

**COMENTARIOS DE DOCTRINA
ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA**

COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

LAS VIVIENDAS VACACIONALES COMO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A EFECTOS DEL IGIC. COMENTARIO A LA CONSULTA VINCULANTE NÚM. 2195, DE LA VICECONSEJERÍA DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA, DE 14 DE NOVIEMBRE DE 2023

AIRAM GARCÍA PÉREZ

Asociado Principal en Garrigues

SUMARIO

Introducción.

- I. El arrendador como empresario o profesional a efectos de IGIC.
- II. El inmueble en arrendamiento como establecimiento permanente.
- III. El cambio de criterio en el ámbito del IVA.
- IV. El nuevo criterio en el ámbito del IGIC.
- V. La reforma de 2023.
- VI. El carácter vinculante de las consultas tributarias.
- VII. Otras cuestiones objeto de análisis.
- VIII. Obligaciones formales.

INTRODUCCIÓN

Con fecha 14 de noviembre de 2023 se ha emitido por parte de la Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea (DGT de Canarias) la interesante respuesta a la consulta tributaria vinculante nº 2195, cuya relevancia radica en que, en contra del criterio mantenido hasta entonces, se concluye ahora que, a efectos del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), no se encontraría establecido mediante un establecimiento permanente en Canarias el arrendador de viviendas vacacionales que no cuente con la sede de su actividad económica o domicilio fiscal

en las Islas, cuando no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.

I. EL ARRENDADOR COMO EMPRESARIO O PROFESIONAL A EFECTOS DE IGIC

No resulta controvertido hoy mantener que el arrendador de un bien inmueble situado en Canarias es un empresario o profesional a efectos del IGIC.

Así, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (Ley 20/1991), regulador del hecho imponible en las operaciones interiores, quedan sujetas al IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

En este sentido el artículo 7 de la Ley 20/1991, establece que tendrán la consideración de prestación de servicios, entre otros, los siguientes:

"(...)

2º.- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º.- Las cesiones de uso o disfrute de bienes."

Y el artículo 5 del mismo texto legal dispone que, en todo caso, tendrán la consideración de empresario o profesional los que realicen las siguientes operaciones:

"(...)

a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles."

Además, el artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, dispone que los servicios de arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de bienes inmuebles se entenderán prestados en el ámbito de aplicación del IGIC.

De lo anterior, se desprende que, a efectos del IGIC, como ya se adelantaba:

- i. el arrendador de un bien inmueble situado en Canarias es un empresario o profesional, y ello a pesar de que conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades no realice una actividad económica de arrendamiento por no contar con otros elementos distintos del propio inmueble vinculados a esta actividad;
- ii. la prestación de servicios de arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en Canarias queda sujeta al IGIC, con independencia de dónde se encuentre establecido el arrendador o el arrendatario y de que el arrendador cuente o no con una organización empresarial.

Pero, por tratarse de una cuestión pacífica, no es éste el debate que suscita la consulta vinculante objeto de este comentario. Como ya se adelantaba más arriba, lo relevante de esta consulta radica en que se concluye que un empresario o profesional que sólo cuenta en Canarias con un inmueble destinado al arrendamiento (vivienda vacacional) no se encuentra establecido en Canarias a efectos del IGIC. Y es novedoso porque, hasta ahora, el criterio mantenido por la DGT de Canarias no sólo era otro, sino que su criterio no coincidía con el aplicado en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

II. EL INMUEBLE EN ARRENDAMIENTO COMO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Desde la regulación inicial del IVA (Ley 30/1985), como en la actual (Ley 37/1992), y en también en el IGIC (Ley 20/1991), el legislador nacional, en ambos impuestos no se ha limitado a regular un concepto general de establecimiento permanente, sino que también relaciona supuestos específicos de establecimientos permanentes.

El concepto de establecimiento permanente a efectos de IGIC, se regula del siguiente modo en el apartado Dos del artículo 17 de la Ley 20/1991 y, en idénticos términos, en el apartado Tres del artículo 69 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992):

Ley 20/1991	Ley 37/1992
<p>Artículo 17.Dos</p> <p><i>Dos. A efectos de esta Ley, se entenderá por:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>Sede de la actividad económica: lugar en el que los sujetos pasivos centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.</i> – <i>Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.</i> <p><i>En particular, tendrán esta consideración:</i></p> <p><i>a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.</i></p> <p><i>[...]</i></p> <p><i>g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.</i></p>	<p>Artículo 69.Tres</p> <p><i>Tres. A efectos de esta Ley, se entenderá por:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>1.º Sede de la actividad económica: lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.</i> <i>2.º Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.</i> <p><i>En particular, tendrán esta consideración:</i></p> <p><i>a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.</i></p> <p><i>[...]</i></p> <p><i>g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.</i></p>

En base a una interpretación literal de estos preceptos, tanto en el ámbito del IGIC como del IVA, se había venido manteniendo que la existencia de un inmueble en arrendamiento, aún cuando no se contase con una estructura distinta de la mera tenencia del inmueble, constituía un establecimiento permanente. Así, entre otras:

- Consulta de 23 de marzo de 2000 de la DGT de Canarias: *de la regulación de establecimiento permanente previsto en el artículo 17.1.2º de la Ley 2071991, se desprende claramente que la sede del hotel constituye un establecimiento permanente para la entidad que arrienda dicho hotel.*
- Consulta vinculante nº 1476, de 15 de marzo de 2012, en la que la DGT de Canarias: *constituyen establecimientos permanentes los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. Por tanto, respecto a la actividad de subarriendo del local de negocio de la empresa franquiciadora a la empresa franquiciada (entidad consultante), la primera dispone de establecimiento permanente en Canarias y así lo reconoce cuando emite facturas repercutiendo la correspondiente cuota del IGIC.*
- Consulta vinculante nº 1827, de 11 de mayo de 2017, de la DGT de Canarias: *la vivienda vacacional destinada al arrendamiento constituye para la consultante un establecimiento permanente, en los términos que prevé el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991.*

En términos similares se pronunció, asimismo, la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Función Pública (DGT del Ministerio), manteniendo, en una posición inicial que el mero arrendamiento de un bien inmueble constituía un establecimiento permanente y, por tanto, el arrendador se encontraba establecido en el territorio de aplicación del IVA:

- Consulta de 13 de mayo de 1986 de la DGT del Ministerio: *se consideran establecidos en España, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, los titulares de bienes inmuebles situados en el territorio español que se cedan en arrendamiento.*

- Consulta de 15 de septiembre de 1986 de la DGT del Ministerio: *son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendadores de bienes inmuebles situados en territorio español, cualquiera que se la nacionalidad del arrendador y su lugar de residencia.*
- Consulta vinculante V0411-11, de 22 de noviembre de 2011: *Un empresario o profesional dispondrá de un establecimiento permanente en el sentido descrito en el caso de que disponga de las instalaciones (locales) en calidad de propietario, titular de un derecho real de uso o arrendatario de la totalidad o de una parte fija y determinada del mismo en circunstancias similares a las descritas en el escrito presentado (en particular, contestación nº V1485-09 de 19/06/09). Por lo tanto, el consultante se considera establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido por el arrendamiento del local de su propiedad.*

Y la doctrina reiterada del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), mantuvo, a efectos del IVA, el mismo criterio:

- Resolución del TEAC de 9 de julio de 1997: *a efectos del IVA, el establecimiento permanente es un lugar fijo de negocio y, por tanto, el ejercicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles requiere que exista un alquiler efectivo y no solo que se proyecte o anuncie el alquiler, de forma que no habrá establecimiento permanente si no se efectúa dicha actividad.*
- Resolución del TEAC de 9 de junio de 1999: *la ubicación de un inmueble en el territorio de aplicación del IVA español, propiedad de una entidad no establecida en dicho territorio, determina la existencia de un establecimiento permanente y, por tanto, se aplicó indebidamente la regla de la inversión del sujeto pasivo.*

De este modo, bajo esta interpretación, el legislador interno consideraba, a diferencia de lo que ocurre en imposición directa, que los arrendadores de bienes inmuebles son empresarios o profesionales y establecidos en el correspondiente territorio de aplicación, del IGIC o del IVA, por la mera explotación de un bien

inmueble corporal. Si a eso se añade la regla de localización, que considera prestados en dichos territorios todos los servicios directamente relacionados con inmuebles, se aseguraba que el correspondiente impuesto (IGIC o IVA) se ingresase o en la hacienda canaria o en la hacienda estatal.

