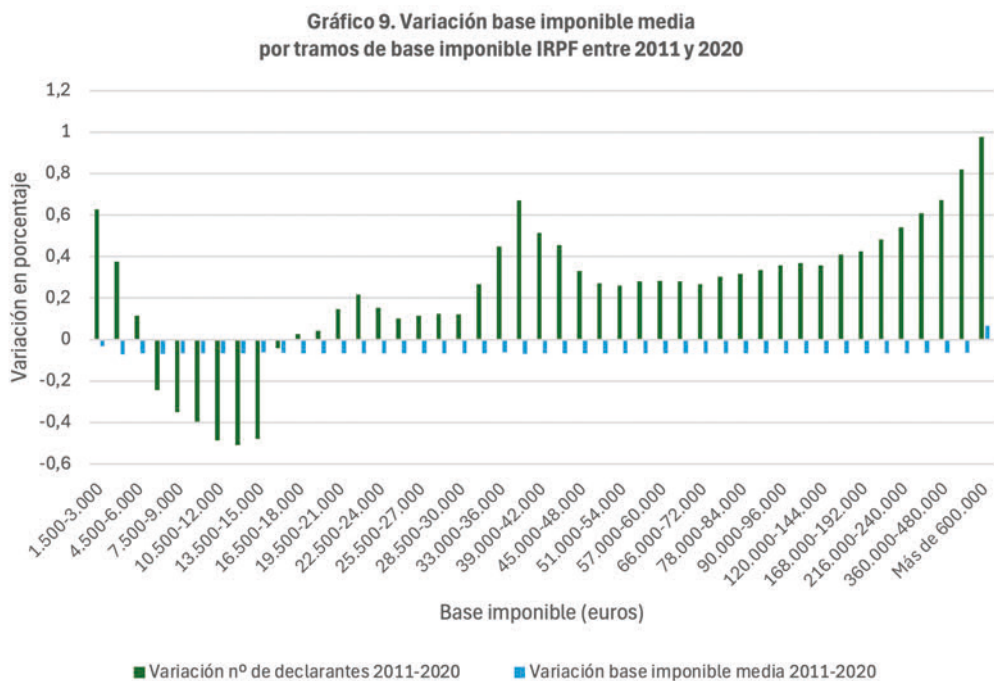


*Fuente:* Elaboración propia a partir de los análisis de datos del Impuesto sobre el Patrimonio publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (74).

(74) Gráfico elaborado a partir de los siguientes datos de *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio* (ejercicios 2011 y 2020): número de declarantes y total bienes y derechos no exentos (anexos estadísticos A.II), total bienes y derechos exentos (anexo estadístico A.III), total deudas deducibles (anexos A.IV). Para calcular la variación del patrimonio agregado se han actualizado los valores correspondientes al ejercicio 2011 aplicando el coeficiente 1,0718 calculado a partir de las medias anuales del IPC. Base 2021 según las estadísticas del Instituto Nacional de Estadística [<https://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=50934&L=0>].

Sin embargo, poco indica este dato sobre el real impacto del IP sobre la riqueza de sus declarantes en el largo plazo, puesto que el descenso de la riqueza media de los declarantes ubicados en cada tramo de base imponible puede responder en mayor o menor medida a su desplazamiento ascendente a lo largo de la escala y, tal vez por ello, a una mayor concentración en la parte baja de cada uno de los tramos al final del período considerado, sobre todo en los tramos más elevados, que se delimitan en las estadísticas del impuesto con una mayor amplitud cuantitativa.

Por lo demás, la disminución de las medias puede achacarse en parte a circunstancias económicas que también han afectado a otras manifestaciones de capacidad económica durante el período considerado. En este sentido, la variación en la base imponible media del IRPF entre los períodos impositivos 2011 y 2020 muestra igualmente una disminución generalizada para todos los tramos de base imponible (gráfico 9).



*Fuente:* Elaboración propia a partir de los análisis de datos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (75).

(75) Gráfico elaborado a partir de los siguientes datos de *El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio* (ejercicios 2011 y 2020): “Distribución de la base imponible por tramos” (cuadro 6). Los importes correspondientes a 2011 se han actualizado aplicando el coeficiente 1,0718 calculado a partir de las medias anuales del IPC. Base 2021 según las estadísticas del Instituto Nacional de Estadística [<https://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=50934&L=0>].

Debe tenerse en cuenta, en particular, que una parte significativa de la disminución de las medias se debe a la actualización de los valores correspondientes a 2011 para descontar el efecto de la inflación. En cambio, si se toman los valores de 2011 sin actualización aumenta notablemente el número de tramos en los que la variación es positiva, como puede apreciarse también en el gráfico 8. En este sentido, por discutible que sea la constitucionalidad del principio nominalista recientemente convalidado por la STC 67/2023, de 6 de junio, en relación con las ganancias patrimoniales sujetas al IRPF, es evidente que no puede achacarse a la aplicación de un impuesto como el IP, que no grava incrementos de riqueza, un impacto sobre la gravada que se debe exclusivamente a la inflación. Por lo demás, el hecho de que este efecto no se corrija por el legislador mediante la deflactación del mínimo exento y de la tarifa del impuesto ni lo convierte en un gravamen confiscatorio ni justifica su supresión.

En conclusión, aun sin tener en cuenta que la variación del valor de la riqueza de los individuos depende principalmente, con toda seguridad, de factores ajenos al tributario, difícilmente puede decirse que la aplicación del IP a lo largo de la década 2011-2020 supuso, en general, una disminución de la de sus contribuyentes y, menos aún, que se trata, según llega a afirmarse en ocasiones, de un impuesto claramente confiscatorio para los patrimonios más elevados (76). Son estos, además, los únicos que sujeta a gravamen el ITSGF cuya constitucionalidad ha sido admitida sin ambages por el TC desde el punto de vista aquí adoptado, el de la adecuación a los principios de justicia tributaria de la imposición sobre el patrimonio neto de las personas físicas.

## 5. CONCLUSIONES

La STC 149/2023, de 7 de noviembre, concluye acertadamente que el ITSGF no conculca ni el principio de capacidad económica ni el de interdicción de la confiscatoriedad. Sin embargo, los razonamientos del TC ponen de manifiesto cierta confusión entre el contenido de ambos principios que ya pudo apreciarse en su tortuosa jurisprudencia sobre la base imponible del IIVTNU alegada, como cabía esperar, en el recurso resuelto por dicha sentencia.

Las expectativas que generó dicha jurisprudencia sobre el IIVTNU acerca de su posible extrapolación al ITSGF eran, a nuestro juicio, totalmente infundadas, aunque quizás fue el propio TC el que las propició al atribuir al principio de no confiscatoriedad un protagonismo inmerecido en sus sentencias anteriores a la STC 182/2021, de 26 de octubre, algo debido, seguramente, al vano intento de eludir la anulación de las normas controvertidas. Esto devino insostenible en el caso analizado en dicha sentencia, en la que, de manera a nuestro juicio acertada, el TC marginó totalmente el principio de no

---

(76) Así lo afirman, por ejemplo, Rubio Guerrero y Álvarez García (2015: 98), que entienden que «para los patrimonios más elevados, el IP es claramente confiscatorio», basándose, entre otras razones, en una comparación entre los tipos efectivos del impuesto y el tipo de referencia interbancario. Al margen de que este planteamiento ya ha sido desechado, como sabemos, por la STC 149/2023, supone dar por supuesto, a nuestro juicio de forma extraordinariamente reduccionista y simplificadora, que dicho tipo de referencia es equivalente a la rentabilidad media de los patrimonios sujetos a gravamen en el IP.

confiscatoriedad a la hora de fundamentar su declaración de nulidad de las normas cuestionadas, arrumbando así la relevancia que le había dado anteriormente, significativamente en la STC 126/2019, de 31 de octubre.

El ITSGF no transgrede el principio de no confiscatoriedad, pero no porque su materia imponible no sea la renta potencial del patrimonio que, según el recurso del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, debería considerarse ficticia o inexistente en el actual contexto económico, sino, sobre todo, 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.

La STC 149/2023 acierta en la identificación del patrimonio como materia imponible del ITSGF que respeta el principio de capacidad económica en su dimensión de fundamento de la contribución, pero no, a nuestro juicio, cuando adopta su vertiente de parámetro o medida de la contribución como criterio con el que elucidar la cuestión relativa a si el impuesto incide o no de forma excesiva sobre tal manifestación de capacidad económica. A nuestro juicio, es el principio de interdicción de la confiscatoriedad, y no el de capacidad económica, el que no se ve transgredido por el hecho de que los tipos efectivos de gravamen no puedan considerarse excesivos en relación con la capacidad económica gravada por el ITSGF. En cualquier caso, aun si estamos en lo cierto, se trataría de un equívoco planteamiento del TC que no desmerece el acierto de la conclusión que alcanza en su sentencia, que, por lo demás, no cuenta con ningún voto particular en contra a este respecto.

El carácter no confiscatorio del ITSGF puede predicarse igualmente del IP, pese a su vigencia indefinida y aplicación recurrente en el largo plazo. A nuestro juicio, el análisis de los datos estadísticos de este impuesto correspondientes al período 2011-2020 permite alcanzar la conclusión de que, de acuerdo con su regulación actual, difícilmente puede afectar significativamente a la riqueza gravada –ni mucho menos agotarla– con tal horizonte temporal, ni con carácter general, ni en relación con aquellos supuestos en los que el artículo 31 LIP impone limitaciones al ajuste de la cuota íntegra que regula, bien sea por la exclusión en su cómputo de la cuota íntegra correspondiente a bienes y derechos improductivos, bien por efecto del denominado impuesto mínimo. Tales datos parecen indicar, muy al contrario, que sería recomendable modificar dicho precepto en línea con la Propuesta 103 del *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* a fin de imprimir al impuesto un carácter auténticamente progresivo en relación con los contribuyentes con patrimonios más elevados, es decir, precisamente los sujetos al ITSGF que el TC ha reputado plenamente constitucional.

## BIBLIOGRAFÍA

- Adame Martínez, F. (2017): “Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 119: 83-113.
- Alonso Madrigal, J. (2022): “¿De qué hablamos cuando hablamos del Impuesto sobre el Patrimonio?”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 136: 143-177.
- Arcarons, J.; Bollain, J.; Raventós, D. y Torrens, L. (2023): *En defensa de la renta básica. Por qué es justa y cómo se justifica*, Deusto, Barcelona.

- Caamaño Anido, M. A. y Caamaño Domínguez, F. (2023): “Grietas de inconstitucionalidad en el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal*, n.º 4 (consultado en Aranzadi Instituciones, BIB 2023\280).
- Campos Martínez, Y. A. (2020): “A vueltas con la imposición patrimonial: la propuesta de un impuesto sobre las grandes fortunas. Algo cambia y todo sigue igual”, *Crónica Tributaria*, n.º 176: 11-51.
- García-Fresneda Gea, F. (2015): “El Impuesto sobre el Patrimonio en España. Posiciones de la doctrina científica acerca del mantenimiento o la supresión. Análisis crítico”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1: 9-52.
- García Dorado, F. (2001): “Principio de no confiscatoriedad tributaria y excepciones a la operatividad del límite a la cuota íntegra conjunta por renta y patrimonio”, *Quincena Fiscal*, n.º 21 (consultado en Aranzadi Instituciones BIB 2001,2444).
- García Dorado, F. (2002): “La difícil compatibilidad del impuesto mínimo sobre el patrimonio con la prohibición de confiscatoriedad (Comentario a la AN S 8 Jun. 2000)”, *Impuestos*, n.º 2: 1175-1196.
- García Moreno, V. A. (2021): *Plusvalía municipal (IIVTNU): inconstitucionalidad, devolución y pago derivado de la nueva regulación*, Francis Lefebvre, Madrid.
- García Novoa, C. (2023): “Motivos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 141: 19-59.
- González Ortiz, D. (2013): “Fundamento Jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto”, *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, n.º 60: 59-84.
- Gorospe Oviedo, J. I. (2023): “La dudosa constitucionalidad del impuesto sobre las grandes fortunas”, *Tributos Locales*, n.º 161: 165-185.
- 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 6 (consultado en Aranzadi Instituciones, BIB 2020\9183).
- Huelin Martínez De Velasco, J. (2013): “El principio de no confiscatoriedad en nuestro actual sistema tributario”, en *IX Congreso tributario. La justicia, ¿un valor en decadencia?*, AEDAF, Francis Lefebvre, Madrid, 29-36.
- Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2014). Disponible en [<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>] (consultado el 20/09/2023): 224-240.
- Juan Lozano, A. M. (1996): *La estimación objetiva por signos, índices y módulos en el IRPF*, Editorial Civitas, Madrid.
- Libro Blanco sobre la Reforma del Sistema Tributario* (2022): Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- López Espadafor, C. M. (2007): “La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad”, *Quincena Fiscal*, n.º 12 (consultado en Aranzadi Instituciones, BIB 2007,1002).
- Moreno Fernández, J. I. (2019): “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124: 15-30.

- Palao Taboada, C. (2017): “Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2: 17-45.
- Pistor, K. (2022): *El código del capital. Cómo la ley crea riqueza y desigualdad*, Capitán Swing, Madrid.
- Rodríguez Bereijo, A. (2021): “El principio de capacidad económica en una encrucijada (La problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias)”, *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, 25(1): 87-116.
- Rubio Guerrero, J. J. y Álvarez García, S. (2015): “Análisis conceptual de la imposición patrimonial”, *Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid: 85-133.
- Ruiz Almendral, V. (2022): “Límites y problemas constitucionales del impuesto “armonizador” sobre las grandes fortunas en España”, *Asamblea – Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, n.º 43, segundo semestre: 127-181.
- Simón Acosta, E. (2014): “La inefable confiscatoriedad del sistema tributario”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 878 (consultado en Aranzadi Instituciones, BIB 2014\294).
- Soler Roch, M. T. (2023): “La imposición patrimonial: presente y futuro”, *Revista Jurídica de Catalunya*, n.º 1: 113-135.
- Varona Alabern, J. E. y Arranz De Andrés, C. (2023): “Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1: 23-55.
- Vázquez Castro, F.; Lucio Martínez, M. R.; Zayas Zabala, J. L. y Carmona Berraquero, C. (2015): “El Impuesto sobre el Patrimonio”, en *Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid: 179–203. Disponible en [<http://www.fundacionic.com/publicaciones/page/2/>].
- Vega Borrego, F. A. y Martínez Sánchez, C. (2013): *El impuesto sobre el patrimonio*, Tirant lo Blanch, Valencia.



---

# EL INFORME ECONÓMICO-FINANCIERO EN LA LEY DE RESIDUOS (\*)

---

Álvaro Luis Santodomingo González (\*\*)

Interventor-tesorero de la Administración Local  
Investigador en formación en la Escuela Internacional de Doctorado de la UNED

*Recibido:* Febrero, 2024

*Aceptado:* Marzo, 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.3.5>

## RESUMEN

La Ley 7/2022 impone a los ayuntamientos el establecimiento de una tasa o tarifa que financie el servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos, las cuales habrán de ser específicas, diferenciadas y no deficitarias. La determinación y justificación del importe de las tasas o tarifas deberá plasmarse en un informe económico-financiero que incluya los costes directos e indirectos del servicio, los ingresos que genere y los módulos de reparto del coste neto entre los contribuyentes. Una de las principales novedades es la relativa a la introducción del pago por generación como elemento cuantificador.

*Palabras clave:* tasa, tarifa, residuos, informe económico-financiero, pago por generación.

---

(\*) Este artículo se ha desarrollado en el seno del Programa de Doctorado en Derecho y Ciencias Sociales de la UNED. El autor agradece las inestimables observaciones y aportaciones a este trabajo realizadas por los profesores Ana Herrero Alcalde y Pedro Manuel Herrera Molina.

(\*\*) Correo electrónico: [asantodom5@alumno.uned.es](mailto:asantodom5@alumno.uned.es)

# THE ECONOMIC-FINANCIAL REPORT IN THE WASTE LAW

---

Álvaro Luis Santodomingo González

## ***ABSTRACT***

Law 7/2022 requires municipalities to establish a charge or fee to finance the waste collection, transport and treatment service, which must be specific, differentiated and not deficient. The determination and justification of the amount of the charges or fees must be reflected in an economic-financial report that includes the direct and indirect costs of the service, the revenue it generates and the modules for distributing the net cost among taxpayers. One of the main novelties is related to the introduction of pay as you throw as a quantifying element.