Sin embargo, como a continuación se desarrollará, esta interpretación literal se modificó respecto del IVA.

III. EL CAMBIO DE CRITERIO EN EL ÁMBITO DEL IVA

Como se conoce, sin resultar necesario extendernos más allá, el IVA se encuentra en el ámbito de aplicación de la normativa comunitaria existente en materia de armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios¹.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva 2006/112/CE), alude al concepto de “establecimiento permanente” pero, sin embargo, no delimita su alcance.

Su alcance debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en particular las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

De conformidad con esta jurisprudencia, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontractados, con un grado suficiente de permanencia.

¹ En cambio, el IGIC, como así se recoge expresamente en el artículo 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias, *el territorio de las islas Canarias permanecerá fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA.*

Siendo éste el criterio consagrado en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor (Reglamento de Ejecución), que dispone lo siguiente:

1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

a) el artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE;

b) a partir del 1 de enero de 2013, el artículo 56, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE;

c) hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE;

d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.

3. El hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente.

Pues bien, a la luz de la jurisprudencia del TJUE y la delimitación del concepto de establecimiento permanente introducida por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, el TEAC modifica el criterio hasta ahora mantenido en el ámbito del IVA, en base al cual, la mera tenencia de un bien inmueble en arrendamiento constituía, como se ha visto, un establecimiento permanente.

Así, en su Resolución de 20 de octubre de 2016, el TEAC concluye que una entidad no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IVA por el mero hecho de ser propietaria de un inmueble. Se exige algo más.

El TEAC analiza los requisitos establecidos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del TJUE para concluir que, a efectos del IVA, la existencia de un establecimiento permanente requiere presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Estos criterios evidencian que una entidad no establecida no dispone de un establecimiento permanente por el mero hecho de ser destinataria de servicios, como los servicios de almacenamiento analizados en su Resolución de 19 de julio de 2012. No obstante, en su Resolución de 20 de octubre de 2016 este mismo análisis lo realiza desde la perspectiva de que es la propia entidad no residente quien efectúa una actividad económica por la que presta servicios de arrendamiento sujetos al IVA, supuesto distinto al de la Resolución de 19 de julio de 2012 en el que analiza la existencia de un establecimiento permanente por ser la entidad no residente destinataria de servicios de almacenamiento o de arrendamiento sujetos al Impuesto prestados por otra entidad independiente.

No obstante, en ambos supuestos el TEAC vincula, como se adelantaba, la existencia del establecimiento permanente con el mantenimiento de un conjunto de medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad económica en cuestión.

En efecto, el TEAC establece que *la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurra un establecimiento*

permanente, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 69.Cinco LIVA, puesto que no se ha acreditado por la Administración Tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el territorio de aplicación del impuesto, destinado al desarrollo de actividad económica en el mismo.

Por tanto, a pesar de que se realizase una actividad económica como es la explotación de un bien inmueble en arrendamiento de forma permanente, si no puede probarse que se dispone, aunque sea de forma indirecta o subcontratada, de medios humanos para el desarrollo de la actividad, no se dispondría, a efectos del IVA, de un establecimiento permanente.

Y este mismo criterio es el que se ha mantenido, con posterioridad, por parte de la DGT del Ministerio, entre otras, en su consulta vinculante V2915-17, de 13 de noviembre de 2017; V0116-20, de 21 de enero de 2020; o V1526-20, de 21 d mayo de 2020.

Debiendo añadirse que el TJUE se ha pronunciado expresamente al respecto en su sentencia de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium, Ltd, en la que se concluye lo siguiente:

42 El concepto de «establecimiento permanente», en virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, exige una consistencia mínima, mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. Por consiguiente, presupone un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate (sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54 y jurisprudencia citada). En particular, una estructura carente de personal propio no puede estar comprendida en este concepto de «establecimiento permanente» (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, apartado 19).

*43 Esta jurisprudencia se ve corroborada por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, a tenor del cual un establecimiento permanente se caracteriza, en particular, por una estructura adecuada «en términos de medios humanos y técnicos». Aun cuando es cierto que este Reglamento de Ejecución solo es aplicable, en virtud de su artículo 65, desde el 1 de julio de 2011 y que, por lo tanto, no se aplica *ratione temporis* al litigio principal, el considerando 14 del citado Reglamento de Ejecución expone que este tiene por objeto aclarar determinados conceptos, incluido el concepto de «establecimiento permanente» teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.*

(...)

45 Pues bien, un inmueble que no dispone de ningún recurso humano que lo haga capaz de obrar de manera autónoma incumple de manera evidente los criterios establecidos por la jurisprudencia para ser calificado de establecimiento permanente, en el sentido tanto de la Directiva 2006/112 como de la Directiva 2006/112 modificada.

(...)

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Decima) declara: No es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro en circunstancias en las que el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.

En definitiva, en el ámbito del IVA, no se encontraría establecido, mediante un establecimiento permanente, el arrendador que explote de forma permanente un bien inmueble si no puede probarse que disponga, aunque sea de forma indirecta o subcontratada, de medios humanos para el desarrollo de la actividad.

Y, como consecuencia de ello, encontrándose el arrendamiento sujeto al IVA en aplicación de la regla especial de localización de servicios sobre bienes inmuebles, el sujeto pasivo por inversión (artículo 84.Uno.2º.a) de la Ley 37/1992) resultaría ser el arrendatario (si tuviese la condición de empresario o profesional).

En estos casos, si el arrendatario tuviese derecho a la deducción total del IVA soportado, las arcas de la hacienda estatal, en aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, no ingresarían cuota alguna de IVA, toda vez que la operación resultaría plenamente neutra. Y es que el IVA devengado por autorrepercusión que debería ingresar el arrendatario se compensaría con la cuota de IVA deducible para éste.

IV. EL NUEVO CRITERIO EN EL ÁMBITO DEL IGIC

Este cambio de criterio en el ámbito del IVA no se trasladó al IGIC.

A pesar de la integración plena de Canarias en la Unión Europea, el Archipiélago se encuentra, como se conoce, fuera del ámbito de aplicación de la normativa comunitaria existente en materia de armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

En este sentido el artículo 6 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva 2006/112/CE), excluye expresamente a Canarias de su aplicación:

"1. La presente Directiva no se aplicará a los territorios siguientes, que forman parte del territorio aduanero de la Comunidad:

(...)

b) Islas Canarias;"

Y en coherencia con este precepto, el artículo 3 de la Ley 37/1992, señala que no forman parte del territorio de aplicación del IVA las Islas Canarias. Precisándose

además que, a efectos del IVA, Canarias no tendría la consideración de «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro», «interior del país» «Comunidad» y «territorio de la Comunidad», sino de «Territorio tercero».