*Keywords:* charge, fee, waste, economic-financial report, pay as you throw.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EL PRINCIPIO DE COBERTURA DE COSTES. 3. EL INFORME ECONÓMICO-FINANCIERO. 4. EL CONTENIDO DEL INFORME ECONÓMICO-FINANCIERO. 4.1. Los costes. 4.1.1. *Los costes directos*. 4.1.2. *Los costes indirectos*. 4.2. Los ingresos. 4.2.1. *Los ingresos como contraprestación de los usuarios del servicio*. 4.2.2. *Los ingresos derivados de la dinámica del servicio*. 4.3. El coste neto y la ecuación costes-rendimientos. 5. LOS MÓDULOS DE REPARTO. 6. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN

La reciente Ley 7/2022 de residuos ha incorporado importantes novedades en relación con las figuras locales que financian los servicios de recogida, transporte y tratamiento de residuos (1): las tasas y las tarifas (2). Los ayuntamientos españoles se ven compelidos, por imperativo legal, a establecer o modificar los instrumentos financiadores de estos servicios antes de abril de 2025, para lo cual habrán de aprobar o modificar sus ordenanzas locales reguladoras de las tasas o tarifas de residuos.

El elemento central de estos expedientes de establecimiento o modificación de las tasas o tarifas es el informe económico-financiero, que debe recoger y cuantificar los costes previstos del servicio, así como los ingresos que se estima recaudar de los usuarios. El trabajo que se presenta trata de aportar a la literatura existente sobre la nueva Ley de residuos, un estudio específico acerca de la configuración y contenido del estudio econó-

---

(1) El origen de tales innovaciones debemos buscarlo en la normativa europea, a través de la Directiva 2018/851/UE, de 30 de mayo, la cual ha tratado de promover los principios de economía circular, de incremento de la eficiencia energética, de mejora de la utilización de la energía renovable, de la reducción de la dependencia energética de la Unión y de creación de nuevas oportunidades económicas. A través de esta norma se pretende lograr la consecución del objetivo de prevenir la generación de residuos o, al menos, su minoración, así como la reutilización y el reciclaje de desechos. Cfr. Ortega Bernardo (2022: 897-898).

Como destaca Herrera Molina (2021: 16), la directiva señalada no prevé la creación de un impuesto armonizado sobre residuos, aunque sí que los Estados miembros harán uso de los instrumentos económicos y de otras medidas para proporcionar incentivos para la aplicación de la jerarquía de residuos. En el anexo IV de la Directiva se hace mención, entre otros instrumentos, a las tasas y al empleo de sistemas de pago por generación que impongan a los productores de residuos el pago de tasas según la cantidad real de residuos generados y proporcionen incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados.

(2) Las tasas son tributos exigidos por la prestación de servicios públicos coactivos cuando se prestan directamente por los entes territoriales locales, mientras que las tarifas (técnicamente prestaciones de carácter público no tributarias) financian los servicios que se gestionan de forma directa mediante personificación privada o a través de alguna de las modalidades de gestión indirecta. Cfr. Herrera Molina (2021: 22-23).

mico-financiero sobre el que pivota el establecimiento o la modificación de las tasas o tarifas que financian el servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos.

La Ley 7/2022 ha introducido algunas matizaciones e innovaciones respecto de los costes e ingresos que estos servicios pueden generar, los cuales tendrán que aparecer necesariamente en el estudio económico-financiero. Además, se ha introducido en la Ley el principio de pago por generación, sobre el que, sin duda, versará la reforma local de la financiación de los servicios vinculados a los residuos.

Estas líneas tratan de aportar algo de luz a la tarea de elaboración del informe económico-financiero, a la vista de las novedades legales incorporadas por el nuevo texto normativo. Este trabajo se estructura en seis secciones. El segundo apartado introduce el principio de cobertura de costes, como pieza esencial informadora del documento que tratamos. En el tercer epígrafe expondremos las características esenciales del informe, detallando en el cuarto apartado los elementos que deben ser incluidos en el mismo, de acuerdo con la normativa en vigor y la jurisprudencia de nuestros tribunales. La quinta sección estudiará la forma en que se debe distribuir el coste neto del servicio entre los usuarios mediante los módulos de reparto. Por último, el sexto apartado detallará las principales conclusiones de este trabajo, mediante las que pondremos el énfasis en el contenido necesario del informe económico-financiero, tanto en la vertiente de los costes como en la de los ingresos, así como en los módulos de reparto más adecuados para distribuir el coste neto entre los usuarios del servicio, destacando la novedad que supone la introducción de modo expreso en la normativa de aplicación del principio de pago por generación.

## 2. EL PRINCIPIO DE COBERTURA DE COSTES

Señala Simón Acosta (1991: 110-116) (3) que el fundamento de las tasas se encuentra en la provocación de costes por la utilización de servicios públicos. Entre los costes y el producto de la tasa, Pagès i Galtés (1999: 48) entiende que se debe establecer una relación que se explica a través de los principios de cobertura de costes y de equivalencia.

El principio de cobertura de costes vincula el coste del servicio y la recaudación lograda a través de la tasa, de tal forma que el montante obtenido por ésta deberá tender a cubrir, en todo o en parte, los costes que ocasiona la prestación del servicio, ya sean de administración, mantenimiento, financieros o por la amortización de bienes (4). Pagès i Galtés (1999: 48-49) considera que el principio de equivalencia se inclina por explicar la relación entre la prestación del servicio y las cuantías que paga el usuario, de tal modo

---

(3) Indica este autor que «con las tasas no se pretende hacer contribuir por el hecho de tener capacidad económica, sino que las tasas persiguen que quienes provocan especialmente un gasto o un perjuicio, económicamente evaluable, a la comunidad, contribuyan también especialmente al sostenimiento de las cargas públicas (...) Quien provoca costes de forma especial puede ser llamado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en función del coste provocado».

(4) Pagès i Galtés (2022a: 40) considera que, a través del principio de cobertura de costes, se trata de atender al valor que, vía coste, tiene para la Administración la prestación del servicio o la realización de la actividad.

que las cantidades que genera la tasa cubran el valor que para el ciudadano tiene la prestación del servicio.

Nuestro derecho positivo recoge estos principios en el artículo 7 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos (LTPP) (5), y, estableciendo el coste como límite superior de la recaudación por la tasa, en el artículo 24.2 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) (6). En el ámbito de los precios públicos, es tradicional la utilización del coste como suelo de las cuantías que se pretende liquidar (7).

No es la incorporación del principio de cobertura de costes algo novedoso en el mundo jurídico local, pues ya el Estatuto Municipal de 1924 había optado por el mismo.

Un nuevo paso en esta singladura es el dado por la Ley 7/2022 de residuos, cuyo artículo 11.3 prevé lo siguiente:

«En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía».

Como se puede comprobar, estamos ante una importante novedad, pues nos encontramos con una figura que contradice dos principios de actuación tradicionales de nuestro derecho tributario local: la tasa o la tarifa serán de obligatoria imposición por parte de los entes locales y no podrán ser deficitarias (8).

---

(5) Bajo el título “Principio de equivalencia” establece que «Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible».

(6) Prescribe este precepto que: «En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida». En idénticos términos se expresa el artículo 19.2 de la LTPP. Nótese que la expresión “en su defecto” implica la preponderancia del principio de cobertura sobre el de equivalencia, pues tan sólo se aplicará en defecto de coste, cuando éste sea desproporcionado con el valor de la prestación recibida por los afectados. Cfr. Pagès i Galtés (1999: 51).

(7) Así lo establecen los artículos 25 de la LTPP y 44 del TRLRHL.

(8) Como señala Gomar Sánchez (2022: 104), el carácter no deficitario desvirtúa el tradicional fundamento económico de las tasas, según el cual la recaudación por este concepto no puede superar el coste que la prestación del servicio tenga, pero sí quedarse por debajo, imposibilitando la opción política y social de que la exacción sea inferior al coste, en ejercicio de la autonomía de las corporaciones locales.

No obstante, no es la primera vez que se establece una tasa no deficitaria en nuestro ordenamiento jurídico local, pues el artículo 214 del Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril,

En todo caso, el coste del servicio o de la actividad pública se convierte en los cimientos sobre los que construir el edificio de la tasa (o de la tarifa, como luego expondremos) y resultará imprescindible conocerlo para determinar el importe de la figura que, principalmente, vaya a financiar el servicio público. Esta circunstancia es reconocida por el artículo 25 del TRLRHL, que prevé que «Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo» (9). Nos encontramos, sin duda, ante un documento esencial en el procedimiento administrativo de establecimiento o modificación de una tasa (o tarifa), ante cuya ausencia o inadecuada formulación la jurisprudencia no ha dudado en aplicar la nulidad de pleno derecho de la ordenanza correspondiente (10). De la misma opinión son Simón Acosta (1991: 153) y Gil Rodríguez (2012: 64-65) (11), quienes consideran que la omisión de la memoria económico-financiera implica la nulidad de pleno derecho de la ordenanza, pues se trata de un trámite esencial en la formación de la voluntad del órgano.

No obstante, lo anterior, Ferreiro Lapatz (1999: 9) critica la utilización del principio de cobertura de costes como eje del importe de las tasas (y de las tarifas), puesto que la Constitución no reconoce expresamente como principio de reparto de la carga tribu-

---

por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones vigentes en materia de régimen local, preveía que la «[l]a fijación de las tarifas de las tasas por prestación de servicios y realización de actividades se efectuará de forma que su rendimiento total cubra el coste de aquéllos, para cuya determinación se tendrán en cuenta tanto los costes directos como el porcentaje de costes generales que les sea imputable».

(9) Con la misma finalidad, el artículo 20 de la LTPP prevé que: «Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta.

La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas».

(10) La STSJ de Cataluña de 22 de enero de 2018 (ECLI:ES:TSJCAT:2018:2361) dictaminó que «la falta de informe o su carácter incompleto determinará la nulidad de pleno derecho de la Ordenanza». En similares términos se expresan la STSJ de Islas Baleares de 13 de febrero de 2020 (ECLI:ES:TSJBAL:2020:115), por inexistencia en el expediente de memoria económico-financiera, o las STSJ de Castilla y León de 22 de abril de 2019 (ECLI:ES:TSJCL:2019:1940) y STSJ de Andalucía de 20 de febrero de 2018 (ECLI:ES:TSJAND:2018:7885), por justificación insuficiente del coste del servicio en la memoria económico-financiera.

(11) Explica Gil Rodríguez (2012: 64-65) que los informes técnico-económicos son instrumentos imprescindibles que tienen una función esencial como es la de justificar lo que cuesta a la Administración prestar un determinado servicio público a un conjunto de usuarios concretos. Considera que es una pieza insuprimible que permite a los tribunales el examen de los posibles excesos en que se haya podido incurrir al cuantificar las tasas. Estas dos notas, su carácter insuprimible e imprescindible, vician a la ordenanza, en el supuesto de su ausencia, de nulidad, ya que la ordenanza no se entiende sin este documento, que permite acreditar por qué se exigen unas cuantías y no otras.

taria más que el principio de capacidad económica. Con todo, también es cierto que en numerosas ocasiones no resulta posible cuantificar las tasas atendiendo a la capacidad económica y se debe acudir a otros principios también acogidos por la Constitución para justificar el importe de las tasas (o tarifas) (12).

Ante el hecho de que nuestra Constitución no contemple explícitamente ni el principio de provocación de costes ni el de equivalencia, pero sí el de capacidad económica, caben dos posturas, como recoge Pagès i Galtés (2022a: 41-42): la de aquellos que consideran que la Carta Magna coloca la capacidad económica en la parte nuclear de todos los tributos, de forma que el legislador sólo podrá elegir como hechos que generen la obligación de tributar los que revelen una cierta capacidad económica; y la de quienes sostienen que el sistema tributario justo al que aspira la Constitución puede fundamentarse en otros principios distintos al de capacidad, siempre que no se ignore su primacía. En último término, el principio de capacidad económica es una manifestación del principio de igualdad (que también se menciona expresamente en el art. 31.1 CE) y el principio de equivalencia es también una manifestación del principio de igualdad, que se ajusta mejor a la naturaleza de los “tributos sinalagmáticos” como las tasas.

De entre las dos opciones que señalamos, nos decantamos por la segunda, que es la recogida por nuestro legislador al establecer que en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, “cuando lo permitan las características del tributo”, la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlas (art. 8 LTPP), o al indicar que para la determinación de la cuantía de las tasas “podrán” tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos pasivos obligados a satisfacerlas. Es decir, el legislador entiende que es el principio de provocación de costes el que justifica el establecimiento de las tasas, por lo que cabrán tasas cuyo hecho imponible no revele capacidad económica, siendo posible, incluso, que no se tome en cuenta este principio para su cuantificación, de acuerdo con la opinión de Pagès i Galtés (2022a: 42). De todos modos, la Ley de residuos se refiere, de modo implícito, al principio de capacidad económica al establecer que, para determinar la cuantía de la tasa o tarifa, podrá aplicarse una «... reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social».

La jurisprudencia (13) ha destacado el carácter claramente secundario del principio de capacidad económica en materia de tasas, puesto que, a diferencia de los impuestos, la prestación tributaria constitutiva de la tasa no se satisface porque se realice un hecho que manifieste mayor o menor capacidad económica, sino por recibir un servicio de la Administración, lo que implica que el principio informador prevalente es el de equivalencia de costes, pero no en relación con el coste del servicio concreto que se preste por la Administración a cada ciudadano individual, sino, en su conjunto, respecto del coste real o previsible del servicio o actividad.

---

(12) Destaca Pagès i Galtés (1999: 53) que «no sólo caben tasas cuyo hecho imponible no revele capacidad económica alguna, sino que también cabrán tasas que se cuantifiquen sin tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos pasivos».

(13) Así lo indicó la STS de 30 de noviembre de 2002 (ECLI:ES:TS:2002:8027), comentada por Aragonés Beltrán (2011: 50).

Por otra parte, la opción defendida por el TRLRHL de que la tasa no necesite cubrir el coste del servicio ha sido considerada como ventajosa. Así, se evita una posible impugnación de la ordenanza fiscal por no incluir algún concepto de coste, haya sido provocada esta omisión por error, omisión o con intención. Pero la vuelta de tuerca de la Ley 7/2022 implica que la tasa o tarifa no pueda ser deficitaria, por lo que, en el caso de la tasa, hay que ajustar su importe por arriba y por debajo, pues si el importe global de la misma es superior al coste, se incumpliría el TRLRHL, y si es inferior, se infringiría la Ley 7/2022. Se trata, sin duda, de un ejercicio de precisión de difícil consecución (14). Como señala Ruiz Garijo (2023: 21), la falta de precisión del informe económico-financiero, así como cualquier aspecto que no encuentre justificación en el mismo, posibilitará que los usuarios planteen la nulidad de la ordenanza reguladora del gravamen, incrementando la conflictividad ya existente.

Sin embargo, el posible incumplimiento del TRLRHL que comentamos no resulta aplicable a las tarifas, pues la prestación patrimonial no se encuentra afectada por la limitación económica de las tasas (15).

Gil Rodríguez (2012: 76-79) y Bayona de Perogordo y Soler Roch (1989: 689-693) han planteado la necesidad de que las tasas no financien la totalidad del servicio público o actividad administrativa, puesto que, además del interés particular de los usuarios, existe un interés general en la propia existencia del servicio público en cuestión. Se habla así de costes trasladables y costes no trasladables, en función de la incorporación o no de los mismos al coste total que debe ser objeto de financiación, considerando como no trasladables, en particular, los costes indirectos. Pues bien, ante la dicción de la Ley 7/2022, debemos concluir que no es esta la idea que ha querido plasmar el legislador, pues exige que el coste neto del servicio sea trasladado a sus usuarios.

### 3. EL INFORME ECONÓMICO-FINANCIERO

Como acabamos de señalar, el informe económico-financiero es un documento que debe constar en cualquier expediente de aprobación o modificación de ordenanzas reguladoras de tasas y tarifas por servicios o actividades públicas.

---

(14) Gomar Sánchez (2022: 105) considera que, al no indicarse por la Ley 7/2022 la consecuencia del incumplimiento de su previsión de tasa o tarifa no deficitaria, y provocando sin embargo la infracción del TRLRHL la nulidad de la ordenanza, lo que trata de lograr la normativa de residuos es que la figura de ingresos se aproxime lo máximo posible al coste del servicio, sin pasarse. Lo contrario, indica este autor, sería pretender que el estudio económico-financiero tuviese la precisión de un buen reloj suizo.