En definitiva, la normativa comunitaria existente en materia de armonización del IVA no resulta de aplicación en Canarias, de modo que el IGIC no tiene la condición de un impuesto armonizado al resto de tributos sobre el volumen de negocios aplicable en la UE. Y ello, a pesar de que la naturaleza, características y estructura del Impuesto es equivalente a la del IVA y la redacción de muchos de sus preceptos, como ya se ha visto, es idéntica.

Como consecuencia de lo anterior tampoco debería resultar de aplicación directa al IGIC la jurisprudencia del TJUE, tal y como ha sido ratificado por este Tribunal en su Auto de 16 de abril de 2008 (recaído en el Asunto C186/07), así como el Tribunal Constitucional en su Sentencia de fecha 19 de junio de 2006 (recurso de amparo 6182/2004), en la que respecto a la aplicación de la normativa armonizada del IVA en el ámbito del IGIC se concluía lo siguiente:

En efecto, resulta patente que una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre la normativa nacional y una Directiva comunitaria no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos (la inaplicabilidad en el territorio ultraperiférico de Canarias de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal se encuentra recogida en el art. 4. 1 del Reglamento (CEE) núm. 1911/1991, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias; tal exclusión se contiene también en el art. 3 de la Directiva, conforme al cual "no tendrán la consideración de -interior del país-, los territorios nacionales siguientes:... Islas Canarias"). Es más, esta afirmación, que sin duda puede realizarse incluso tratándose de la aplicación de la misma Ley en un territorio al que no alcanza la eficacia jurídica de la Directiva, resulta si cabe aún más incontrovertible cuando estamos en presencia de una Ley distinta a la declarada contraria al Derecho comunitario.

Que su contenido material sea idéntico no supone sino el ejercicio de la libertad de configuración del legislador que, incluso cuando opera con un margen de actuación distinto, puede optar por introducir allí donde tiene tal margen (Canarias) la misma regulación que donde no lo tiene (territorio peninsular).

Pero dicho todo lo anterior, como se señalaba más arriba, la naturaleza, características y estructura del IGIC es equivalente a la del IVA y la redacción de muchos de sus preceptos es coincidente, de modo que, a pesar de tratarse de un tributo no armonizado, las cuestiones que puedan surgir acerca de la interpretación de su normativa reguladora podrían nutrirse de los criterios interpretativos sentados por el TJUE, el Tribunal Supremo o por la propia DGT del Ministerio respecto del IVA. Criterio éste asumido por la DGT de Canarias, que ha mantenido de forma reiterada que tanto la jurisprudencia del TJUE, como la doctrina administrativa relativa al IVA pueden, *mutatis mutandis*, “ser indicativas para una interpretación correcta del IGIC” (consulta vinculante nº 1575, de 20 de mayo de 2013), “puesto que podría ser un elemento válido para entender la finalidad de la norma cuando existe similitud entre la regulación del IGIC y del IVA” (consulta vinculante nº 1865, de 22 de diciembre 2017).

Y más recientemente la sentencia del Tribunal Supremo 1524/2020, de 16 de noviembre de 2020 (Rec. casación 4942/2018), concluyó, al respecto, lo siguiente:

(...) cuando el legislador estatal, en ambos cuerpos normativos, y también mediante las mismas normas estatales, durante el mismo período de vigencia, ha querido regular una materia de manera idéntica (en el caso, la relación alternativa y no excluyente entre compensación y devolución de cuotas) y cuando ambos supuestos, por voluntad del legislador nacional, resultan tratados de manera idéntica, no hay razón para que sean interpretados de forma distinta por la sola razón de que se haya fundamentado tal interpretación en una sentencia que alude a una norma europea, que no constituye, en puridad, la ratio decidendi de la sentencia recurrida, sino que ésta descansa en el principio de neutralidad, esencial no solo en el IVA, sino también ocioso es decirlo - en el IGIC.

Sin embargo, respecto de la consideración de un bien inmueble en arrendamiento como establecimiento permanente, la DGT de Canarias mantuvo que el cambio de criterio ocurrido en el ámbito del IVA no debía extrapolarse al IGIC.

Y ello, de acuerdo con el criterio mantenido por ésta en su consulta vinculante nº 2092-2021, de 7 de diciembre de 2021, por lo siguiente:

- Porque la norma del IGIC (al igual que la del IVA) no se limita a regular un concepto general de establecimiento permanente, sino que también relaciona supuestos específicos de establecimientos permanentes.
- Porque el cambio de criterio en el IVA sólo se produce como consecuencia de la entrada en vigor del ya citado Reglamento de Ejecución.
- Porque, sin embargo, esta primacía y aplicación directa del Reglamento de Ejecución no se da en el IGIC.
- Porque los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título se encuentran entre la relación de supuestos específicos de establecimientos permanentes que el legislador nacional los considera "per se".
- Porque los requisitos objetivos, subjetivos y funcionales ligados al concepto general de establecimiento permanente no deben trasladarse a los supuestos específicos regulados en la norma.
- Porque el legislador estatal decidió, tras la entrada en vigor del Reglamento de Ejecución, no modificar la normativa del IGIC.

Por tanto, puesto que el Reglamento de Ejecución no es aplicable al IGIC, y dado que no se modificó su normativa, la DGT de Canarias concluía que debía mantenerse su criterio administrativo.

Y es que, según mantenía la DGT de Canarias, la regulación, estatal o autonómica, sobre el IGIC debe prevalecer sobre la normativa comunitaria de

armonización del IVA, aunque la jurisprudencia comunitaria pudiese utilizarse como criterio interpretativo de la regulación del IGIC en materias donde resulte equivalente con la normativa del IVA, siempre y cuando no sea contraria a la normativa del IGIC. Pero no era este el caso.

En definitiva, era criterio de la DGT de Canarias, hasta el 1 de enero de 2023, que un inmueble ubicado en Canarias que es objeto de arrendamiento con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, por parte de una persona física no residente en Canarias, constituía un establecimiento permanente, con independencia de que se contaran o no con otros medios para su gestión.

V. LA REFORMA DE 2023

Con efectos desde el día 1 de enero de 2023, el artículo 75.1 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (Ley 31/2022), modifica el apartado uno.2º del artículo 84 de la Ley 37/1992, que queda redactado como sigue:

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...).

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

(...)

d') Cuando se trate de prestaciones de servicios de arrendamientos de bienes inmuebles que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

e') Cuando se trate de prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles.

De este modo, se introduce, como novedad en el IVA, que en los servicios de arrendamiento de bienes inmuebles y de intermediación en su arrendamiento no se aplica, como excepción a la regla general, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando el arrendador no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

La Exposición de Motivos de la Ley 31/2022 justifica esta modificación en el IVA en los siguientes términos:

(...) se excluye de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto, que sean efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. De esta forma, se facilita que puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución establecido en la Ley del Impuesto, dado que en determinadas circunstancias habían quedado excluidos del régimen de devolución a no establecidos. Así, se garantiza la neutralidad del Impuesto y se reducen las cargas administrativas para la obtención de la devolución.

Además, para evitar situaciones de elusión fiscal, se excluye también de la aplicación de dicha regla a las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles efectuados por empresarios o profesionales no establecidos. En particular, cuando el arrendador presta servicios de arrendamiento exentos del IVA, se garantiza la recaudación del Impuesto correspondiente a los servicios de mediación y se reducen las cargas administrativas derivadas de la declaración e ingreso del IVA por estos arrendadores que, con carácter general, no deben presentar declaraciones-liquidaciones del Impuesto.