(15) Sostiene Herrera Molina (2021: 37) que «debe tenerse en cuenta que en la cuantificación de las tarifas no existe el límite del coste del servicio, aunque deban respetarse los criterios de la Ley de Contratos del Sector Público y su desarrollo reglamentario. Esto podría hacer pensar que la financiación mediante tasas (mediante gestión directa del servicio) siempre será preferible a la gestión indirecta (mediante una empresa concesionaria). No obstante, es posible que la entidad local no disponga de medios para prestar el servicio del modo más eficiente (en especial cuando este puede requerir un mecanismo de pago por generación)».

Pagès i Galtés (1999: 79) define este documento como el informe preceptivo emitido o, cuando menos, fiscalizado por la Intervención local, antes del establecimiento o modificación de las tasas o precios públicos (debemos añadir también las tarifas), en cuya virtud se procede a calcular la relación que guardan los costes del servicio o actividad con los ingresos esperados de la figura financiera, encontrando su causa en la necesidad de justificar el grado de cobertura financiera del servicio o actividad de que se trate, y que está destinado a evitar la arbitrariedad y servir de instrumento de control de las actuaciones de los poderes públicos.

Gomar Sánchez (2011: 12) lo conceptúa como un documento técnico y riguroso, susceptible de ser analizado por separado de la ordenanza reguladora de una tasa, en donde de manera detallada, razonada y razonable, sin presunciones ni sobreentendidos, con fundamentación numérica y datos contrastables, se justifica de forma comprensible para terceros cuál es el coste económico que para una Administración local va a suponer el mantenimiento de un servicio público y el importe de lo que se va a cobrar a los ciudadanos por ello.

Para el supuesto de las tasas, en virtud de los artículos 25 del TRLRHL y 20 de la LTPP, la memoria económico-financiera es preceptiva y previa al acuerdo de su establecimiento o modificación. Puede surgir la duda acerca del carácter de este documento o incluso su mera existencia en el supuesto de las tarifas, pues el legislador ni tan siquiera exige explícitamente su redacción. Para Fernández López (2018: 140), la memoria también es imprescindible en el caso de las tarifas y la ausencia de este documento supone un vicio invalidante del mismo alcance que la ausencia de la memoria técnico-económica a la hora de adoptarse el acuerdo de aprobación o modificación de una ordenanza reguladora de una tasa. Del Amo Galán (2019: 65) opina que no es imprescindible la redacción de la memoria en el caso de las tarifas, aunque la considera recomendable para fundamentar el importe de la prestación y evitar la litigiosidad que pudiera surgir. Pagès i Galtés (2022b: 97) es de este mismo parecer, considerando que la recomendación para redactar la memoria económico-financiera deviene en necesidad cuando se trata de justificar el acuerdo de aprobación de la ordenanza, aunque entiende que podría redactarse con posterioridad al acuerdo de aprobación. Desde nuestro punto de vista, la opción que más se ajusta a la legalidad vigente es la ofrecida por Fernández López, ya que, tan sólo si la memoria se incorpora antes de la aprobación inicial de la ordenanza, podrán los interesados conocer su contenido durante el período de exposición pública, deviniendo, por tanto, en un elemento esencial del procedimiento que trata de motivar el acto y limitar la arbitrariedad de los poderes públicos. En el caso de las tarifas de residuos esto resulta especialmente relevante, pues, de otro modo no podría contrastarse si estas respetan los criterios de cuantificación previstos en la Ley 7/2022.

Desgranaremos a continuación los elementos más significativos de estas definiciones.

En primer lugar, debemos destacar que la denominación del documento no es una cuestión excesivamente relevante. La LTPP habla de memoria y el TRLRHL de informe, pero ambos conceptos son realmente sinónimos a los efectos que nos ocupan, siendo intrascendente por cuál optemos pues la finalidad y el contenido de ambos es la misma, como han defendido Pagès i Galtés (1999: 67), Gomar Sánchez (2011: 12) y Gil

Rodríguez (2012: 61) (16). Los tribunales han destacado que los informes técnico-económicos y las memorias son documentos análogos, por lo que el Tribunal Supremo (17) ha admitido reiteradamente que se refiere a unos u otros en sus resoluciones de forma indistinta.

En segundo lugar, cabe plantearse qué órgano debe confeccionar el informe económico-financiero. No existe en la normativa local ninguna atribución de esta función a ningún puesto de trabajo o servicio administrativo concreto, por lo que debemos concluir que podrá realizar esta labor cualquier funcionario, directamente o asistido por la correspondiente empresa contratada al efecto, que tenga formación adecuada y ocupe un puesto de trabajo cuyo desempeño corresponda al grupo A (18). Los municipios con plantillas más amplias de carácter técnico, que normalmente se corresponden con los municipios de gran población, cuentan en las distintas áreas municipales con especialistas con conocimientos adecuados para la elaboración del informe económico-financiero cuantificador de las tasas o tarifas, como economistas o técnicos de servicios, lo cual no sucede en la mayoría de los municipios españoles. En cualquier caso, consideramos que no sería adecuado, aunque haya sido sugerida tal posibilidad por Pagès i Galtés (1999: 68-69), que este documento sea elaborado por quien ocupe la Intervención municipal. Es cierto que, en virtud del artículo 4 del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional, se atribuye a la Intervención el control financiero y la función fiscalizadora, pero difícilmente se podrá lograr la imparcialidad en el análisis del documento y del expediente en su conjunto por parte de quien ha participado activamente en su elaboración. Tampoco resultaría adecuado que este documento lo confeccione el

---

(16) Una opinión contraria la sostiene Aguallo Avilés (1992: 182), al entender que la LTPP, al regular la memoria, trata de evitar decisiones caprichosas de la Administración a la hora de fijar la cuantía del tributo; por contra, el TRLRHL sólo se preocupa de asegurar que no se creen servicios deficitarios que acaben por financiarse con los Presupuestos Generales del Estado.

(17) Encontramos pronunciamientos en este sentido en la STS de 7 de febrero de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:1362), en la que se indica que ambos documentos tienen contenido análogo y se vienen a exigir como garantía para el administrado, ya que a la vista de los mismos es como puede determinarse si el ayuntamiento ha fijado el importe de las tasas conforme a Derecho. En la STS de 10 de febrero de 2003 (ECLI:ES:TS:2003:818), se determina que se puede referir a ambos documentos de forma indistinta, exigiendo la existencia de unos u otros tanto para la imposición de nuevas tasas como para la modificación sustancial de las ya existentes.

(18) El artículo 169 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local prevé que pertenecerán a la subescala técnica de Administración general, los funcionarios que realicen tareas de gestión, estudio y propuesta de carácter administrativo de nivel superior. Nos parece que éste sería el caso que nos ocupa, dada la naturaleza del informe del que hablamos.

concesionario del servicio, como se han encargado de destacar la jurisprudencia (19) y la doctrina (20).

En tercer lugar, un elemento esencial del estudio económico-financiero que debe ser analizado es su finalidad. El Tribunal Constitucional (21) ha señalado la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos como el eje teleológico de este documento, al obligarlos a circunscribir su actuación a criterios de naturaleza técnica, contrastables y enjuiciables por los tribunales. La doctrina ha manifestado esta misma finalidad, vinculándola con el control necesario de los tribunales de justicia. Gomar Sánchez (2011: 13) (22) ha puesto de relieve la utilidad inmediata que este documento tiene para el

---

(19) La STS de 24 de junio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2596) estima que no resulta posible considerar como informe técnico-económico el estudio de viabilidad económico-financiera del contrato de gestión de servicio público elaborado por la empresa concesionaria. El informe técnico-económico exigido para la aprobación de la tasa no puede ser sustituido por la aportación del citado estudio de viabilidad, aunque incluya un examen exhaustivo de los costes del servicio y de la repercusión y suficiencia de las tarifas propuestas, con una fórmula matemática de equiparación de los ingresos previstos a los costes previsibles. En su sentencia de 26 de abril de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:1600), el Tribunal Supremo entendió que no era suficiente un informe económico elaborado por la empresa adjudicataria del servicio, siendo necesario que, al menos, un funcionario municipal competente ratificase tal documento.

(20) Gomar Sánchez (2022: 113-115) entiende que, al ser este informe el elemento sobre el que pivota la reserva de ley en materia de tasas locales, éste debe ser confeccionado forzosamente por la entidad local. Además, considera que, en el caso de que se confeccione por un tercero y se verifique por el ente local, tal actuación de comprobación no puede ser meramente formal y retórica, por lo que considera que no puede darse validez a tal forma de actuar, debiendo confeccionarse el documento por el ente local. También considera este autor que las mismas consideraciones se pueden realizar en relación con las tarifas, pues se trata de limitar la arbitrariedad y proteger frente a la indefensión que ocasiona la falta de motivación de una decisión administrativa.

(21) La STC 233/1999 (ECLI:ES:TC:1999:233) ha destacado la obligatoriedad de circunscribirse, dentro de una esfera de razonable apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no se pueden obviar. La discrecionalidad técnica será respetuosa con las exigencias de la reserva de ley, señala el tribunal, cuando asegure una garantía a los administrados frente a posibles arbitrios de la Administración. El contenido exacto de las magnitudes de cálculo utilizadas e incluidas en el informe dependerá de variables inciertas, pero no pueden ser el resultado de una decisión antojadiza, caprichosa o arbitraria del ente público. La memoria económico-financiera debe constituirse en una garantía de imparcialidad de la decisión de la Administración, un documento que debe justificar las utilidades derivadas de la realización de actividades y la prestación de los servicios o los valores de mercado que se hayan tomado como referencia. De similar opinión se ha mostrado el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de marzo de 2002 (ECLI:ES:TS:2002:1643), en la que se indica que, a pesar de las dificultades que conlleva la elaboración del estudio económico-financiero, es preciso un mínimo de rigor en su planteamiento y formulación, rechazándose estimaciones puramente voluntaristas, por carentes de todo apoyo técnico y estadístico, dado que este documento es la única garantía de los contribuyentes ante la posible arbitrariedad de los ayuntamientos, pudiendo llegar a provocar la indefensión de los interesados.

(22) Este autor expresa de una manera muy gráfica, tomando prestada la institución penal del *fumus bonis iuris*, que la mera existencia del estudio económico-financiero genera un efecto psicológico de apariencia de buen derecho derivado de la presunción de legalidad de los actos administrativos. Por supuesto, será el análisis en profundidad del documento lo que permitirá mantener tal presunción o desecharla.

contribuyente, pues le permite comprobar, con los ingresos y gastos incorporados, que los importes de la tasa o tarifa están equilibrados y no se incumplen las limitaciones legalmente impuestas. Por tanto, la utilidad inmediata es acreditar el cumplimiento del presupuesto económico de estas figuras financieras. Aragonés Beltrán (2011: 49) señala que la función primordial de la memoria es justificar el grado de cobertura del coste de los servicios por los ingresos generados por la tasa, a la que hay que añadir la de justificar las cuantías concretas de las tasas exigibles.

En cuarto lugar, consideramos que la memoria económico-financiera debe elaborarse con anterioridad a la adopción del acuerdo plenario de imposición y ordenación de la tasa o tarifa, o de su modificación, pues sólo así podrán, primero los miembros del órgano plenario y después cualquier interesado, verificar el cumplimiento de las limitaciones legalmente establecidas. Cierto es que un estudio económico-financiero confeccionado con posterioridad podrá justificar los importes de las figuras financieras establecidas o modificadas, pero no será suficiente para salvar el vicio de su ausencia durante la tramitación de la aprobación de la ordenanza o su modificación (23). Debemos añadir que el artículo 7.3 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) prevé que las disposiciones reglamentarias (y las ordenanzas municipales lo son), en su fase de elaboración y aprobación, deberán valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. Resulta evidente que no es posible evaluar las repercusiones y efectos de la norma reglamentaria si se desconoce, cuando va a someterse al órgano competente para su aprobación, a qué importe ascienden las cuantías que se pretende recaudar mediante las tasas o tarifas (24).

Por último, nos gustaría tratar el problema jurídico que se suscita cuando no existe el informe técnico-económico o ha sido defectuosamente confeccionado. Sin lugar a dudas, este documento es preceptivo, ya se trate de la aprobación o modificación de tasas o de tarifas, pues es la propia norma la que lo exige (25). Señala Pagès i Galtés (1999: 72) que, además, se trata de un informe vinculante, en el sentido de que la

---

(23) Gomar Sánchez (2011: 22) opina que «si el expediente de aprobación de la ordenanza de establecimiento de una tasa se lleva a la Comisión sin el estudio económico el dictamen que se adopte carecerá de toda validez pues será imposible que los concejales voten favorable o desfavorablemente un asunto del que desconocen el fundamento primero y más simple, el de si la tasa que se propone supera o no el coste del servicio. Debe por esta razón concluirse que el informe económico ha de ser previo al dictamen». En un sentido similar, cfr. Pagès i Galtés (1999: 71).

(24) Ahonda en esta cuestión el artículo 129.7 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas (LPAC), que prevé expresamente que las iniciativas normativas que afecten a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros se deben cuantificar y valorar sus repercusiones y efectos.

(25) Comentamos anteriormente que el artículo 25 del TRLRHL y el 20 de la LTPP prevén la necesaria elaboración y constancia en el expediente de la memoria económico-financiera para el caso de las tasas. En el ámbito de las tarifas, no podemos sino considerar que también es preciso en virtud de la necesaria constancia de la cuantificación económica de los importes que se prevén recaudar y del modo en que se van a repartir entre los usuarios de los servicios (ex artículo 129.7 de la LPAC).

corporación local debe apoyar su acuerdo en los estudios que integran la memoria y, en caso de que no esté conforme con su resultado, encargar la redacción de una nueva con anterioridad al establecimiento o modificación de la figura que vaya a financiar el servicio.

Las tasas, como tributos que son, deben establecerse y regularse mediante ordenanza fiscal aprobada por el pleno (artículos 17 y siguientes del TRLRHL) por mayoría simple (artículo 47.1 de la LRBRL). Por su parte, las tarifas, no siendo tributos, deberán establecerse por el Pleno, por mayoría simple, siguiendo los trámites previstos en el artículo 49 de la LRBRL. En ambos casos, una vez que la norma haya sido definitivamente aprobada y publicada en el boletín oficial correspondiente, podrá ser objeto de recurso contencioso-administrativo (26) y uno de los motivos que se podrán alegar para lograr su declaración de nulidad será el de haberse adoptado el acuerdo sin la adecuada memoria o estudio económico-financiero. Nos encontramos, de este modo, ante un recurso directo contra la ordenanza reguladora. También cabrá recurso indirecto (27) contra los actos aplicativos de las ordenanzas aprobadas, ya sea mediante liquidación individual o padrón fiscal, basándose el mismo en la nulidad de las ordenanzas aprobadas.

Comoquiera que el estudio económico-financiero de la tasa o tarifa es un trámite esencial del procedimiento administrativo de aprobación o modificación de estas figuras (28), la ausencia del mismo o su defectuosa configuración implicará que la ordenanza ha sido dictada prescindiendo de un trámite crítico del procedimiento o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. Esta circunstancia provocará que incurra en causa de nulidad de pleno derecho en virtud de lo previsto en el artículo 47.1.e) de la LPAC. La misma consecuencia anuda el artículo 20 de la LTPP ante la ausencia de la memoria económico-financiera en el expediente de aprobación o modificación de las tasas. Entendemos que debe seguirse el mismo criterio cuando se trate de la configuración de las tarifas, de forma similar a la opinión mantenida por Pagès i Galtés (1999: 75) cuando estudia la aprobación de los precios públicos.

Nos encontramos, en estos casos, ante supuestos de ausencia del estudio económico-financiero, su carácter incompleto, su insuficiencia o incluso el error sustancial en el mis-

---

(26) El artículo 25 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA) prevé el recurso contencioso-administrativo contra las disposiciones de carácter general.

(27) Previsto en el artículo 26 de la LJCA contra los actos que se produzcan en aplicación de las disposiciones de carácter general, fundado en que las mismas no son conformes a Derecho.

(28) La STSJ de Baleares de 16 de septiembre de 1992, citada por Agualló Avilés (1992: 25), dispone que este documento exterioriza las razones que justifican la adopción del acuerdo, no tratándose de un elemento accidental, que pueda existir o no, sino de un requerimiento insoslayable de la ley para evitar la arbitrariedad de los poderes públicos.

mo (29). Así lo han considerado multitud de resoluciones judiciales (30) al entender que se están vulnerando las exigencias del principio de legalidad tributaria. Como señala Gomar Sánchez (2011: 14), la ausencia o insuficiencia de informe económico-financiero es tanto un defecto de forma como de fondo.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 233/1999 (ECLI:ES:TC:1999:233), ha llegado a afirmar que «aunque los Acuerdos aprobados por el Pleno de la Corporación municipal cumplen las exigencias de autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios que latan en la reserva de ley tributaria, es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios: la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes que, garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2, no permiten, manifiestamente, presentar al Acuerdo municipal como sustitutivo de la Ley para la adopción de unas decisiones que sólo a ella, porque así lo quiere la Constitución, corresponde expresar». Por lo tanto, aunque las corporaciones municipales son democráticamente elegidas, no constituyen un poder legislativo y la naturaleza reglamentaria de las ordenanzas provoca la necesaria sujeción a los límites legalmente establecidos, entre ellos, la constancia de un estudio económico-financiero que justifique la ausencia de arbitrariedad en la decisión municipal adoptada.