E idéntica modificación se introduce en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, por el apartado tres de la disposición final sexta de la Ley 31/2022:

1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio.

Lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación:

- Cuando se trate de prestaciones de servicios de arrendamientos de bienes inmuebles que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

- Cuando se trate de prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles.

En este caso, la modificación de la regulación del IGIC es consecuencia de la reforma del IVA, para alinear ambas regulaciones. Así, en la Exposición de Motivos de la Ley 31/2022 se indica lo siguiente:

(...) En el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario, se introducen varias de las modificaciones ya citadas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular, las referidas a la adecuación a la normativa aduanera, al lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios y al régimen general de deducciones, para alinear la regulación de ambos tributos.

Por tanto, parece evidente que esta modificación legal implica que el propio legislador contempla que puedan existir arrendadores de bienes inmuebles que no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del IGIC.

Como consecuencia de esta reforma en el IGIC, que persigue "armonizar" la ley 20/1991 a la regulación del IVA, como se señala la consulta vinculante de la DGT de Canarias que es objeto de este comentario, resultarían plenamente trasladables al IGIC *las razones contempladas en la Exposición de Motivos para ejecutar la modificación, que parte de la posibilidad de tener la consideración de no establecido del empresario arrendador. Por tanto, se reitera que el propio legislador reconoce la posibilidad de que un arrendador de bienes inmuebles sitos en Canarias pueda estar no establecido en el territorio de aplicación del IGIC.*

Así, como ya hiciese la DGT de Canarias en su consulta vinculante nº 2176 de 23 de junio de 2023, para analizar los requisitos que determinan la existencia o no de un establecimiento se deberían tener en cuenta los criterios existentes en el ámbito del IVA, y, *por esta razón, a pesar de su carácter no vinculante en nuestro territorio, consideramos oportuno tener en cuenta los criterios dispuestos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que se resumen en: presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y, fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.*

Por lo tanto, en contra del criterio que hasta ahora había venido manteniendo la DGT de Canarias, en su consulta vinculante nº 2195 de 14 de noviembre de 2023², se concluye que, a efectos del IGIC, no se encontraría establecido mediante un establecimiento permanente en Canarias el arrendador de viviendas vacacionales que no cuente con la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en las Islas, cuando

² Antes, en su consulta vinculante 2176 de 23 de junio de 2023, la DGT de Canarias ya había concluido que *en los supuestos de arrendamientos de inmuebles situados en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares no tengan la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en el mismo, se considerará que dichos titulares no disponen de un establecimiento permanente en el referido territorio cuando los mismos no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.*

no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, según parece deducirse de la información contenida en la misma, la persona física consultante no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de viviendas vacacionales, por lo que debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispondría en dicho territorio de un establecimiento permanente y no se encontraría establecida en Canarias.

Esta nueva interpretación, supone, en consecuencia, que el criterio histórico mantenido por la DGT de Canarias tenga como límite temporal hasta el día 31 de diciembre de 2022, no resultando aplicable desde el día 1 de enero de 2023.

VI. EL CARÁCTER VINCULANTE DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

Como se ha expuesto, el criterio mantenido de forma reiterada por la DGT de Canarias hasta el 31 de diciembre de 2022 era que un inmueble ubicado en Canarias que es objeto de arrendamiento, con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, por parte de una persona física no residente en Canarias, constituía un establecimiento permanente, con independencia de que se contaran o no con otros medios para su gestión.

Sin embargo, con efectos a partir del 1 de enero de 2023, este criterio es modificado por las Consultas vinculantes nº 2176 de 23 de junio de 2023 y nº 2195 de 14 de noviembre de 2023, considerándose que no se encontraría establecido mediante un establecimiento permanente en Canarias el arrendador de inmuebles o viviendas vacacionales que no cuente con la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en las Islas, cuando no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.

Pero ¿qué efectos tiene para el contribuyente este cambio de criterio?

A este respecto, el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley 58/2003), establece lo siguiente:

La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

De este modo, el criterio mantenido por la DGT de Canarias hasta 31 de diciembre de 2022 en sus numerosas consultas vinculantes sólo se aplicaría cuando:

- i. resulte acreditada la identidad entre los hechos y circunstancias concretas y los que se incluyen en la contestación a la correspondiente consulta.
- ii. el supuesto planteado y el regularizado;
- iii. no exista doctrina distinta del TEAC que deba prevalecer ante la Administración Tributaria sobre la consulta planteada;
- iv. o no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable.

En este caso, el cambio de criterio de la DGT de Canarias obedece, como se ha expuesto más arriba, a una modificación legal en la que el propio legislador

contempla que puedan existir arrendadores de bienes inmuebles que no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del IGIC.

De este modo, habiéndose modificado la Ley 20/1991 en los términos analizados, el criterio mantenido por la DGT de Canarias hasta el 31 de diciembre de 2022 habría dejado de resultar vinculante para la Administración Tributaria, el consultante y el resto de contribuyentes que hubiesen podido acreditar la existencia de identidad con las contestaciones publicadas.

Y esto implica que, con efectos 1 de enero de 2023, no tendrán la consideración de establecidos a efectos del IGIC aquellos titulares de inmuebles en Canarias destinados al arrendamiento que no tengan la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en las Islas, ni cuenten en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente con medios materiales y humanos propios.

VII. OTRAS CUESTIONES OBJETO DE ANÁLISIS

Como se ha dicho, de acuerdo con el nuevo criterio mantenido por la DGT de Canarias, con efectos desde el 1 de enero de 2023, muchos titulares de inmuebles en Canarias destinados al arrendamiento y al alquiler vacaciones se considerarán no establecidos en el archipiélago a efectos del IGIC.

Por tanto, cabe preguntarse la tributación indirecta a la que se someterían los servicios adquiridos por estos titulares no establecidos relacionados con el arrendamiento o alquiler vacacional.

Y la respuesta a esta cuestión también es abordada por la DGT de Canarias en la referida consulta vinculante nº 2195 de 14 de noviembre de 2023. En esta se distinguen dos tipos de servicios:

- 1) Servicio de gestión de las viviendas vacacionales (limpieza y resolución de incidencias que puedan surgir).

El artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991 establece, como regla especial de localización de servicios, que se entenderán localizados en Canarias los servicios relacionados con bienes inmuebles radicados en el Archipiélago.

Este precepto recoge un listado de servicios³, que no es cerrado y cuentan con elemento común: el bien inmueble.

A efectos de determinar que otros servicios se pueden considerar directamente vinculados con el bien inmueble, la DGT de Canarias ha venido manteniendo que, si bien, como se ha dicho, la Directiva 2006/112/CE no resulta de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que la regulación estatal de las reglas de localización del hecho imponible en el IGIC está plenamente configurada para evitar dobles o nulas tributaciones con el IVA, por lo que no parece coherente que los criterios normativos que se adopten para la interpretación de las reglas de localización del IVA no se extiendan al ámbito del IGIC.

A este respecto, el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución recoge también un listado no exhaustivo de ejemplos de operaciones que se consideran servicios vinculados con bienes inmuebles, entre los que se pueden destacar, entre otros, los siguientes:

c) la construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo;

³ De acuerdo con dicho precepto, se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.*
- b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.*
- c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.*
- d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.*
- e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.*
- f) Los de alquiler de cajas de seguridad.*
- g) La utilización de vías de peaje.*
- h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.*

(...)

k) el mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parquet;

l) el mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares;

De este modo, concluye la DGT de Canarias que la prestación del servicio de limpieza y de resolución de incidencias, en relación a una vivienda vacacional, tiene una relación lo suficientemente directa con dicho bien inmueble que permite determinar que el citado servicio se debe entender prestado en el territorio donde radique el mismo⁴.

Por ello, dado que las viviendas vacacionales se encuentran en Canarias, la prestación de los servicios objeto de consulta se encontrarían sujetos al IGIC con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y/o el destinatario de los mismos.

2) Servicios de consecución de clientes y gestión de cobro, utilizando una plataforma digital.

La DGT de Canarias considera que éstos no tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica, sino de servicios de intermediación, prestados a cambio de una remuneración, que tienen por objeto poner en contacto mediante una plataforma digital a potenciales arrendatarios con el arrendador, que ofrece la vivienda vacacional⁵.

⁴ Criterio éste ya mantenido por la DGT de Canarias en su consulta vinculante nº 1905 de 18 de septiembre de 2018, en la que se concluía que *la prestación de servicio de mantenimiento (albañilería, carpintería, instalación eléctrica, aire acondicionado, pintura, fontanería y limpieza) de locales radicados en Canarias, estará sujeta al IGIC, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos.*

⁵ En este caso la DGT de Canarias también asume el criterio existente en el ámbito del IVA mantenido por la DGT del Ministerio, entre otras, en su consulta vinculante V2722-14 de 10 de octubre de 2014.

Y en ese caso, de acuerdo con lo establecido en el referido Reglamento de Ejecución (artículo 31. Bis), que puede y debe ser utilizado como fuente de interpretación de las reglas de localización, se considera por parte de la DGT de Canarias que, como también mantuvo la DGT del Ministerio en su consulta vinculante V0949-17, de 17 de abril de 2017, la intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles, cuando el mediador actúe en nombre y por cuenta propia, prestando, por tanto, un servicio de arrendamiento, o actúe en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, esta intermediación debe ser considerada, a efectos del IGIC, como una prestación de servicios relacionada con bienes inmuebles⁶ y sujeta, por tanto, al Impuesto.

VIII. OBLIGACIONES FORMALES

Si bien la consulta tributaria vinculante objeto del presente comentario no hace referencia a ello, se deben analizar, por último, las obligaciones formales a las que, a efectos del IGIC, quedarían sometidos los empresarios o profesionales titulares de inmuebles en arrendamiento que no dispongan de un establecimiento permanente en Canarias.

A este respecto, se ha de poner de relieve que el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Reglamento de gestión), ha sido modificado por el Decreto 51/2024, de 25 de marzo.

Entre las modificaciones introducidas en el Reglamento de gestión, resultan especialmente relevantes y en lo que aquí respecta, las siguientes:

- La obligación de presentar, por parte de los empresarios o profesionales no establecidos, autoliquidaciones periódicas del IGIC, cuando realicen habitualmente entregas de bienes o prestaciones de servicio sujetas y no

⁶ No obstante, conforme a lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 31 bis del reglamento de Ejecución, los servicios de mediación en aquellos servicios de alojamiento hotelero o equivalentes en el que el intermediario actúe en nombre y por cuenta del cliente, no tendrán la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles.

exentas del Impuesto, en las que no resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo⁷.

- La obligación de presentar declaraciones censales (modelo 400) de comienzo, modificación o cese por parte los empresarios o profesionales no establecidos obligados a presentar autoliquidaciones periódicas del IGIC⁸.
- La obligación de presentar la declaración de operaciones económicas con terceras personas (modelo 415) por parte los empresarios o profesionales no establecidos obligados a presentar autoliquidaciones periódicas del IGIC⁹.

Pues bien, expuestas las modificaciones que se introducen en el Reglamento de gestión, la DGT de Canarias aborda, en su consulta vinculante nº 2.214 de 15 de abril de 2024, las obligaciones formales a las que se deben someter los empresarios o profesionales titulares de inmuebles en arrendamiento no establecidos a efectos del IGIC, concluyendo lo siguiente:

- i. Desde el día 1 de enero de 2024, los empresarios o profesionales no establecidos a efectos del IGIC, que realicen habitualmente operaciones sujetas y no exentas al Impuesto y en las que no se aplique el mecanismo

⁷ Con efectos 1 de enero de 2024, el artículo 57.1.c) del Reglamento de gestión establece que estarán obligados a presentar autoliquidaciones periódicas del IGIC, *aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que realicen habitualmente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto, por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2.º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que la sustituya. En estas autoliquidaciones podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.*

⁸ Con efectos 1 de enero de 2024, el artículo 132.3 del Reglamento de gestión dispone que *también están obligados a presentar las declaraciones censales los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que tengan la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas conforme a lo establecido en la letra c) del apartado 1 del artículo 57 del presente Reglamento.*

⁹ Con efectos a partir del ejercicio 2024, conforme a lo establecido en el apartado 5 del artículo 140 del Reglamento de gestión, no estarán obligados a presentar el modelo 415 *quienes realicen en Canarias actividades empresariales o profesionales sin tener en el Archipiélago la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o algún establecimiento permanente, salvo que estén obligados a presentar autoliquidaciones periódicas conforme a lo dispuesto en el artículo 57.1.c) del presente Reglamento dispone que estarán obligados a presentar autoliquidaciones periódicas del IGIC.*

de inversión del sujeto pasivo, están obligados a declarar las cuotas del IGIC devengadas a través de la correspondiente autoliquidación periódica, en las que se podrían deducir las cuotas de IGIC soportadas.

- ii. Los empresarios o profesionales no establecidos, obligados a presentar autoliquidaciones periódicas del IGIC, estarán obligados, asimismo, a presentar declaración censal de comienzo, modificación o cese (modelo 400).
- iii. Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que estén obligados a presentar autoliquidaciones periódicas también estarán obligados a presentar, a partir del ejercicio 2024, el modelo 415, de declaración de operaciones económicas con terceras personas, siempre y cuando hayan realizado operaciones que, en su conjunto, respecto a otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.
- iv. Con independencia de su volumen de operaciones, no podrán incluirse en el régimen especial del pequeño empresario o profesional aquellos empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC. En el caso de haber sido incluido en este régimen en un ejercicio anterior, deberían comunicar su exclusión a la Agencia Tributaria Canaria través de la correspondiente declaración censal, dándose de alta en el régimen general con fecha de efectos desde el día 1 de enero de 2024¹⁰.

¹⁰ Téngase en cuenta que el artículo 109 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, fue modificado, con efectos 1 de enero de 2024, por el apartado diecinueve de la disposición final séptima de la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024, estableciéndose que el régimen especial del pequeño empresario o profesional sólo podría aplicarse por sujetos pasivos personas físicas establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

LA NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS FIRMES DERIVADA DE LAS DECLARACIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD Y NULIDAD SIN LIMITACIÓN DE EFECTOS. COMENTARIO PARCIAL A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 28 DE FEBRERO DE 2024

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Catedrático de Derecho financiero y tributario

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

victor.sanchez@ulpgc.es

ORCID: 0000000291079740

SUMARIO

- I. Planteamiento.
- II. El cambio de la jurisprudencia del TS.
- III. El carácter decisivo de la STC 108/2022, de 26 de septiembre.
 1. Planteamiento
 2. Su influencia en sentencias de Juzgados de lo Contencioso-Administrativo
 3. Su relevancia en el ATS de 20 de julio de 2023
 4. Su papel en la STS de 28 de febrero de 2024
 5. ¿Corrigió la STC 108/2022 la doctrina jurisprudencial anterior del TS?
 6. La irrelevancia de la STC 182/2021, de 26 de octubre
 7. La STC 108/2022, de 26 de septiembre en la STS de 28 de febrero de 2024
- IV. A modo de conclusión.