#### 4. EL CONTENIDO DEL INFORME ECONÓMICO-FINANCIERO

Ni la LTPP ni el TRLRHL ni la Ley 7/2022 establecen cómo debe elaborarse el estudio económico-financiero de las tasas o tarifas. Tampoco la jurisprudencia se ha pronunciado sobre este aspecto, pues, como indicó la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2002 (ECLI:ES:TS:2002:1643), no es misión de los tribunales confeccionar un modelo de estudio o memoria, sino verificar que en estos documentos figuren los datos necesarios para justificar la cuantía de la figura financiera.

Con todo, resulta evidente que en el estudio económico-financiero que se incorporará inexorablemente al expediente de aprobación o modificación de la tasa o tarifa habrán de figurar los costes que se pretende sufragar, los ingresos que se prevé obtener y los criterios de reparto entre los contribuyentes. Resulta de interés la inclusión en la memoria de la metodología empleada para efectuar el estudio, lo que permitirá facilitar su com-

---

(29) Incluso se han declarado nulas algunas ordenanzas fiscales de tasas municipales porque sus cuantías fueron apreciadas como desnaturalizaciones palpables de tal figura tributaria, por el exceso reprochable que suponía su importe. En la STSJ de Cataluña de 30 de noviembre de 2006 (ECLI:ES:TSJCAT:2006:12409) se anula una liquidación por la tasa por licencia ambiental así como las tarifas de la ordenanza por ser su importe irracional, declarando que la tasa existe para resarcirse de los costes generados por la intervención municipal y no para allegar recursos adicionales, pues si este fuese el caso nos encontraríamos ante un impuesto indirecto sin legitimación legal y con resultados injustos dado que no cabe permitir la imposición de impuestos indirectos sobre el uso de servicios públicos, como se ha destacado en la STS de 22 de mayo de 1998 (ECLI:ES:TS:1998:3334).

(30) Entre otras, SSTS de 15 de junio de 1994 (ECLI:ES:TS:1994:4654), de 6 de marzo de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:1542) o 7 de febrero de 2000 (ECLI:ES:TS:2000:802).

prensión y su solidez jurídica en el caso de que se plantee un recurso contencioso como señala Gomar Sánchez (2011: 16).

En este sentido, la Ley 7/2022, en su artículo 11.3, requiere que la tasa o tarifa por la gestión de residuos de competencia local, además de ser específica, diferenciada y no deficitaria, permita la implantación de sistemas de pago por generación y recoja el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluyendo los costes de vigilancia de estas operaciones, el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.

A continuación, expondremos los diferentes elementos que deberá contener el estudio económico-financiero para cumplir fielmente con la misión que legalmente tiene encomendada.

#### 4.1. Los costes

Como se puede comprobar, la parte más relevante del estudio económico-financiero hará referencia a los costes del servicio que se pretende financiar. Durán Gutiérrez (1989: 14) define el coste del servicio público como el consumo valorado de prestaciones y bienes aplicados a la producción de servicios públicos ofrecidos por el ente en un tiempo determinado.

Si descendemos al ámbito del derecho positivo, comprobamos que la LTPP establece en el artículo 19.2 que el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Para la determinación de este importe, concreta la LTPP que se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, incluso los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad, con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan. El TRLRHL (31) se manifiesta en unos términos muy similares. La Ley 7/2022 señala algunos conceptos de coste expresamente, pero debemos entender que, al igual que sucede con la LTPP y el TRLRHL, se trata de una mera enumeración ejemplificativa, sin que podamos colegir que estamos ante un supuesto de *numerus clausus* (32).

---

(31) El artículo 24.2 del TRLRHL tan sólo añade que el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

(32) Como destaca Pagès i Galtés (2022a: 60), el artículo 11.3 de la Ley 7/2022 enumera explícitamente una serie de costes que no aparecen enunciados en la relación que ofrece el artículo 24.2 del TRLRHL, pero ello no supone un aumento del concepto de coste que se debe computar, pues todos ellos son reconducibles al concepto de coste que el texto local ofrece. Por tanto, la enumeración de costes de la Ley 7/2022 no tiene mayor relevancia que la meramente didáctica, tratando de aclarar que los citados expresamente también se deberán integrar en el cálculo del coste total

Como comentamos anteriormente, en el caso de financiación del servicio mediante tarifas no existe el límite del coste para su cuantificación.

Señala Buendía Carrillo (2000: 450) que, antes de iniciar el cálculo del coste de los servicios públicos locales, hay que determinar si se va a optar por la utilización de costes completos o parciales (33). Según este autor, el TRLRHL parte claramente del empleo de los primeros, pues se trata de computar todos los costes que afecten al servicio. Para llegar a un cálculo adecuado, recomienda seguir un modelo orgánico de Contabilidad de Costes que parta de la estructura organizativa del ente local (34). Debe tenerse en cuenta que el estudio tiene que recoger todos los costes que son precisos para la prestación del servicio y que aquellos costes que no se mencionen, no existen en el expediente de aprobación o modificación de la correspondiente ordenanza (35).

Partiendo del concepto señalado de coste completo, debemos distinguir entre coste directo e indirecto. El primero es aquel que se vincula a los centros y actividades del proceso de transformación o generación de los productos o servicios, sin necesidad de aplicar ningún método de reparto; el segundo es el que no puede relacionarse inmediatamente con un centro de coste y, por lo tanto, debe imputarse mediante una clave de reparto, tal y como explica Viñas Xifra (2019: 78). Como hemos comprobado, tanto la LTPP como el TRLRHL y la Ley 7/2022 exigen que se tengan en cuenta estos dos tipos de coste, por lo que pasaremos en los siguientes subepígrafes a desarrollarlos.

En cuanto a la forma de incorporar estos costes al estudio económico-financiero, debemos destacar que la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:3045) ha considerado insuficientes aquellos informes que realizan meras referencias a los presupuestos locales, al contenido de los anexos de personal o de inversiones o a informes de las concejalías correspondientes, sin elaborar la información, de tal forma que no se pueda colegir el coste que real y concretamente corresponde al servicio de recogida, tratamiento y transporte de residuos. Por tanto, consideramos que los datos de los costes que se obtengan en la elaboración de la memoria deben ser mostrados de un modo que permita expresar los costes directos e indirectos del servicio concreto que se va a financiar con la tasa o la tarifa, eludiendo todos los conceptos que no deban ser considerados como tales. No es adecuada la mera referencia en la memoria a

---

del servicio.

(33) El empleo de los costes completos implica considerar todos los costes que se han soportado para la prestación del servicio; la utilización de los costes parciales supone tener en cuenta sólo ciertas categorías de costes, como pudieran ser los directos o los variables.

(34) Este método implica identificar claramente las clases, los centros y los portadores de coste, los cuales se identifican con las tres etapas clásicas de clasificación, localización e imputación de costes. Cfr. Buendía Carrillo (2000: 451).

(35) Este principio de que “el coste que no se menciona no existe” es desarrollado por Gomar Sánchez (2011: 16-17) aludiendo a que sólo lo que aparece en el expediente de imposición o modificación de la tasa podrá ser enjuiciado en vía contenciosa, por lo que la Administración no podrá tratar de incorporar en el proceso judicial costes que no incluyó en su momento en el estudio para tratar de compensar otros que puedan ser cuestionados. Ello iría contra los principios de confianza legítima y de vinculación de la Administración a sus propios actos.

otros documentos que han sido elaborados con otros fines, como puede ser la aprobación del presupuesto municipal.

También nos resulta relevante la precisión que ha realizado el Tribunal Supremo (36) en relación con el imprescindible desglose de las distintas partidas que integran el coste del servicio con el objeto de verificar que se han separado los costes referidos al servicio de limpieza viaria, el cual, en virtud del artículo 21.1 del TRLRHL, no puede ser financiado nunca con tasas. El principal motivo por el que nos parece importante esta cuestión es por la frecuencia con la que los ayuntamientos contratan conjuntamente los servicios de recogida de residuos con los de limpieza viaria, por las sinergias que se pueden producir entre ambos. Para la elaboración del informe económico-financiero de las tasas o tarifas será preciso deslindar con precisión los costes de ambos servicios, para incluir tan sólo los relativos a la recogida, transporte y tratamiento de residuos.

Otro supuesto en el que se tendrían que diferenciar adecuadamente los costes indirectos sería aquel en el que el ayuntamiento decidiese establecer una tasa para los residuos domésticos y una tarifa para los comerciales. No cabe duda de que, en este supuesto, habría que elaborar dos memorias, una por cada modalidad de servicio, y dos ordenanzas. Consideramos que el deslinde de costes comunes del servicio que se incluyan en cada una de las memorias se tendrá que hacer valorando algún elemento distintivo que permita atribuir un mayor coste soportado a quien mayor gasto provoca o quien produce mayores residuos contaminantes o difícilmente reciclables, como podría ser el volumen de residuos generados en términos generales por cada uno de los dos tipos de usuarios o, si se dispone de datos suficientes, de la fracción resto (37).

También querríamos poner de manifiesto que habrá que incluir, dentro de los costes, la cuota de IVA soportado por el Ayuntamiento, dado que, al no poder repercutirse, supone un coste para el ente local y se debe integrar dentro del concepto de coste total del servicio (38).

En cuanto a la forma de plasmar y estructurar el análisis de los costes en el estudio económico-financiero, ante la ausencia de indicaciones legales al respecto, entendemos que se debe efectuar identificando los centros de coste que participan en la prestación del concreto servicio público de recogida, transporte y tratamiento de residuos, y diferenciando entre centros finales, que prestan el servicio directamente a los usuarios y cuyos costes son directos, y centros de costes intermedios, que realizan actividades necesarias

---

(36) La STS de 19 de diciembre de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:9032) precisa que es necesario desglosar adecuadamente los costes que corresponden al servicio de recogida de residuos respecto de los de limpieza viaria, pues estos últimos no son financiados mediante tasas, y pone como ejemplo los costes de colocación de papeleras y de conservación y mantenimiento de las mismas, los cuales entiende que se engloban en el servicio de limpieza viaria y no pueden ser incluidos, por tanto, en el estudio económico-financiero del servicio de recogida de residuos.

(37) La fracción resto es la fracción de los residuos que se obtiene cuando ya se han efectuado las recogidas separadas.

(38) Gil Rodríguez (2012: 72) comenta en este sentido la STSJ de Cataluña de 21 de noviembre de 2006 (ECLI:ES:TSJCAT:2006:10209), dictada con ocasión de la modificación de varias ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Barcelona.

para el funcionamiento de los centros finales y cuyos costes son indirectos, como indica Gil Rodríguez (2012: 78).

#### 4.1.1. *Los costes directos*

Buendía Carrillo (2000: 452-453), siguiendo la práctica habitual, realiza cuatro grandes agrupaciones de costes directos, para facilitar su tratamiento y control:

- a) Costes de personal: incluye sueldos y salarios, cotizaciones sociales, previsión social de los funcionarios o cursos de formación y perfeccionamiento. En el ámbito que tratamos, habrá que incluir las partidas de coste del personal que, en su caso, forme parte de cualquiera de los servicios que atañen de modo directo a la recogida, transporte y tratamiento de residuos, así como del personal adscrito al servicio de vertederos o al servicio de comunicación correspondiente, si existiese.
- b) Costes del inmovilizado: amortizaciones del inmovilizado material e inmaterial, reparaciones, mantenimiento y conservación. En el servicio de recogida, tratamiento y transporte de residuos este grupo de costes será muy relevante e incorporará la amortización, mantenimiento y conservación de los vehículos utilizados para prestar el servicio, así como de toda la maquinaria necesaria para su ejecución.
- c) Suministros y servicios exteriores: arrendamientos y cánones, trabajos realizados por otras empresas, suministros y comunicaciones. En aquellos supuestos en que el servicio se preste por una empresa externa a través de alguna de las modalidades previstas en la normativa de contratación, se incorporarán como coste las facturas emitidas por el contratista. También habrá que computar los suministros que se precisen y las campañas de concienciación o difusión que se desarrollen a través de empresas externas.
- d) Otros costes: partidas no incluidas en los grupos anteriores, como los costes financieros, coste de materiales o tributos. En este grupo se incorporarán todos los costes financieros por las operaciones de esta naturaleza que financien directamente la inversión realizada en el servicio, así como los materiales necesarios o los tributos abonados a terceros (39).

Conviene en este punto comentar las actividades cuyos costes deberán ser incorporados a la tasa o tarifa a las que expresamente se refiere el artículo 11.3 de la Ley 7/2022. Se trata de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de residuos, la vigilancia de estas operaciones, el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos y las campañas de concienciación y comunicación.

La actividad de recogida, transporte y tratamiento de residuos, obligatoria en todos los municipios españoles (40), engloba las tareas de recogida (consistente en la recep-

---

(39) Como señala Herrera Molina (2021: 35), en este capítulo tendremos que incluir el impuesto autonómico por el tratamiento de residuos pues, aunque la Ley 7/2022 no lo mencione expresamente, parece evidente que formará parte del coste del servicio.

(40) Frente a la distinción en función del tamaño poblacional municipal que realiza la LRBRL

ción por parte del ente local de los residuos generados por personas físicas o jurídicas, ya se trate de una actividad realizada profesionalmente o no, a través de los contenedores públicos o de los puntos de recogida en función de la naturaleza del residuo), de transporte (a través de los correspondientes vehículos que desplazan los residuos desde el punto de recogida hasta el de su tratamiento) y de tratamiento (mediante procedimientos de cribado, reciclaje, reducción o neutralización).

Las actividades de vigilancia comprenden las tareas tendentes a asegurar que la recogida, transporte y tratamiento de los residuos se realizan de acuerdo con la normativa vigente en materia de residuos, pero también de seguridad y salud en el trabajo.

El mantenimiento y la vigilancia posterior al cierre de vertederos engloban las actividades que permiten el correcto funcionamiento de los vertederos de residuos y su seguridad posterior a la clausura, de acuerdo con la normativa en vigor respecto de estas tareas.

Las campañas de concienciación y comunicación, para poder ser incluidas dentro de los costes que se financien mediante tasas o tarifas de residuos, deberán coadyuvar a la correcta prestación del servicio, informando a los ciudadanos de cuáles son sus obligaciones y responsabilidades en relación con los residuos que generan, de su adecuada separación en origen, así como de las posibilidades de depósito de los mismos.

La inclusión de los costes de mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de vertederos y los de las campañas de concienciación y comunicación han sido objeto de críticas por parte de la doctrina (41), pues parece que el legislador lo que ha pretendido es incorporar una forma de financiación de la competencia municipal sobre residuos y no del concreto servicio que se presta a los usuarios, que es lo que se debería sufragar con las tasas o tarifas.

Todas las tareas que mencionamos tienen evidentes costes directos, como los del personal que se dedique a su ejecución, los del inmovilizado que se emplee en estas actividades, los servicios y suministros que sean necesarios para la correcta realización de las tareas, así como los costes financieros o los tributos que graven estas actividades. Nos encontramos, en todos estos casos, ante costes directos que se incluirán necesariamente en el cálculo de la tasa o tarifa que vaya a financiar el servicio. Dada la naturaleza de las actividades de las que hablamos, el coste de mayor importe, en

---

en su artículo 26, la Ley 7/2022 se encarga de aclarar que se trata de una actividad obligatoria en todos los municipios, independientemente de su población (art. 12.5), sin perjuicio de que la realización de forma independiente o asociada.

(41) Gomar Sánchez (2022: 106-107) razona que las campañas de concienciación o comunicación se dirigen a la totalidad de la ciudadanía y a las empresas, siendo muy compleja su atribución a cada sujeto. Además, la incorporación de estos costes, al igual que el de la vigilancia posterior al cierre de los vertederos, provocará el problema de la diferenciación de actividades si el municipio decide contratar estos servicios con empresas diferentes o desarrollarlas a través de otros modos de gestión diferentes al utilizado para la recogida, tratamiento y reciclaje de residuos. De la misma opinión es Ruiz Garijo (2023: 21), quien considera que los conceptos de coste que indicamos no guardan relación con la prestación del servicio y no deberían haber sido incluidos por el legislador.

muchos de los municipios (en todos, salvo los que opten por una prestación directa del servicio con medios propios), será el del contrato de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, el cual, normalmente, será un contrato de concesión de servicios (42).