I. PLANTEAMIENTO

Dentro de las diversas variedades que adoptan las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma legal, en ocasiones nuestro Tribunal Constitucional (TC) declara inconstitucionales y nulos determinados preceptos con rango de ley sin recoger adicionalmente una previsión específica acerca de la limitación del alcance y efectos de dicha declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Esto es lo que ocurrió, como es conocido, en la sentencia del TC (STC) 59/2017, de 11 de mayo, en relación con determinados preceptos reguladores del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Lo que fue así con independencia de que se tratara de una declaración de inconstitucionalidad parcial en el sentido de que afectaba sólo a determinados casos o supuestos, alcanzados por los preceptos declarados inconstitucionales, y que se identificaron como las situaciones de inexistencia de incremento de valor en cuanto situaciones inexpressivas de capacidad económica.

Puesto que en esta ocasión el TC decidió:

“Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”.

Esta decisión, contenida en el fallo de la STC, se vio acompañada de determinadas precisiones en el Fundamento Jurídico 5º que permitían entender la misma. Entre ellas cabe destacar, en lo que aquí interesa, la mención que se hizo a la expulsión del ordenamiento jurídico de aquellos preceptos, ex origine, que habría producido esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad:

“Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados (...)”.

Esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad, en la que, además, se reconocía expresamente la expulsión del ordenamiento jurídico, ex origine, de

determinados preceptos reguladores del IIVNTU, suscitó la duda, en la teoría y en la práctica, acerca de si era posible la revisión de las liquidaciones administrativas firmes que hubieran aplicado la normativa posteriormente declarada inconstitucional, aunque esto sólo fuera en los casos de no incremento, a partir del alcance parcial de la declaración de inconstitucionalidad antes mencionado. Y, en concreto, en lo que aquí interesa, se planteó la cuestión de si la vía adecuada para lograrlo era la del procedimiento de nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al estarse en presencia en estos casos de unos actos administrativos en los que concurría alguno o varios de los motivos de nulidad de pleno derecho previstos en aquel precepto.

El Tribunal Supremo (TS), en varias sentencias dictadas en el mes de mayo de 2020 (SSTS de 18 de mayo de 2020, rec. 1665/2019, rec. 2596/2019 y rec. 1068/2020), resolvió negativamente la cuestión planteada: aquella declaración de inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la normativa reguladora del IIVTNU por la STC 59/2017, en los supuestos de inexistencia de incremento, no determinó que las liquidaciones de este impuesto dictadas con anterioridad a dicha sentencia y que fueran firmes incurrieran en un motivo de nulidad de pleno derecho que posibilitara el empleo del procedimiento especial de revisión del artículo 217 de la LGT.

Y esta doctrina ha sido reiterada después en numerosas ocasiones.

Sin embargo, en fechas muy recientes, el TS ha modificado este criterio anterior. Puesto que el Alto Tribunal ha señalado ahora que aquella declaración de inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la normativa reguladora del IIVTNU por la STC 59/2017, en los casos de inexistencia de incremento, traslada los efectos de la nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones administrativas firmes que, por tanto, pueden ser revisadas a través del procedimiento especial del artículo 217 de la LGT. En concreto, lo ha hecho en la STS de 28 de febrero de 2024 (rec. 199/2023, ponente D. Rafael Toledano Cantero).

Se trata de una sentencia de gran importancia, al tiempo que bastante extensa. En este comentario parcial se hará una primera aproximación a la misma centrando la atención en un único aspecto, que se conecta con la razón fundamental que está detrás de este cambio jurisprudencial, inesperado y sorprendente para muchos: el

carácter decisivo que ha tenido a este respecto una reciente sentencia constitucional, la STC 108/2022, de 26 de septiembre.

No obstante, antes de ello, se ha de precisar algo el sentido del cambio jurisprudencial.

II. EL CAMBIO DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS

La posición negativa del TS acerca de la posibilidad de que las liquidaciones administrativas firmes del IIVTNU anteriores a la STC 59/2017 pudieran revisarse por el procedimiento especial de nulidad del artículo 217 de la LGT se estableció en las mencionadas SSTs de 18 de mayo de 2020. En ellas, y en otras posteriores que fueron confirmando esencialmente lo sostenido en estas tres primeras sentencias, introduciendo a veces ligeros matices según las circunstancias del caso y del debate procesal precedente, el Alto Tribunal fue aclarando que no concurría en los supuestos enjuiciados ninguno de los motivos de nulidad de pleno derecho de aquel precepto.

Esta posición quedó perfectamente expuesta y resumida, por ejemplo, en la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. 2596/2019, ponente D. Jesús Cudero Blas), al señalar:

“a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales ‘en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica’ y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios

(i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza;

(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;

(iii) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y

(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015, referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa)".

Resulta conveniente añadir algo de lo argumentado por el TS en esta sentencia del año 2020 para rechazar la aplicación del supuesto de nulidad de la letra g) del artículo 217.1 de la LGT relativo a cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal. En concreto, cuando se refiere a si podría ser esa disposición de rango legal a la que se remitiría aquel precepto el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional:

"c) No consideramos que sea una norma de esa clase -suficiente a los efectos de la nulidad del acto- la contenida en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor:

´Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia`.

No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los ´preceptos` impugnados (o a aquellos

otros - preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley-) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad.

De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena -ante la falta de tal especificación- de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia”.

En la reciente STS de 28 de marzo de 2024 se confirma esta doctrina jurisprudencial en lo relativo a las letras a) a f) del artículo 217.1 de la LGT, pero no en lo referente a lo que se había resuelto por el TS respecto a la letra g) de dicha norma. En este aspecto concreto, por tanto, es donde se sitúa el cambio de jurisprudencia.

“La cuestión que ahora se nos plantea es si resulta posible acordar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, también con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, respecto a liquidaciones tributarias firmes en las que se sometió a gravamen una transmisión que puso de manifiesto una significativa disminución de valor del terreno, y, por tanto, la inexistencia de capacidad económica susceptible de imposición.

(...)

Esta cuestión se examinó, ya se ha dicho en un conjunto de sentencias de esta Sala y Sección que se inician con las SSTs de 18 de mayo de 2020, y las demás citadas. No es preciso que nos extendamos ahora en la argumentación por la que se rechazó la posibilidad de incardinar la nulidad de pleno derecho en los apartados del artículo 217.1 LGT, diferentes al apartado g) [esto es, los apartados a), b), c), d), e), y f) del art. 217.1 LGT] pues mantenemos las consideraciones que se hacen al respecto en esta doctrina jurisprudencial.

Sin embargo, sí hemos de reconsiderar las razones por las que entonces argumentamos que el apartado g) del artículo 217.1 LGT no sería cauce idóneo para sustentar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho basada en la declaración de inconstitucionalidad de normas que determinan un elemento esencial del IIVTNU como es la base imponible”.

El nuevo criterio establecido ahora, en relación con este aspecto, queda resumido en el fundamento jurídico dirigido a recoger la doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia:

“Todo ello nos lleva a establecer como doctrina jurisprudencial, en los términos que resultan de los anteriores fundamentos jurídicos, que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Con esta doctrina jurisprudencial revisamos y modificamos la establecida en las sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, números 435/2020 (rec. 1665/2019), 436/2020 (rec. 2596/2019) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020), y las demás que las reiteran”.

A esta enunciación de la nueva doctrina jurisprudencial, que se acaba de reproducir, puede añadirse un fragmento en el que de modo sintético y resumido se muestra el aspecto central de la argumentación determinante de la nueva posición del TS:

“La plenitud de efectos queridos por la Constitución al regular los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad no se puede enfocar, ya se ha dicho, desde los límites aparentes de las previsiones del legislador, sino al contrario, es

obligado interpretar y si es necesario, adaptar en lo posible esos límites al pleno cumplimiento y respeto a la Constitución. Ello requiere, en consecuencia, una interpretación del artículo 217.1.g) LGT conforme a la Constitución, en el sentido de que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC en relación a los artículos 161.1.a) y 164.1 CE, determinan la nulidad de los actos de aplicación de las normas que hubieren sido declaradas inconstitucionales, salvo los límites que imponen estos preceptos y los que haya establecida la propia sentencia que declare la inconstitucionalidad, y que tal nulidad puede hacerse valer a través de la vía de revisión de oficio, conforme al artículo 217.1.g) LGT, sin perjuicio de que existirán casos en los que los actos de aplicación puedan también incardinarse, adicionalmente, en algún otro supuesto de nulidad de pleno derecho previstos en alguno de los demás apartados del artículo 217.1 LGT, por ejemplo, por haber vulnerado derechos fundamentales susceptibles de amparo (apartado a).

(...)

Por consiguiente, concluimos que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC contienen ese mandato positivo que ya impone la propia Constitución en sus artículos 161.1º a) en relación al 164.1, de remoción de los efectos de una norma declarada inconstitucional y comportan la consideración de nulos de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional, y que estos preceptos legales constituyen una vía suficiente, esto es, son la norma expresa a que se remite el artículo 217.1.g) LGT, para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT”.

III. EL CARÁCTER DECISIVO DE LA STC 108/2022, DE 26 DE SEPTIEMBRE

1. Planteamiento

Un primer aspecto que debe destacarse en la STS de 28 de febrero de 2024, y al que limitaremos el presente comentario, es que la causa o razón fundamental que ha llevado al TS a cambiar su criterio respecto a la revisión a través del procedimiento de nulidad de los actos administrativos firmes que fueron dictados en aplicación de normas legales posteriormente declaradas inconstitucionales se encuentra en la STC 108/2022, de 26 de septiembre. En concreto, en determinadas afirmaciones, o argumentaciones, contenidas en ella.

Por el contrario, la STC 182/2021, de 26 de octubre, no ha tenido realmente trascendencia en este cambio jurisprudencial. Y esto es algo en lo que también conviene insistir desde el principio, para deshacer equívocos, a pesar de que aparece mencionada reiteradamente en la STS de 28 de febrero de 2024, y una lectura superficial de la misma podría llevar a entenderlo de modo distinto.

2. Su influencia en sentencias de Juzgados de lo Contencioso-Administrativo

Esto se refleja claramente en que fue la STC 108/2022 la que se fue teniendo en cuenta en las sentencias de algunos Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, dictadas a finales del año 2022 y comienzos del año 2023, para estimar los recursos interpuestos en los que se planteaba la posible o no revisión a través del procedimiento de nulidad de liquidaciones firmes anteriores a la STC 59/2017 en supuestos en los que se había acreditado la inexistencia de incremento. Puesto que en ellas se consideraba que lo afirmado recientemente en aquella STC (se dictó el 26 de septiembre de 2022 y se publicó en el BOE el 1 de noviembre de 2022) debía llevar a la revisión de las liquidaciones firmes, pese a existir jurisprudencia del TS anterior en sentido contrario.

Este dotar de trascendencia decisiva a la STC 108/2022 a la hora de estimar los recursos decidiendo la revisión de liquidaciones firmes del IIVTNU en supuestos en que se había acreditado la inexistencia de incremento es lo que sucedió, entre otras, en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 3 de Valencia, de 17 de noviembre de 2022 (rec. 347/2022), en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 21 de Madrid, de 23 de noviembre de 2022 (rec. 205/2021) y en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 2 de Tarragona, de fecha 31 de diciembre de 2022 (rec. 383/2020).

La primera de ellas es la impugnada en el recurso de casación resuelto en la STS de 28 de febrero de 2024. Las otras dos son mencionadas en el ATS de 20 de julio de 2023, que es el auto de admisión de este recurso.

Y a ellas hay que añadir, al menos, otras dos: las sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 24 de Madrid, de 20 de octubre de 2022 (rec. 225/2021) y de 19 de enero de 2023 (rec. 345/2021). Frente a una y otra se interpusieron también dos recursos de casación, que igualmente han sido admitidos

a trámite, en este caso, por sendos autos del TS de la misma fecha, de 13 de diciembre de 2023 (rec. 530/2023 y rec. 2741/2023). Así se recoge en la propia STS de 28 de febrero de 2024.

3. Su relevancia en el ATS de 20 de julio de 2023

También el carácter decisivo de esa STC 108/2022 se muestra con gran claridad en el propio ATS de 20 de julio de 2023 que admitió el recurso de casación fijando la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que debía resolverse por el Alto Tribunal.

Esto fue así, no sólo porque precisamente una de esas sentencias de Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, que acogía lo afirmado por dicha STC, fue la que era objeto del recurso de casación: la citada sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 3 de Valencia, de 17 de noviembre de 2022. Sino también porque el propio TS, en su auto de admisión, pone de relieve la trascendencia que tenía la STC 108/2022 en sí misma considerada al recogerse en ella determinadas afirmaciones que hacían surgir algunas dudas acerca del mantenimiento o no de la doctrina jurisprudencial anterior del TS sobre esta problemática.

“De la lectura de la citada STC 108/2022 se aprecia, en primer lugar, que no existe una mención explícita a la jurisprudencia antes referida, ni, por tanto, cabe colegir que exista una corrección o modulación explícita de la misma, puesto que el Tribunal Constitucional solamente cita la STS de 9 de julio de 2018 (...) en la que no se abordaba específicamente la cuestión de la nulidad de liquidaciones firmes ni, por consiguiente, se fijaba jurisprudencia al respecto.

Ahora bien, no es posible descartar categóricamente que los términos en los que se pronuncia la citada STC 108/2022 puedan tener impacto y permitan albergar dudas sobre la plena vigencia de la jurisprudencia señalada (...).”

Además, no suponía un obstáculo a lo anterior el que se hubieran dictado con posterioridad a esta STC otras sentencias por el propio TS manteniendo su doctrina jurisprudencial anterior, precisamente porque en ellas se guarda silencio sobre esa STC 108/2022.

“Debe hacerse notar que esta Sección de admisión no desconoce la existencia de algunos pronunciamientos de la Sección Segunda de esta Sala del Tribunal Supremo que reiteran, sin matices, la jurisprudencia expuesta en el apartado 1º de este razonamiento jurídico y que son de fecha posterior al dictado de la STC 108/2022, de 26 de septiembre y a su publicación en el BOE (1 de noviembre de 2022), como es el caso de la sentencia de 23 de noviembre de 2022 (...)

Sin embargo, es de apreciar que en el debate trabado en dichos recursos, la STC 108/2022 no fue objeto de controversia ni de expresa consideración, lo que permite entender no enteramente resuelta la cuestión que el presente recurso de casación suscita y que hace conveniente, en definitiva, un nuevo pronunciamiento al objeto de procurar seguridad jurídica en la aplicación del ordenamiento jurídico”.