#### 4.1.2. *Los costes indirectos*

Los costes indirectos pueden ser agrupados siguiendo la misma clasificación que hemos indicado en relación con los directos, esto es, gastos de personal, gastos del inmovilizado, suministros y servicios exteriores y otros costes.

De acuerdo con Buendía Carrillo (2000: 453), lo que diferencia a estos costes respecto de los analizados en el epígrafe anterior es que no pueden ser imputados directamente a un determinado centro de coste, debiendo realizarse una serie de supuestos al no poder identificarse de forma evidente y sencilla con el objeto del cálculo.

Nos encontraremos, por tanto, con costes de personal, de inmovilizado y otros servicios no adscritos directamente a las actividades vinculadas con los residuos, pero que colaboran en la realización de tareas conexas o que se dirigen al conjunto de la organización municipal (43).

Para poder incorporar estos costes a la tasa o tarifa que tratamos, habrá que identificar alguna clave de reparto adecuada, como podrían ser las horas semanales dedicadas al servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos, o, cuando esta fórmula no sea oportuna, el porcentaje de gasto que suponen aquellas actividades respecto del total municipal. Lo que no cabe es incorporar los costes indirectos indicando un porcentaje genérico sobre los costes generales municipales sin ninguna justificación (44).

## 4.2. Los ingresos

Los ingresos pueden ser analizados desde, al menos, dos puntos de vista: el más frecuente, como contraprestación aportada por los usuarios del servicio, pero también como ingreso derivado de la dinámica del propio servicio.

---

(42) El artículo 15 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público, define este contrato como «aquel en cuya virtud uno o varios poderes adjudicadores encomiendan a título oneroso a una o varias personas, naturales o jurídicas, la gestión de un servicio cuya prestación sea de su titularidad o competencia, y cuya contrapartida venga constituida bien por el derecho a explotar los servicios objeto del contrato o bien por dicho derecho acompañado del de percibir un precio». A diferencia del contrato de servicios, el contrato de concesión implica la transferencia al concesionario del riesgo operacional.

(43) Podemos imaginarnos, como ejemplos, los servicios de contratación municipal, el personal de obras, el servicio eléctrico, el de limpieza y mantenimiento, el de gestión de personal y un largo etcétera.

(44) La STS de 8 de marzo de 2002 (ECLI:ES:TS:2002:1643) entendió que tal forma de proceder resultaba en una estimación puramente voluntarista, careciendo de todo apoyo técnico y estadístico que la justifique y permita su valoración por los tribunales.

#### 4.2.1. *Los ingresos como contraprestación de los usuarios del servicio*

El artículo 7.3 (45) de la LOEPSF establece la obligación, cuando una Administración pretenda elaborar y aprobar una disposición reglamentaria –como lo es la ordenanza municipal que establezca una tasa o tarifa–, de valorar las repercusiones y efectos de la misma, así como supeditar tal actuación al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Aún con mayor claridad, el artículo 129.7 de la LPAC, al desarrollar los principios de buena regulación, exige que cuando la iniciativa normativa afecte a los gastos o ingresos públicos presentes y futuros, se deberán cuantificar y valorar sus repercusiones y efectos, además de supeditarse al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

No cabe duda de que el establecimiento o modificación de una tasa o tarifa local afectará a los ingresos públicos, por lo que es un requisito inexcusable del expediente la cuantificación y valoración de las cantidades que se percibirán por estos conceptos.

Pero es que, además, en el caso de las tasas municipales, el TRLRHL, en sus artículos 24.2 y 25, exige que los ingresos que se perciban por este concepto no superen el coste del servicio o actividad, debiendo mostrar el informe técnico-económico la previsible cobertura de su coste para las arcas locales.

La necesaria demostración en el expediente del cumplimiento de estos requisitos obliga a incorporar a la memoria económica la proyección de los ingresos que se pretende obtener al implantar una tasa o una tarifa.

Para calcular el importe de la tasa o tarifa debemos partir, como hacen Rodrigo Illera y Alberca Oliver (2015: 65), del punto muerto o umbral de rentabilidad, situación en la que los costes totales se hacen iguales a los ingresos totales, por lo que indica el número de unidades del servicio o actividad que es preciso vender para obtener un resultado neutro, sin beneficios ni pérdidas.

El punto muerto se calculará, entonces, igualando los ingresos totales –obtenidos tras multiplicar el precio unitario de cada prestación de servicio o actividad por el número de servicios o actividades– con los gastos totales, de donde se podrá despejar el precio unitario al que se debe suministrar el servicio o actividad dividiendo los costes totales entre el número de servicios o actividades, como indica Pagès i Galtés (2022a: 173). Este precio unitario, teóricamente, podría establecerse mediante un tipo fijo igual para todos los servicios o actividades (tipo fijo universal). También cabría la posibilidad de fijar una tarifa fija específica para cada uno de los tipos de prestaciones singularizadas del servicio (tipo fijo particularizado). Por último, podría establecerse una base imponible y un

---

(45) Textualmente, este precepto establece que: «Las disposiciones legales y reglamentarias, en su fase de elaboración y aprobación, los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración, así como cualquier otra actuación de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de esta Ley que afecten a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, deberán valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera».

tipo de gravamen que pondere el número de prestaciones y otras circunstancias como la capacidad económica (tasa o tarifa de cuota variable).

Con todo, la Ley 7/2022 exige en su artículo 11.3 que las tasas y las tarifas permitan implantar sistemas de pago por generación. Esta redacción ha sido criticada por Herrera Molina (2021: 20-21) por su imprecisión, pues incluir en una norma la mera posibilidad (“permita”, indica el precepto) no parece la mejor técnica legislativa. Señala este autor que podría tratarse de una ambigüedad calculada, teniendo en cuenta que la mayoría de municipios españoles no tienen en la actualidad implantada una tasa o tarifa de esta naturaleza y probablemente el camino por recorrer para lograr este objetivo sea largo.

En su apartado cuarto, el citado artículo 11 abre la puerta a otras posibilidades, como la inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar, la diferenciación o reducción en casos de compostaje o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable, la diferenciación o reducción en el supuesto de recogidas separadas para su posterior reutilización y reciclado, o la inclusión de diferenciación o reducción para los contribuyentes en riesgo de exclusión social.

También debemos hacer mención a la experiencia del ente local en cuestión en el concreto servicio o actividad que se va a financiar como elemento a valorar en la memoria económico-financiera, pues las fuentes de información para calcular los ingresos serán tanto más fiables cuanto mayor sea la experiencia. No es lo mismo partir de datos reflejados en la contabilidad, por tratarse de servicios que llevan años funcionando, que tener que hacer previsiones cuando nos encontramos ante nuevas actividades municipales. En cualquier caso, dada la dilatada práctica de los entes municipales o supramunicipales en la gestión de los servicios de recogida, transporte y tratamiento de residuos, no creemos que éste vaya a ser un problema relevante para la confección del documento que estamos estudiando. Así, podrá acudir a la contabilidad municipal de cada año para comprobar cuáles son los derechos reconocidos netos por el concepto de la tasa o tarifa y tomar este dato como referencia de futuros rendimientos, adaptándolo en función de las novedades que se introduzca en la ordenanza. En el supuesto de que nos encontremos ante un servicio de nueva creación o para el que no existiese hasta la fecha ninguna figura financiera específica, se podría optar por utilizar los datos de otros entes locales que tengan una dimensión parecida o una configuración normativa de su tasa o tarifa similar a la propuesta.

En este punto, conviene acompañar al estudio de las series estadísticas utilizadas para justificar los ingresos incluidos, con la finalidad de motivar adecuadamente los importes utilizados y su adecuación a los objetivos perseguidos.

#### *4.2.2. Los ingresos derivados de la dinámica del servicio*

El artículo 11.3 de la Ley 7/2022 prescribe que la tasa o tarifa refleje los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, así como de la venta de materiales y de energía. Considera Gomar Sánchez (2022: 107) que, dado que nos encontramos ante un escenario de economía circular en el que se pueden aprovechar las materias primas recuperadas, se pueden producir nuevos recursos y también energía

eléctrica, parece lógico incluirlos en el cálculo de la tasa o tarifa, minorando su importe; no obstante, tal razonamiento resulta engañoso y permite que se burlen los intereses generales sin ningún beneficio para el contribuyente. Este autor entiende que incluir estos ingresos en el cálculo de la tasa o tarifa exigiría destinar ingentes recursos a la fiscalización de la actividad del prestador del servicio, pues las variables técnicas y comerciales que intervienen en la obtención de tales ingresos son, en ocasiones, extraordinariamente complejas (46) y serán, necesariamente, una fuente de conflictos entre entidades locales y contribuyentes.

La filosofía que emana de la institución de la responsabilidad ampliada del productor es la derivada del principio “quien contamina paga”, pues se trata de que aquellos productores de productos que con su uso se acaben convirtiendo en residuos, se hagan responsables de la prevención y la organización de su gestión, es decir, que los fabricantes asuman la gestión de los residuos que generan sus productos. El Título IV de la Ley 7/2022 establece el régimen propio de esta responsabilidad ampliada, siendo desarrollado por el Real decreto 1055/2022. En particular, habrá que incluir como ingresos en la memoria económico-financiera, las contribuciones financieras establecidas en el artículo 43 (47) de la Ley que el productor venga obligado a soportar.

Los ingresos por venta de materiales son las percepciones que se obtienen por entregar residuos de envases recuperados a empresas recicladoras. Mediante esta vía, se vuelven a introducir en el ciclo productivo materiales como el acero, el aluminio, el papel y el cartón, reduciendo el consumo de nuevas materias primas (48). Los ingresos que genere esta actividad también deberán aparecer reflejados en la memoria económico-financiera.

Los ingresos por venta de energía se producirán en aquellos casos en los que se ésta se genere mediante la destrucción de residuos o su descomposición, especialmente a través de la incineración o del biogás (49).

---

(46) Gomar Sánchez (2022: 108) pone como ejemplo la producción de energía, donde la determinación del beneficio de la actividad resultará excesivamente engorroso para la entidad local, por no hablar de lo voluble de sus precios, por lo que será complicado que pueda ser tenido en cuenta en el cálculo de la figura financiera.

(47) Este precepto recoge la necesaria cobertura a través de la contribución financiera abonada por el productor, respecto de los productos que comercialice, de los costes de recogida separada de residuos y su posterior transporte y tratamiento, incluido el necesario para cumplir los objetivos de gestión de residuos y otros que legalmente se establezcan, de los costes de proporcionar información a los poseedores de residuos, de los costes de recogida y comunicación de datos y de los costes asociados a la constitución de las garantías financieras previstas en la Ley.

(48) A través de esta vía, Ecoembes ha obtenido 212 millones de euros en 2022, entregando los materiales a empresas recicladoras en los supuestos en los que ha firmado convenios con las entidades locales para realizar la tarea de adjudicar los materiales seleccionados. Estos ingresos minoran el coste del modelo de reciclaje entre un 10 por 100 y un 15 por 100, en función de los precios de las materias primas en el mercado.

Cfr. [<https://www.ecoembestransparencia.com/gastos-e-ingresos/>] (consultada el 20/11/2023).

(49) Gomar Sánchez (2022: 109) destaca que la incineración es muy utilizada en algunos países, como Finlandia o Dinamarca, como alternativa a los vertidos de residuos, empleando este método como sistema para gestionar los residuos y producir energía al mismo tiempo.

Coincidimos con Gomar Sánchez (2022: 108-109) en que la introducción de todos estos ingresos en el cálculo de la tasa o tarifa no es la mejor solución. A la dificultad apuntada de controlar la actividad del prestador de los servicios generadores de tales ingresos, se añade la volatilidad de los mercados energéticos y de materias primas, en los que inciden variables de imposible control y previsión por parte de las entidades locales. Por eso, consideramos con este autor que no ha sido una buena idea por parte del legislador la introducción de estos recursos en «las fórmulas polinómicas o financieras sobre las que se establecen las bases económicas de la actividad que se financia mediante tasas o prestaciones». Dicho esto, en cualquier caso, los ingresos que generen estas actividades tendrán que ser percibidos por el ente local, pero quizás como ingresos patrimoniales, de acuerdo con lo indicado en el artículo 5 del TRLRHL.

También nos parece acertada la crítica efectuada por Pagès i Galtés (2022a: 60-61) a la incorporación de este tipo de ingresos al cálculo de la tasa o tarifa, pues los costes del servicio y los recursos que se generan por conceptos distintos a la contraprestación de los usuarios son independientes, de tal forma que si de los costes se restan tales ingresos ya no será posible que los usuarios aporten la totalidad de los costes. Y esto es relevante porque la tasa y la tarifa se inspiran en el principio de provocación de costes y éstos no disminuyen por el hecho de que la actividad genere los ingresos de los que hablamos. Pero es que, además, tal inclusión resulta criticable desde un punto de vista medioambiental, dado que al reducir el importe global de la tasa o tarifa, se mitiga la repercusión del coste generado a los usuarios.

#### **4.3. El coste neto y la ecuación costes-rendimientos**

Como hemos comentado anteriormente, el artículo 11.3 de la Ley 7/2022 recoge un conjunto de costes y de ingresos que deben ser tenidos en cuenta para el cálculo de la tasa o la tarifa que financie el servicio que estamos analizando. La memoria económico-financiera incluirá todos estos conceptos, de tal forma que los costes totales obtenidos resulten minorados por los ingresos derivados de la dinámica del servicio. El resultado de esta operación será el coste neto del servicio o la actividad, el cual será el límite que no podrá sobrepasar la tasa, en caso de que se utilice esta figura para financiar el servicio o actividad.

Por otra parte, Pagès i Galtés (1999: 181) considera básica la expresión en la memoria económico-financiera de la ecuación costes-rendimientos, pues sólo a través de ésta se podrá determinar si el importe que se deba recaudar mediante la tasa se sujeta al límite legal. En el caso de la tarifa, ya hemos comentado que no opera este límite, mas consideramos relevante, también en este supuesto, que se exprese la ecuación costes-rendimientos con el fin de dotar de transparencia al cómputo efectuado para la cuantificación de la tarifa.

En el caso de las tasas, la ecuación costes-rendimiento permitirá controlar la conexión entre el coste del servicio y el rendimiento logrado. Si se recaudase más por la tasa que el importe del coste neto soportado, no hay duda de que será un motivo para impugnar la tasa por superar el límite legalmente establecido, como ha señalado en numerosas

ocasiones la jurisprudencia (50). No obstante, puede suceder que, en algún ejercicio económico concreto, el rendimiento obtenido por la tasa supere el coste del servicio o actividad (51). En estos casos, habrá que analizar si se trata de un hecho aislado o resulta de un inadecuado estudio económico-financiero (52), pues en este último caso habría que modificar la ordenanza fiscal, como recuerda De la Peña Velasco (1989: 31).

Cabe preguntarse si procede la devolución de la tasa si se recauda una cantidad que supere el coste neto del servicio o actividad. Opinamos que en estos supuestos no procede el reintegro, pues ello supondría un control de legalidad de la ordenanza que tan sólo se podría realizar una vez terminado el ejercicio, lo cual vulneraría el principio de seguridad jurídica (53).

## 5. LOS MÓDULOS DE REPARTO

Los módulos de reparto no son sino los criterios que se van a utilizar para determinar qué parte del coste neto calculado en la memoria económico-financiera de la tasa o tarifa corresponderá a cada usuario o tipo de usuario del servicio o actividad.

A este respecto, resulta muy interesante el modelo de reparto de los costes del servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos que proponen Llabrés Payeras y Puig Ventosa (2022: 4) para la tasa de residuos comerciales. Basándose en los datos empíricos disponibles, estos autores consideran que existe una diferencia relevante entre la generación de residuos por parte de las actividades comerciales y de los domicilios, así como, dentro de las primeras, entre sus diferentes tipologías. Por ello proponen un modelo basado en los costes esperados en función del tipo de fracción y cantidad generada,

---

(50) Como en las SSTS de 27 de mayo de 1987 (ECLI:ES:TS:1987:3699) o 6 de febrero de 1995 (ECLI:ES:TS:1995:8338).

(51) Este supuesto es fácilmente imaginable en el caso de las tasas por licencias urbanísticas, pues en un ejercicio concreto se puede producir una gran obra, como la construcción de una central productora de energía, que suponga unos ingresos extraordinariamente superiores a los costes soportados. No obstante, no es sencillo imaginar que se produzca un supuesto similar en el servicio de recogida, transporte o tratamiento de residuos, pues los hechos imponderables tienen una naturaleza continua y no puntual, siendo relativamente homogéneos dentro de cada categoría de generador de residuos.

(52) La STSJ de Murcia de 26 de enero de 1998 (ECLI:ES:TSJMU:1998:20) así lo señala, indicando que la obligación de la ecuación no puede ir referida a un solo ejercicio, sino que aconseja ponderar varios ejercicios consecutivos. Cfr. Pagès i Galtés (1999: 184).

(53) De esta opinión es Pagès i Galtés (1999: 185), que cita como referencia jurisprudencial la STS de 13 de febrero de 1996 (RJ/1996/1441). De todos modos, este autor indica, como señala la SAN de 14 de octubre de 1997 que, si se anulan las tasas por ser los ingresos claramente superiores a los costes, procederá devolver aquellos que se consideren excesivos.

En el mismo sentido se pronuncia Aragonés Beltrán (2011: 51), pues considera que no cabe un examen *a posteriori* de los costes de las tasas con la pretensión de obtener la devolución por superar el importe de las mismas el coste efectivo del servicio, dado que la norma lo que pretende es que la tasa financie los costes previsibles del servicio, pero no su cálculo exacto, el cual sería imposible acertar *a priori*. Otra cosa sería que se hubiese producido un exceso injustificado, reprochable, no torio y excesivo.

con la finalidad de hacer más equitativa la distribución del coste neto que los usuarios del servicio deben soportar.

El artículo 11.3 de la Ley 7/2022 exige que la tasa o tarifa que se establezca permita implantar sistemas de pago por generación. Se trata de una novedad importante auspiciada por la normativa comunitaria que trata de lograr una concienciación sobre los residuos que cada persona genera y la reducción de los mismos (54). Esta idea responde al principio “*pay as you throw*” o “quien contamina paga” que tiene como fin que el agente contaminador soporte el gasto de la prevención y control de la contaminación, de tal forma que este proceso de internalización cristalice en la reducción de los residuos (55). Este principio de raíz extrafiscal conduce al análisis de la capacidad contaminadora del agente para determinar su cuota, que lo será en función de la contribución a los específicos costes de la contaminación provocada incentivándose su reducción, de acuerdo con Pagès i Galtés (1999: 38). Como señala Arana Landín (2023: 105), la regulación actual de las tasas locales de residuos no suele contribuir a los fines de la economía circular, utilizándose en muchas ocasiones parámetros arbitrarios de cuantificación, principalmente basados en la comodidad para el ente local o en un posible reflejo de la capacidad contributiva. Por lo tanto, el cambio de paradigma está servido.

Tanto en el caso de la tasa como en el de la tarifa, se trata de incluir sistemas que permitan gravar en cuantía diferente a quien produce residuos en cantidades o tipos distintos. Ciertamente es que lo normal será que la cuota de la tasa o tarifa tenga una parte no vinculada a objetivos ambientales, la parte básica, junto a la cuota variable en función de la generación de residuos (56).

En lo que se refiere a la cuota básica, ésta podrá ser única para todos los usuarios o se podrá fijar atendiendo a criterios concretos, como la superficie o el valor catastral (57),

---

(54) Gomar Sánchez (2022: 111) señala que tiene toda su lógica pretender que la cuantificación de las tasas o tarifas se module en función de los residuos generados, no sólo en cantidad sino en cualidad según el tipo de residuo, puesto que el coste de recogida, tratamiento y reciclaje difiere significativamente entre cada clase de residuo. Con todo, señala que han sido pocos los ayuntamientos que, hasta la fecha, se han propuesto su implantación.

(55) Sostiene Arana Landín (2023: 105) que «la nueva prestación parece obedecer, más que nunca, al principio “quien contamina paga” y está llamada a internalizar los costes de las externalidades negativas de los residuos».

(56) Herrera Molina (2021: 35) recuerda la necesidad de que el estudio técnico-económico de la ordenanza explique, aun siendo una decisión política, los criterios que se hayan seguido para realizar el reparto entre la cuota de generación y la cuota base.

(57) Sobre este particular, Herrera Molina (2021: 32) señala que para fijar la cuota básica no deberían utilizarse criterios que presumesen una determinada generación de residuos, como el consumo de agua, pues con tal finalidad ya opera la cuota por generación. Es el caso, por ejemplo, de la ordenanza fiscal de la tasa de residuos del Ayuntamiento de Madrid, que utilizó un estudio de la Universidad Politécnica para lograr una generación de residuos aproximada mediante técnicas estadísticas que analizó las distintas actividades económicas.

Llabrés Payeras y Puig Ventosa (2022: 7-9) establecen en su modelo, como coeficientes moduladores de la cuota básica, las fracciones generadas, la intensidad de generación, la superficie y la ubicación. El coeficiente de fracciones generadas está formado por la suma de los coeficientes de cada fracción generada, teniendo un mayor o menor valor según los costes de recogida y tratamien-

aunque hubiese sido más acorde con la seguridad jurídica que debería imperar en este ámbito que la Ley 7/2022 hubiese precisado el porcentaje que la cuota por generación debería aportar al conjunto de la recaudación estimada, de acuerdo con la opinión de Herrera Molina (2021: 32), la cual compartimos.

La razón de ser de esta cuota básica la encontramos en la existencia de los costes fijos del servicio, lo que supone hacer soportar a los usuarios un conjunto de costes por disponer del servicio, hagan uso de él o no. Como señala Herrera Molina (2021: 27), lo que no debe exigirse a los contribuyentes es «una cuota básica superior a la que les correspondería en el caso de generar residuos de modo efectivo, pues esto desvirtuaría por completo el sentido de las tasas por generación».

Con todo, consideramos que si de lo que se trata es de fomentar la jerarquía de residuos la tasa o tarifa por generación deberían gravar con mayor intensidad o de modo exclusivo la fracción resto (58).

Se han diseñado diferentes modelos para llevar a la práctica la implantación de sistemas de pago por generación en las tasas o tarifas municipales, clasificados por la Agencia de Residuos de Cataluña (2010: 14) del siguiente modo:

- a) Con identificación de usuario mediante tarjeta magnética (sistemas de cámara): dentro de esta metodología cabe el pago por volumen con cámara volumétrica incorporada (59) o el pago por peso con sistema de pesaje incorporado al contenedor (60).
- b) Con identificación del recipiente: en estos métodos, de lo que se trata es de identificar el elemento utilizado para depositar los residuos y puede desglosarse en pago por cubo con conteo individual, pago por cubo con frecuencia predeterminada, identificación y pesaje del cubo o pago por bolsa (61).

---

to que supone cada fracción. El coeficiente por intensidad de generación representa la generación por unidad de superficie para distinguir los comercios que, generando las mismas fracciones, lo hacen con intensidades diferentes. El coeficiente de superficie valora el tamaño del comercio, pues a mayor superficie, mayor volumen de residuos generados, aunque mediante un coeficiente marginalmente decreciente. El coeficiente por ubicación implica valorar la situación física del comercio, partiendo del callejero fiscal.

(58) De lo que se trata es de incentivar la reducción de la fracción resto, ya se logre derivando los residuos hacia la recogida selectiva, ya sea mediante su reducción. Así lo ha puesto de manifiesto la Agencia de Residuos de Cataluña. Cfr. Herrera Molina (2021: 26).

(59) Este método implica que el contenedor dispone de un dispositivo que, previa identificación del usuario mediante una tarjeta magnética, se abre y permite verter en su interior un volumen máximo de residuos para cada uso.

(60) Se trata de un método similar al anterior, pero en este caso el contenedor incorpora un sistema de pesaje de residuos que registra el peso que cada usuario vierte.

(61) El primero de los sistemas indicados (pago por cubo con conteo individual) supone la asignación a cada usuario o comunidad de usuarios de un receptáculo de volumen conocido identificable a través de un dispositivo electrónico que el servicio de recogida podrá leer mediante un equipo lector. Este sistema permite registrar todos los receptáculos recogidos y calcular el importe de la tasa según el número de recogidas. Los usuarios tienen la posibilidad de elegir el volumen del receptáculo que adquieren.

Se trata de lograr que, a través de las tasas o tarifas, se grave a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados, proporcionando incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados, como indica el anexo V de la Ley 7/2022. Por lo tanto, cada usuario se verá gravado en función del servicio que provoca para el reciclado, tratamiento o destrucción de sus residuos. Llabrés Payeras y Puig Ventosa (2022: 22-25) proponen un conjunto de variaciones sobre su modelo de determinación de las tasas o tarifas para incluir los sistemas de pago por generación o de bonificación por participación, que se podrían aplicar en función del sistema de recogida y tratamiento de residuos implantado en el municipio en cuestión. Ello demuestra que resulta imprescindible partir del régimen de prestación del servicio para poder desarrollar adecuadamente un sistema de pago por generación, como ya había apuntado Herrera Molina (2021: 32).

También debemos destacar que la doctrina ha planteado, a partir del establecimiento de sistemas de pago por generación, el necesario cambio de criterio de los tribunales en cuanto a la posibilidad de exigir la tasa o tarifa de residuos por la mera disponibilidad del servicio, aun cuando no se produzcan por parte de los posibles usuarios. Para Ruiz Garijo (2023: 25), en el momento en que se implementen sistemas de pago por generación, la no producción de residuos debería conducir a la inexigibilidad de la tasa o tarifa. Con todo, discrepamos de esta opinión, pues los usuarios potenciales deben coadyuvar, al menos, al sostenimiento de los costes fijos del servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos. En otro caso, en aquellas zonas con mayor proporción de inmuebles desocupados, la prestación y financiación del servicio podría ser inasumible para los usuarios del mismo.

El cuarto apartado del artículo 11 de la Ley 7/2022 establece un conjunto de particularidades que podrán ser tenidas en cuenta para repartir el coste neto de la tasa o tarifa de residuos. Se trata de una mera posibilidad que la norma prevé y que permitirá incluir sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional, la diferenciación o reducción en el supuesto de acudir al compostaje doméstico o comunitario, la diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado (como son los puntos limpios o los puntos de entrega alternativos determinados por el ente local), o la

---

El segundo de los sistemas (pago por cubo con frecuencia predeterminada) implica que el cubo asignado se recoge siguiendo un calendario prefijado. Los usuarios pueden elegir el volumen del contenedor y/o la periodicidad de recogida que prefieren. En este sistema el usuario debe decidir con antelación con qué periodicidad desea sacar el cubo.

En el tercero de los sistemas (identificación y pesaje del cubo) la tasa se calcula sobre el peso de los residuos en el receptáculo entregado, que dispone de un dispositivo electrónico detectado por el camión. Su pesaje lo efectuará un mecanismo incorporado al camión de recogida.

El cuarto método (pago por bolsa) exige que el usuario pague la tasa por adelantado mediante la compra de bolsas estandarizadas para la entrega de los residuos, las cuales son las únicas que el servicio de recogida aceptará. Las bolsas son distribuidas por el propio ayuntamiento o bien mediante comercios colaboradores y suelen ser diferentes según la fracción a recoger. Para aquellas fracciones sujetas a pago que sean reciclables, en general se utilizan bolsas transparentes o translúcidas para minimizar la presencia de impropios.

diferenciación o reducción para las personas o unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

Por lo tanto, cabe la posibilidad de establecer una menor tarifa o tasa en aquellos supuestos en los que se pueda acreditar la recogida separada en viviendas dedicadas al alquiler vacacional. El legislador pretende lograr así una mejor gestión de los residuos generados por este tipo de viviendas, cuyos inquilinos temporales podrían tener menos incentivos para desarrollar un comportamiento acorde con la separación en origen de los residuos. No obstante, consideramos complicado llevar un control adecuado del cumplimiento de los requisitos que se puedan establecer para estas viviendas, pues los residentes en las mismas serán diferentes en cada momento, según lo dilatado de su estancia, complicando la verificación de tales medidas. Salvo que la gestión separada de los residuos sea similar a la que estén sometidos el resto de usuarios del servicio de la zona, difícilmente se podrá comprobar el cumplimiento por parte de los residentes de las viviendas vacacionales. Y en caso de que, efectivamente, el sistema sea el mismo que para los demás usuarios, no es fácil explicar por qué tendrán los que residan en este tipo de residencias un menor coste por el servicio. Nos parece que esta medida es más un deseo de lograr un comportamiento cívico en relación con la gestión de los residuos de las viviendas vacacionales, que un verdadero criterio de cuantificación de las tasas y tarifas que corresponderán concretamente a unos usuarios determinados.

Más acertados para su aplicación práctica nos parecen los demás supuestos contemplados en el precepto. La opción por el compostaje, ya sea doméstico o comunitario, puede generar una reducción evidente de los residuos de una unidad familiar o de una comunidad, además de producir nuevos productos aptos para su utilización como el abono. Siendo esto así, cabe plantearse la posibilidad de establecer una reducción en la tasa o tarifa para aquellas personas que se acojan a este sistema y que puedan acreditar su efectiva utilización. No obstante, debemos aclarar que las bonificaciones que pretenden fomentar la reducción de residuos no son auténticos beneficios fiscales, sino una fórmula para concretar la distribución individual del coste del servicio (62).

También la utilización por parte de las personas usuarias de establecimientos como los puntos limpios merece una crítica favorable, al incentivar una adecuada clasificación de los residuos y su posterior reciclaje o reutilización.

Por último, el establecimiento de una reducción o diferenciación de la tasa o tarifa para aquellas personas o familias que se encuentren en riesgo de exclusión social debe ser valorada favorablemente, permitiendo incluso su eliminación para estos sujetos pasivos, siempre que quede acreditada la situación indicada. No obstante, tampoco aporta demasiado su mención específica en este precepto, pues la posibilidad de establecer

---

(62) Herrera Molina (2021: 33) lo ejemplifica a través de los casos de la tasa por el servicio de recogida de residuos municipales generados en los domicilios particulares del Ayuntamiento de Barcelona (que incorpora una bonificación del 14 por 100 para los sujetos pasivos que hagan uso de los puntos limpios), del Ayuntamiento de Rubí (que otorga una bonificación del 20 por 100 por la participación en la red de compostaje y otra de hasta el 20 por 100 por entregar determinados residuos especiales) o del Ayuntamiento de Elburgo (con una bonificación del 80 por 100 a quienes acrediten un buen comportamiento medioambiental respecto de las fracciones excluidas de recogida).

una exención o bonificación a favor de las personas con menos renta y que se puedan encontrar en una situación de exclusión social no es novedosa en el ámbito fiscal de las haciendas locales (63).

En cualquier caso, participamos de la crítica de Ruiz Garijo (2023: 28-29) en cuanto a la parquedad del legislador al regular estas posibilidades normativas para los entes locales, pues nada se indica en la Ley acerca del modo en que se podrán llevar a efecto: a través de exenciones, en sede de cuantificación del gravamen, mediante deducciones o bonificaciones en la cuota... No debemos olvidar la prohibición de la utilización de la analogía para extender más allá de sus propios términos el ámbito de las exenciones y demás beneficios fiscales, *ex* artículo 14 de la LGT. De hecho, como señala Ruiz Garijo, “la duda está en averiguar cómo sufragar una posible reducción de la cuantía del gravamen en las situaciones descritas sin vulnerar el principio de PxG y sin hacer que la tasa o la PPPNT termine siendo deficitaria lo que chocaría frontalmente con la LRSC”.

## 6. CONCLUSIONES

La Ley 7/2022, de ascendencia europea, prevé la obligatoriedad de que todos los ayuntamientos españoles establezcan una tasa o tarifa que financie el servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos. Estas figuras serán específicas, diferenciadas y no deficitarias, por lo que deberán cubrir el coste del servicio. Su carácter preceptivo y no deficitario resultan novedosos en el ámbito de las tasas locales.

El principio de cobertura de costes se convierte en uno de los ejes sobre los que pivota la recién aprobada normativa de residuos y resultará imprescindible conocerlos para poder determinar el importe de las tasas o tarifas que se aprueben o modifiquen. Con este fin, en los expedientes de establecimiento o modificación de estos recursos habrá de constar un documento en el que se expongan, justifiquen y cuantifiquen los costes directos e indirectos del servicio, así como los ingresos que se vayan a generar.