En esta misma línea, uno de los argumentos sostenidos por el Ayuntamiento de Valencia para que fuera admitido el recurso de casación fue el de que no hubiera jurisprudencia del TS que hubiera analizado esta STC 108/2022.

“No existe pronunciamiento sobre la incidencia que la sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre pueda tener en la doctrina del Tribunal Supremo citada (...)

Y por si no quedara clara ya la posición del TS al fundamentar la admisión del recurso de casación, la decisiva STC 108/2022 aparece en la misma cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. Puesto que dicha sentencia constitucional, citada al final de dicha cuestión casacional a resolver, debía estar presente en el nuevo replanteamiento del debate resuelto en la jurisprudencia anterior que debía reafirmarse, completarse, matizarse o, en su caso, corregirse.

“Reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1, letras

a), e), f) y g), de la LGT, todo ello a la luz de la STC 108/2022, de 26 de septiembre”.

4. Su papel en la STS de 28 de febrero de 2024

Pero donde aparece incluso con mucha mayor claridad y contundencia el carácter decisivo de la STC 108/2022 para que el TS haya cambiado su criterio respecto a la revisión a través del procedimiento de nulidad de los actos administrativos firmes que fueron dictados en aplicación de normas legales posteriormente declaradas inconstitucionales es en la propia STS de 28 de febrero de 2024. Esto es así sobre todo porque es aquí donde el TS sí muestra ya su valoración y su parecer sobre determinadas afirmaciones o argumentaciones contenidas en aquella sentencia constitucional, lo que, sin embargo, no hizo en el ATS de 20 de julio de 2023. Lo cual, evidentemente, estaba justificado, dado el distinto papel que corresponde a la sala de admisión del TS y a su auto y a la sala de decisión del TS y a su sentencia.

En este sentido, el TS pone de relieve en un primer momento algo que desde un punto de vista objetivo era evidente y no suponía aún valoración u opinión alguna del TS al respecto: que “existe una diversidad de criterios, que hacen necesario un nuevo pronunciamiento para revisar la jurisprudencia elaborada hasta el momento”, refiriéndose a la sentencia impugnada en el recurso de casación y a “sentencias de otros órganos judiciales, con pronunciamientos similares al aquí recurrido, algunos de los cuales han sido objeto de impugnación en recursos de casación admitidos y actualmente en trámite”; en todas estas sentencias se había concluido la revisión de liquidaciones firmes anteriores a la STC 59/2017 en supuestos de inexistencia de incremento, amparándose en lo señalado en la STC 108/2022 y, separándose, por tanto, de la jurisprudencia anterior del TS.

Y a continuación comienza ya a anticipar el TS lo que en un momento algo más avanzado de su argumentación retomará y que extrae de esta STC 108/2022, que es lo que ahora quiere destacarse:

- que esta sentencia constitucional “remarca algo que aunque resulte obvio quizá no ha sido suficientemente considerado, y es que la ausencia de limitación de efectos en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 no es fruto del olvido, ni carece de significado, antes bien, que en ausencia de

pronunciamiento sobre limitación de efectos debe regir, necesariamente, la regla general de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que deriva de la Constitución y de la LOTC, regla que impone que, como explica la STC 108/2022 que “[...] [c]uando se declara la inconstitucionalidad y nulidad de una disposición legal, ‘el respeto a la Constitución debe regir en todo momento’ (STC 70/2022, de 2 de junio , FJ 4), ‘lo que presupone la existencia de cauces de revisión` para lograr eliminar, en atención a lo querido por el art. 40.1 LOTC , todo efecto de la norma declarada inconstitucional (...)´”;

- que “sí es relevante el tenor de la argumentación de la STC 108/2022 al pronunciarse de forma muy categórica sobre la incondicionalidad del efecto de nulidad sobre los actos administrativos firmes que hubieren aplicado una ley declarada inconstitucional, en especial en consideración al efecto ex tunc de la sentencia de inconstitucionalidad examinada, en ese caso la STC 59/2017”, reproduciendo a continuación determinados “pasajes de su FJ 3º” que “cabe destacar”; y,
- que “sí destaca el especial énfasis con que la STC 108/2022 recoge la doctrina constitucional acerca de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, y la argumentación de la extensión del efecto de nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales, de los que afirma que la “[...] ´ nulidad`, que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos ex tunc [...]´”.

Por tanto, ya en este primer momento el TS parece adelantar su opinión favorable a algunas de las afirmaciones contenidas en la STC 108/2022, con las que el TC se pronuncia “de forma categórica” o “con especial énfasis”, que es algo que también destaca el TS. En concreto, y en esencia, se trata de las siguientes afirmaciones, que después serán desarrolladas y completadas por ideas propias del TS que introducen algunos avances en la línea sugerida por el TC:

- cuando una STC que declara la inconstitucionalidad y nulidad de una norma legal no prevé expresamente una limitación de efectos, como ocurrió en la STC 59/2017, deben aplicarse los efectos generales de las declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad que se derivan de determinadas previsiones

normativas contenidas en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC);

- en estos casos en los que se declara inconstitucional y nula una norma legal el respeto a la Constitución debe regir en todo momento, lo que presupone la existencia de cauces de revisión para lograr eliminar todo efecto de la norma declara inconstitucional, en atención a lo querido por el artículo 40.1 de la LOTC;
- la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales, que son expulsados del ordenamiento jurídico con efectos ex tunc, se extiende o traslada también a los actos dictados en aplicación de dichos preceptos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 40.1 de la LOTC.

5. ¿Corrigió la STC 108/2022 la doctrina jurisprudencial anterior del TS?

Lo que se acaba de señalar debe completarse con una idea adicional, que no ofrece duda alguna a la vista del ATS de 20 de julio de 2023 y de la STS de 28 de febrero de 2024: el TS no se plantea ni resuelve la cuestión relativa a si la STC 108/2022 corrigió o no la doctrina jurisprudencial del TS sobre la nulidad de las liquidaciones firmes derivadas de la inconstitucionalidad de la normativa del IIVTNU por la STC 59/2017. Por el contrario, lo que ha ocurrido es:

- primero, que el TS, en el ATS de 20 de julio de 2023, consideró necesario hacer un nuevo replanteamiento acerca de la posibilidad o no de revisar liquidaciones firmes dictadas con anterioridad a la STC 59/2017 en supuestos de inexistencia de incremento, a efectos de reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir su jurisprudencia anterior, lo que tenía su justificación en algunas afirmaciones o argumentaciones contenidas en la STC 108/2022, no analizadas aún en ninguna STS, y que fueron tenidas en cuenta en determinadas sentencias de Juzgados de lo Contencioso-Administrativo para no seguir dicha jurisprudencia precedente del TS;
- segundo, que el TS, en su STS de 28 de febrero de 2024, ha cambiado su doctrina jurisprudencial anterior, y en ello han tenido mucho que ver, de forma decisiva, algunas de las afirmaciones o argumentaciones contenidas en la STC 108/2022.

La sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Valencia de 17 de noviembre de 2022 sí llegó a afirmar, con claridad, que la STC 108/2022 había corregido la anterior doctrina jurisprudencial del TS sobre esta materia.

"La cuestión controvertida, atinente a la revisión de liquidaciones firmes en la vía administrativa, en aplicación de los efectos de la STC 59/17 (a que se refiere la solicitud de rectificación de la actora, en vía administrativa) declarando la inconstitucionalidad de los arts. 107 y 110 TRLHL, con las especificidades que en ella se contienen, han recaído las SSTS 592/2020 rec. 2503/2019, de 28 de mayo, y 2596/2019, de 26 de marzo de