Este documento puede constar de cualquier denominación, pues lo relevante es su contenido; resulta indiferente que se trate de una memoria, un informe o un estudio económico-financiero o técnico-económico, como ha destacado la jurisprudencia. Lo esencial es que atienda a la finalidad que está llamado a cumplir: la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el establecimiento de las tasas o tarifas.

En cuanto al momento de su confección, nos inclinamos por su constancia en el expediente administrativo de establecimiento o modificación con anterioridad a la aprobación inicial por el Pleno, pues sólo a través de este documento motivador podrán los concejales adoptar un acuerdo con conocimiento de causa y los interesados presentar las alegaciones que consideren oportunas durante el período de exposición pública.

El estudio económico-financiero se configura como un trámite esencial del procedimiento administrativo de aprobación o modificación de las tasas o tarifas, por lo que la ausencia del mismo o su defectuosa configuración implicará que la ordenanza haya sido

---

(63) El artículo 24.4 del TRLRHL ya prevé que para la determinación de su cuantía, las tasas podrán tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados.

dictada prescindiendo de un trámite crítico del procedimiento, lo cual provocará que incurra en causa de nulidad de pleno derecho.

En relación con el contenido de este documento, a pesar de la ausencia de regulación expresa pormenorizada, consideramos que estará formado por los costes que se pretende sufragar, los ingresos que se prevé obtener y los criterios de reparto entre los contribuyentes. Por imperativo legal, la figura que se establezca debe permitir la implantación de sistemas de pago por generación y recoger el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluyendo los costes de vigilancia de estas operaciones, el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.

La tarea de plasmar y estructurar los costes del servicio, entendemos que debe efectuarse identificando los centros de coste que participan en la prestación del concreto servicio público de recogida, transporte y tratamiento de residuos y diferenciando entre centros finales, que prestan el servicio directamente a los usuarios y cuyos costes son directos, y centros de costes intermedios, que realizan actividades necesarias para el funcionamiento de los centros finales y cuyos costes son indirectos.

Los costes directos e indirectos se pueden clasificar en cuatro agrupaciones: costes de personal, del inmovilizado, suministros y servicios exteriores y otros costes. En la mayoría de los municipios, el de mayor relevancia cuantitativa será el del contrato de concesión del servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos.

Asimismo, la memoria deberá explicar y justificar los ingresos que se prevé obtener mediante la tasa o tarifa como contraprestación de los usuarios. Para ello habrá que partir del punto muerto, en el que se igualan los costes totales con los ingresos totales. Con el fin de obtener una previsión fiable de los ingresos, se podrán utilizar los datos que consten en la contabilidad municipal, adaptados a las modificaciones que se incluyan en la ordenanza reguladora del servicio, o los de otros entes locales que presten el servicio de un modo similar y cuenten con una configuración análoga.

Por mandato legal, también habrán de incorporarse al estudio los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, así como de la venta de materiales y de energía. Por los motivos que se han expuesto, consideramos desafortunada esta inclusión, pues incluso puede llegar a tener efectos perjudiciales desde el punto de vista medioambiental, sin mencionar la excesiva dificultad que supondrá para la mayoría de los municipios llegar a determinar con fiabilidad estas partidas. La inclusión de estos ingresos provocará la minoración del coste total, resultando el coste neto, que será el que deban financiar los usuarios mediante las tasas o tarifas que se establezcan.

Otro elemento esencial que debe incluir el estudio económico-financiero son los módulos de reparto, los criterios que se utilizarán para determinar qué parte del coste neto corresponderá a cada usuario o tipo de usuario del servicio. La Ley 7/2022 exige que la tasa o tarifa permita incluir sistemas de pago por generación, de tal forma que se posibilite gravar en cuantía diferente a quien produce residuos en cantidades o tipos distintos. Lo normal será que la cuota tenga una parte no vinculada a objetivos ambientales, la parte básica, junto a la cuota variable en función de la generación de residuos. Hubiese sido

deseable que la Ley incorporase alguna precisión acerca de qué proporción de la cuota debe responder al principio de pago por generación.

Hasta la fecha, se han establecido varios métodos para incluir los sistemas de pago por generación: unos a través de la identificación de usuarios, otros mediante la identificación de recipientes. Cada ayuntamiento deberá elegir aquel que mejor se adapte a la configuración del servicio que preste en su término municipal.

Por último, la Ley 7/2022 prevé un conjunto de particularidades que podrán ser valoradas para repartir el coste neto de la tasa o tarifa de residuos. De esta forma se podrán incluir sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional, la diferenciación o reducción en el supuesto de acudir al compostaje doméstico o comunitario, la diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, o la diferenciación o reducción para las personas o unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

Partiendo de la atomización del mapa municipal español y de la escasa implantación de sistemas de recogida de residuos que permitan la identificación de las fracciones generadas por cada usuario, podemos concluir que la elaboración de las memorias económico-financieras de las tasas y tarifas de residuos y la transición hacia el modelo que establece la Ley 7/2022 supondrá un enorme esfuerzo para los ayuntamientos. Esta circunstancia, unida a la complejidad que para la mayor parte de los municipios tendrá la implantación de sistemas de recogida con identificación de usuario y fracciones generadas, augura un aumento de la litigiosidad y el sometimiento de las memorias económico-financieras elaboradas al control de los tribunales de justicia, como ha alertado Herrera Molina (2021: 36). Por estos motivos, resulta esencial prestar a este documento la importancia que merece, pues su incorrecta formulación puede llevar consigo la anulación de la ordenanza que lo regule.

## BIBLIOGRAFÍA

- Agencia de Residuos de Cataluña (2010): *Guía para la implementación de sistemas de pago por generación de residuos municipales*, Generalitat de Catalunya, Barcelona.
- Aguallo Avilés, Á. (1992): *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid.
- Aragonés Beltrán, E. (2011): “Principio de suficiencia financiera: tasas locales”, *Cuadernos de Derecho Local*, n.º 25.
- Arana Landín, S. (2023): “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la Agenda 2030”, *Tributos Locales*, n.º 163.
- Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, M. T. (1989): *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante.
- Buendía Carrillo, D. (2000): “La determinación del coste de los servicios públicos como base para la fijación de tasas y precios públicos”, en *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. La Contabilidad ante el Nuevo Milenio*, celebrado en Las Palmas de Gran Canaria del 24 al 26 de mayo de 2000, Tomo I.
- De la Peña Velasco, G. (1989): “Las tasas y precios públicos: su proyección en la Hacienda Local”, *Palau* 14, n.º 8.

- Del Amo Galán, O. (2019): “Las prestaciones patrimoniales de carácter público. Aspectos prácticos”, *Carta Tributaria*, n.º 46.
- Durán Gutiérrez, F. (1989): *El coste de los servicios locales*, Banco de Crédito Local, Madrid.
- Ecoembes (2023): “Gastos e ingresos”, *Portal de Transparencia de Ecoembes*. URL: [<https://www.ecoembestransparencia.com/gastos-e-ingresos/>] (consulta el 20/11/2023).
- Fernández López, R. I. (2018): “Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación por el suministro municipal de agua”, *Crónica Tributaria*, n.º 166.
- Ferreiro Lapatza, J. J (1999): “Los límites del tributo: Tasas y precios”, en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo.
- Gil Rodríguez, I. (2012): “La elaboración de los informes técnicos económicos en las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas”, *Revista Tributum*, n.º XXI.
- Gomar Sánchez, J. I. (2011): “Tasas locales. El informe técnico económico: algunos aspectos jurídico-administrativos y de procedimiento”, *Tributos Locales*, n.º 100.
- Gomar Sánchez, J. I. (2022): “La tasa de residuos locales: observaciones y problemática”, *Tributos Locales*, n.º 159.
- Herrera Molina, P. M. (2021): “Incidencia de la futura Ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, *Tributos Locales*, n.º 152.
- Llabrés Payeras, A. y Puig Ventosa, I. (2022): “Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales”, *Documentos de trabajo*, n.º 3/2022, Instituto de Estudios Fiscales.
- Ortega Bernardo, J. (2022): “Residuos: aceleración de cambios y de progreso, mantenimiento de las controversias”, *Observatorio de Políticas Ambientales*.
- Pagès i Galtés, J. (1999): *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Marcial Pons, Madrid.
- Pagès i Galtés, J. (2022a): “La prestación económica por la gestión local de residuos (segunda parte): extrafiscalidad y parafiscalidad”, *Tributos Locales*, n.º 157.
- Pagès i Galtés, J. (2022b): “La prestación económica por la gestión local de residuos (tercera parte): establecimiento y tramitación”, *Tributos Locales*, n.º 157.
- Rodrigo Illera, C. y Alberca Oliver, M. P. (2015): *Dirección y Gestión de la Producción*, Sanz y Torres, Madrid.
- Ruiz Garijo, M. (2023): “Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw)”, *Tributos Locales*, n.º 165.
- Simón Acosta, E. A. (1991): “Las tasas y precios públicos de las entidades locales”, en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid.
- Vañas Xifra, J. (2019): “El coste real y el coste efectivo en las administraciones locales: ¿duplicidad necesaria?”, *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 94.



---

# **Comentarios de Bibliografía**

---





---

# IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES EN LA DIVISIÓN DE LA COSA COMÚN. ASPECTOS CONTROVERTIDOS. ANÁLISIS CRÍTICO Y EJEMPLOS PRÁCTICOS

---

Sánchez Álvarez, Eduardo R.

Editorial Tirant lo Blanch. Colección Tributario Profesional  
Valencia, 2024, 288 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.3.6>

## 1. NOTA PREVIA

Como hemos reiterado en otros comentarios: «... los trabajos editoriales sobre cuestiones tributarias han estado en España, tradicionalmente, dominados por la vertiente jurídico-normativa y, más concretamente, por la perspectiva del Derecho Financiero, cuyo tenor suele predicarse y practicarse en las Universidades españolas; una versión que, si bien cuenta con una indudable tradición, homogeneidad y calidad jurídica, es evidente que posee claros defectos, entre otros, su ausencia de conocimientos acerca de la realidad económica y social en la que se mueve (y debe aprehenderse) el fenómeno tributario, carencias sobre el conocimiento práctico de las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios, que solo suele darse entre los funcionarios y los asesores tributarios (con sus respectivas visiones y opiniones, generalmente sesgadas), etc.

Sobre todo, la crítica al carácter “poco práctico” de la producción editorial relativa al Derecho Tributario es un lugar común entre los comentarios de los lectores y profesionales fiscales y, por ello, el libro que comentamos, enmarcado en una nueva colección tributaria de la Editorial Tirant lo Blanch, trata de cubrir ese hueco, intentando que las obras publicadas bajo su vitola tengan una visión realista, pegada a la realidad y ágil de la tributación».

Importa, a nuestro entender (y sin menospreciar la labor dogmática, doctrinal y jurisprudencial en cuestiones tributarias), dar un giro a la perspectiva anterior, tratando de exponer cuestiones prácticas, muy ligadas a la realidad fiscal; en principio, porque la sociedad moderna viene dominada por los principios de eficiencia; en segundo lugar, porque los profesionales están cada vez más preocupados por la diferencia, existente y creciente, entre los principios generales del Ordenamiento Tributario y los principios de la aplicación del sistema tributario (distinción que, a nuestro juicio, aparece claramente señalada en los dos diferentes apartados del artículo 3 de la norma básica de nuestro Ordenamiento Tributario, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en ade-

lante, LGT) (1) y, por último, porque cuando se trata de aplicar en la vida diaria, en la realidad, determinados principios jurídicos integrados en la legislación tributaria, podemos enfrentarnos a la existencia de un claro “gap” entre los fundamentos en los cuales se sustenta la Ley tributaria y las realidades sobre las cuales se aplica.

Pues bien, el libro que comentamos seguidamente, creado por un profesional con amplia experiencia en la asesoría fiscal, Eduardo R. Sánchez Álvarez, trata (y lo logra) cubrir ese hueco, centrando su labor en un análisis crítico de una de las cuestiones más comunes, y más polémicas, en nuestro Derecho Tributario: los efectos de la división de la cosa común en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (en adelante, ITP).

Y la justificación para comentar este asunto es triple, a nuestro juicio, en primer lugar, porque la “cosa común”, empezando por la comunidad de bienes, es una de las figuras jurídicas más generalizadas en nuestra vida diaria, producto en muchos supuestos de herencia familiares, *communio incidens* y su disolución por múltiples causas un negocio, asimismo, muy generalizado, lo cual refuerza el interés realista de este asunto; en segundo orden, porque, jurídicamente hablando, la normativa tributaria del fenómeno de la cosa común, su disolución y división es insuficiente y confusa (2). Por último, porque con este libro el autor da continuidad a un texto anterior, publicado en idéntica colección en 2021 y dirigido también a comentar los aspectos tributarios de la división de la cosa común, pero, en este supuesto, en el campo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), regulación contenida en el artículo 33.2 de la Ley del IRPF (3) (4).

---

(1) «Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

(2) Como afirma el autor, página 25 de su obra:

«... no solamente no existe en la normativa citada una definición del concepto de “división de la cosa común”, sino que la indefinición es aún mayor: dichas normas no recogen siquiera la definición de lo que debe entenderse por “cosa común” o “comunidad de bienes”; conceptos aún más básicos y elementales a los efectos que aquí interesan...».

(3) «Artículo 33. Concepto.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

a) En los supuestos de división de la cosa común.

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros».

(4) Para el libro y su comentario bibliográfico por parte de este autor, nos remitimos a: Sánchez Álvarez, Eduardo R., *Régimen fiscal de la división de la cosa común en el IRPF. Ejemplos prácticos*, Editorial Tirant lo Blanch, Colección: Tributario Profesional, Valencia, 2021, 275 páginas, *Crónica Tributaria “Nueva Época”*, n.º 181/2021: 181 a 190 [<https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/181/8.pdf>].

De esta manera, el autor amplía sus trabajos, dirigidos a analizar desde una perspectiva práctica el tratamiento fiscal de la disolución de la comunidad de bienes, sin perjuicio de extenderlos posteriormente (a lo cual le animamos) a otros momentos de la vida de esta entidad, la “cosa en común”, concepto anfibológico, donde los haya, supuesto de la constitución, también se trata de generar debate y plantear propuestas con el texto.

En otro orden de cosas, cuando la diferencia entre lo regulado y lo que se está regulando, lo que se está produciendo en la práctica diaria, es amplia y persiste en el tiempo, cabe, lógicamente, interpretar la norma bajo los criterios hermenéuticos establecidos [artículo 12 LGT (5) y, por remisión directa, el artículo 3.1 del Código Civil; en adelante, CC (6)], pero la disonancia seguirá y, al final, resultará inevitable la modificación de la norma, tal y como el autor plantea al final del libro.

## 2. COMENTARIO DE LA OBRA

### 2.1. Introducción

La realidad socioeconómica española conoce la abundancia de comunidades de bienes, de la figura recogida en el artículo 392 del CC (7). Estas comunidades, carentes de personalidad jurídica propia y a caballo entre la propiedad individual y la propiedad colectiva,

---

(5) «Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.
2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.
3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública».

(6) Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas

(7) Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece *pro indiviso* a varias personas.

A falta de contratos, o de disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.

son abundantes, generalmente, producto de herencias, pero también pueden derivarse de circunstancias muy variadas (con origen oneroso o lucrativo) a lo largo de la vida de una persona.

La figura de la “comunidad de bienes”, no lo olvidemos, conlleva importantes problemas y debates en nuestro Derecho Tributario, empezando por su caracterización como persona jurídico-tributaria por el artículo 35.4 LGT (8) y, por ello, tampoco nos puede extrañar que la disolución de las comunidades de bienes e institutos análogos, además de ser un hecho jurídico frecuente, suponga amplias disputas jurídicas.

Por otra parte, tanto porque los conflictos sociales son inevitables y más, en el supuesto de núcleos familiares como por el dinamismo de la actividad económica, son frecuentes los ejemplos de división de la cosa común entre los condóminos, lo que refuerza la importancia de disponer de buenos trabajos hermenéuticos relativos a su tributación.

## 2.2. Estructura y contenido de la obra

El autor, en su Capítulo 1, páginas 1 a 140, empieza justificando que limite su atención a la parte final de la vida de estas comunidades, su disolución y a que dirija su atención al ITP, aunque lo haga de forma amplia, dadas las tres modalidades que componen este tributo: transmisiones onerosas (TPO), operaciones societarias (IOS) y Actos Jurídicos Documentados (AJD).

En principio, expone la normativa aplicable en estos tributos (cedidos totalmente a las Comunidades Autónomas, CC. AA.) en cada una de las tres modalidades anteriores del ITP, así como las complejas relaciones que se producen entre las tres, en especial, cuando aparecen los denominados “excesos de adjudicación”; se identifican cuáles son las cuestiones más polémicas que ha detectado el autor a la hora de hacer tributar estas operaciones, se comentan las soluciones doctrinales y, dado el carácter práctico del texto, se incorporan ejemplos y se señala la posición del autor en cada caso.

Para el autor, precisamente, es la solución propuesta, la que conlleva el mayor interés de su trabajo, como elemento útil para el profesional y pretende también llevar a cabo una exposición ordenada de las principales materias controvertidas, empezando por el debate respecto al carácter traslativo o especificativo de la disolución (debate inacabado y objeto de frecuentes polémicas doctrinales y jurisprudenciales), el tratamiento fiscal de las mismas y su incidencia en la carga tributaria de cada operador implicado en la transacción (disolución y división de la cosa en común), las respuestas aportadas por la doctrina administrativa y privada, así como la jurisprudencia, a la hora de tratar la imposición de aspectos claves de estas operaciones, verbigracia, de los “excesos de adjudicación” (concepto, por otra parte, de perfiles difusos).

El autor se centra en subrayar las contradicciones existentes al respecto en la doctrina, consultas de la Dirección General de Tributos (en adelante, CDGT) y la jurispruden-

---

(8) Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

cia y, por último, manifiesta su planteamiento al respecto, focalizado en la idea de que ni la normativa civil ni la tributaria son claras ni siquiera en la delimitación de los institutos sujetos a estas transacciones y a la existencia de dos corrientes interpretativas, una, formalista y literal; otra, más realista y dinámica; la cuales, una vez elegidas por los operadores jurídicos llevan a tratar la operación de disolución de la cosa en común y sus efectos de manera radicalmente diferente.

En el Capítulo 2, páginas 142 a 244; una vez descritas y sistematizadas las principales controversias existentes en relación al contenido de la obra, el autor busca profundizar en el motivo de las amplias diferencias doctrinales y jurisprudenciales relativas al tratamiento de este negocio jurídico, incorporando los pertinentes ejemplos para demostrar la falta de coherencia, tanto en las CDGT como en la jurisprudencia, en las respuestas dadas a esta materia y demostrando que todo deriva de una mala consideración histórica acerca de la naturaleza traslativa o de especificación de derechos que tiene la división de la cosa común.

El autor es un firme defensor de la tesis traslativa (posición minoritaria en la doctrina, dicho sea de paso), empezando por motivaciones históricas y por considerar, no sin dificultades (reconocidas en el texto) que su tenor es la que resuelve mejor los problemas derivados de la disolución de la cosa en común y de la existencia de figuras complejas, como pueda ser la comunidad de bienes con orígenes temporales diferentes o de arduo encaje jurídico, supuesto de la denominada “división parcial”.

Por último, en el Capítulo 3, páginas 245 a 284, el autor, en coherencia con su postura traslativa, expone y desarrolla diferentes propuestas *de lege ferenda*, para solucionar los problemas e incoherencias que existen en la fiscalidad de estas operaciones, concluyendo entre las páginas 273 a 284 en una propuesta de modificación normativa de los distintos tributos afectados por estas operaciones.

La amplia bibliografía, páginas 285 a 288, da un adecuado final a esta interesante obra.

En suma, nos enfrentamos ante una visión exhaustiva y práctica de los problemas tributarios que la división de la cosa común genera en las tres modalidades del ITP que, a juicio del autor, nos lleva, al final, a una solución sin salida, debida la excesiva dependencia de las reglas civiles que regulan la división y disolución de la cosa en común, error que debe ser solucionado con una modificación de la normativa del ITP que tenga en cuenta, adecuadamente, la autonomía del Derecho Tributario y el carácter supletorio del Derecho Civil respecto del primero, artículo 7.2 de la LGT (9).

**Domingo Carbajo Vasco**

Delegación Central de Grandes Contribuyentes  
Agencia Estatal de Administración Tributaria

---

(9) Si no, como manifiesta el autor, página 29 del libro, «nos encontramos ante una tormenta perfecta: conseguir conocer cuál es el régimen tributario aplicable a la división de la cosa común y disolución de comunidades, fenómenos que incluyen múltiples situaciones diferentes, contamos con una norma fiscal especialmente parca y ambigua...».

# ESTUDIOS SOBRE LAS FINANZAS PÚBLICAS ANTE LA ESPAÑA DESPOBLADA

---

Sánchez Galiana, José Antonio (dir.)  
Casas Agudo, Daniel y García-Fresneda Gea, Francisco (coords.)

Editorial Tirant lo Blanch, 2023  
Valencia, España, 536 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.3.7>

Desde que Sergio del Molino publicara *La España vacía* (2016), la cuestión de la despoblación ha estado muy presente en la agenda pública y política. La despoblación forma parte del demoniado reto demográfico, que a su vez comprende otro tipo de problemáticas relacionadas, como el envejecimiento o la población flotante. Desde luego no se trata de un problema exclusivo de España, y de hecho algunos países de nuestro entorno, como Francia o Portugal, ya han empezado a desarrollar políticas públicas para revertir, o al menos frenar, la sangría demográfica de ciertos territorios. Sin embargo, la situación española es especialmente delicada, ya que su densidad de población se sitúa por debajo de la media europea, además de que cuenta con territorios con una densidad de población similar a la de la Laponia, por lo que muchos hablan de la “Laponia española” o la “Laponia del sur”. Cuando hablamos de despoblación, no nos referimos únicamente a la pérdida de habitantes de una determinada área geográfica, sino que surgen otras consecuencias económicas, políticas, medioambientales y sociales más graves, lo que ha provocado que se haya intensificado el debate en torno al diseño e implantación de medidas frente a la despoblación.

En este contexto, los profesores Sánchez Galiana (dir.), Casas Agudo y García-Fresneda Gea (coords.) han desarrollado la obra *Estudios sobre las finanzas públicas ante la España despoblada*, en la que se analizan diferentes cuestiones relacionadas con la despoblación desde la perspectiva del Derecho financiero y tributario. En la medida en que son cada vez más las voces que reclaman una fiscalidad diferenciada ante la despoblación, el desarrollo de este trabajo resulta totalmente pertinente, pues a lo largo de sus dieciséis capítulos no solo se analiza la adecuación de las diferentes propuestas al derecho nacional y comunitario, sino que se plantean soluciones de *lege ferenda* con las que revertir, o al menor paliar, los efectos perniciosos que la despoblación provoca en nuestro país.

De esta manera, la obra comienza con un capítulo elaborado por Casas Agudo en el que se analizan las principales iniciativas desarrolladas a nivel comunitario, nacional, autonómico y local hasta el momento para revertir la despoblación. De la misma forma, el autor analiza el potencial de los diversos fondos de financiación ante este fenómeno, así como las medidas de discriminación fiscal positiva, prestando especial atención a la posible vulneración del régimen comunitario. Así, desde el comienzo de la obra se atis-

ban las posibles soluciones desde el ingreso y el gasto público y, sobre todo, la complejidad que acarrea su adaptación.

Centrándose en el gasto público en la España despoblada, Montalbán Ramírez analiza las diferentes políticas que pueden adoptarse frente al reto demográfico. Tras un completo análisis del marco normativo vigente y de las iniciativas autonómicas desarrolladas hasta el momento, la autora se centra en cuatro ámbitos específicos cuyo fomento puede coadyuvar a paliar los efectos indeseados de la despoblación: la actividad económica y el desarrollo del empleo; la educación, sanidad y los servicios de dependencia; las infraestructuras y vías de comunicación, y la natalidad y las medidas de conciliación. Por su parte, Mochón Pérez continúa analizando el impacto del gasto público, pero centrándose ahora en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. En este sentido, resulta evidente que ingente cantidad de recursos movilizada tras la pandemia puede y debe ayudar a la transformación económica y social de los Estados miembros, por lo que este paquete también supone una oportunidad para la España vacía. En particular, el autor se centra en el sistema de gestión de este Plan configurado en la Orden HFP/1030/2021, que a juicio del autor podrían encuadrarse en la filosofía del *compliance* y del cumplimiento cooperativo.

En el cuarto capítulo, García-Torres Fernández analiza los efectos en la balanza pública de las políticas fiscales en favor de la España vacía. En este sentido, cabe destacar el análisis holístico realizado, en el que se consideran tanto el gasto público y la prestación de servicios públicos, como los incentivos fiscales autonómicos y locales. De esta manera, se concluye que es necesario una actuación conjunta, con diferentes medidas coordinadas entre sí y que eviten solapamientos ineficaces e ineficientes, lo que pasaría, a juicio de la autora, por el diseño de una estrategia nacional. Por su parte, Gutiérrez Bengoechea dedica el capítulo quinto al análisis de aspectos laborales y de la Seguridad social. Aunque se abordan otras cuestiones relacionadas con el marco fiscal frente a la despoblación, este capítulo destaca por señalar el teletrabajo como herramienta para la repoblación de ciertos territorios y abordar los problemas de residencia fiscal asociados a esta nueva modalidad de trabajo, en un contexto en el que cada vez existen más “nómadas digitales”.

El capítulo sexto inaugura un bloque de aportaciones dedicadas particularmente a las medidas tributarias. En esta primera aportación, Morón Pérez reflexiona sobre la justificación y adecuación a los principios constitucionales de las medidas tributarias ante la España despoblada. En efecto, si resulta importante que los incentivos respeten la normativa comunitaria, no lo es menos que no supongan la vulneración de ningún principio constitucional, por lo que esta reflexión es totalmente necesaria con anterioridad al análisis de las diferentes medidas desarrolladas. A continuación, Pallarés Rodríguez y Pérez Lara analizan los incentivos fiscales adoptados en el IRPF y en el ITPAJD en el ámbito de autonómico ante la inacción del legislador autonómico. De su lectura podemos concluir que la aplicación de estos beneficios fiscales plantea ciertos puntos de mejora, por lo que los autores plantean propuestas de *lege ferenda*. Por su parte, Gómez Cabrera analiza el posible uso del IS para luchar contra la despoblación, atendiendo a las experiencias de Portugal y de Reino Unido y a algunas de las propuestas planteadas de diferentes sectores, analizando además su compatibilidad con el Derecho europeo, lo que desde luego no se trata de una cuestión exenta de debate. Continuando con el análisis

del Derecho comprado, Pérez Zuñiga analiza el modelo de impuesto japonés: el denominado *furusato nozei*. Esta aportación no solo destaca por la originalidad de la experiencia japonesa, sino por el hecho de que se trata de extrapolar al ordenamiento jurídico-tributario español, formulando una propuesta para la introducción del denominado “donativo del emigrante”, consistente en una deducción en la cuota por donaciones realizadas por el contribuyente en favor del municipio que deseen, obteniendo estos así una importante fuente de financiación.

Dejando a un lado el ámbito autonómico, en el ámbito de la imposición local también cabría plantear la introducción de medidas de incentivo fiscal frente a la despoblación. Esto es precisamente lo que realiza Sánchez Galiana en el capítulo undécimo, quien no solo analiza la posibilidad desde la perspectiva de la normativa vigente, sino que además propone reformas que permitan la introducción de nuevas medidas. En este punto, resulta especialmente importante el respeto al principio de legalidad tributaria, así como el análisis econométrico de las medidas que se adopten para evaluar su efectividad, en tanto que, como señala el propio autor: «el ejercicio de la autonomía en el establecimiento de beneficios fiscales tendría, como contrapartida, un coste recaudatorio que no todas las Entidades locales estarían dispuestas a asumir, lo que conduce a un serio planteamiento sobre el ejercicio de la “responsabilidad fiscal municipal”».

Una vez analizadas las diferentes medidas en el ámbito estatal, autonómico y local para revertir la despoblación, los siguientes capítulos se dedican al análisis del patrimonio cultural, natural e histórico en la España despoblada. En primer lugar, Jabalera Rodríguez estudia, en el capítulo duodécimo, el empleo de incentivos económicos para estimular la salvaguarda del patrimonio histórico y cultural de la España despoblada. Debemos destacar cómo la autora es capaz de poner en relación esta cuestión con la lucha contra la despoblación, partiendo del hecho de que muchos de los municipios afectados por la sangría demográfica destacan por la cantidad y calidad de sus recursos patrimoniales. En este sentido, como subraya la autora, el Consejo Económico y Social ha destacado que: «la puesta en valor, recuperación y dotación de nuevas funciones al patrimonio en los entornos rurales puede resultar una contribución decisiva a la hora de fijar población en las zonas escasamente pobladas». En este sentido, se propone la posibilidad de introducir incentivos fiscales, como han hecho algunas comunidades autónomas, complementar acciones dirigidas a la rehabilitación, conservación y protección, así como la utilización del patrimonio de estas regiones con fines económicos. Se trata, en definitiva, de buscar actividades alternativas a las agrarias para el medio rural.

El capítulo decimotercero, elaborado por Cámara Barroso, se centra en el patrimonio hidráulico y, en concreto, en la fiscalidad del agua. En este punto, debemos advertir que seguramente estemos ante una de las materias imponentes cuya fiscalidad es más compleja, como consecuencia de la superposición de tributos estatales, autonómicos y locales. En este punto, atendiendo a las recomendaciones de, entre otros, la Comisión de Expertos que elaboró el Libro blanco sobre la reforma tributario, se hace necesario que la tributación del agua garantice cumpla una doble finalidad: una extrafiscal, vinculada con el uso eficiente del agua y el respeto al principio “quien contamina, paga”, y otra fiscal, relacionada con la cobertura de costes de las infraestructuras asociadas al suministro de agua. Por este motivo, la autora propone una mayor coordinación entre el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, que pasará, muy probablemente,

por el desarrollo de una ley específica y la posible armonización de algunas figuras autonómicas, de manera similar a lo que ya ha hecho el legislador con la introducción del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Como destaca la autora, la pertinencia de esta aportación radica en el hecho de que el uso eficiente de los recursos hídricos y la correcta cobertura de costes es especialmente importante en las zonas afectadas por la despoblación.

Y para terminar el bloque de capítulos dedicados al patrimonio de la España despoblada, García-Fresneda Gea dedica su capítulo al análisis de los bienes comunales. Así pues, tras un profundo análisis sobre el concepto de bien comunal y, en concreto, de los montes vecinales en mano común, plantea su consideración como medio para favorecer a las zonas rurales de España, con el objetivo de darles un nuevo uso, en la medida en que el análisis histórico de las desamortizaciones pone de relieve que la desaparición de los bienes comunales fue un elemento importante de expulsión de la población de ciertos territorios.

El capítulo decimoquinto, obra de Sánchez Sánchez, analiza un elemento basilar de las zonas rurales y, por tanto, de las áreas despobladas, como es la Política Agraria Común. Tras un minucioso estudio de la evolución histórica y de los beneficios de la PAC, se analizan las novedades introducidas en el período 2023-2027 y sus principales líneas estratégicas, ante el potencial efecto positivo que pueden tener sobre los agricultores. Entre otros, el papel de la digitalización para supervisar la aplicación de la PAC y gestionar las interacciones con los beneficiarios. Esta cuestión conecta directamente con el último capítulo, que Fernández Pavés dedica a la digitalización de la administración tributaria. Ya desde el título, la autora plantea el interrogante de si la Administración tributaria digital puede tener un efecto positivo sobre los residentes en municipios despoblados, o si por el contrario va a agravar aún más las relaciones de estos contribuyentes con la administración. En este sentido, la autora se centra en el impacto de la digitalización sobre la prestación de servicios asistenciales digitales, en el desarrollo de los procedimientos tributarios y en la práctica de notificaciones, y en cómo podría afectar a los residentes en zonas despobladas, muchos de los cuáles no tienen los medios ni los conocimientos para interactuar digitalmente con la administración tributaria. Coincidimos con la autora en que el proceso de digitalización es imparable, aunque también creemos que paralelamente ha de reflexionarse sobre la atención quienes por su lugar de residencia o por cualquier otro factor, tiene dificultades para adaptarse al nuevo contexto, puse solo así se garantizará que las nuevas tecnologías supongan una mejora de la vida de las personas, especialmente de aquellas que viven en municipios despoblados.

En definitiva, *Estudios sobre las finanzas públicas ante la España despoblada* reúne a un elenco de investigadores de altísimo nivel, que aportan sus reflexiones sobre diferentes aristas del fenómeno de la despoblación y que en conjunto constituyen una profunda y completa obra sobre un tema de indudable actualidad, de lectura recomendada para todos aquellos interesados en el papel que el Derecho financiero y tributario puede desempeñar frente al reto de la despoblación.

**José Francisco Sedeño López**

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga

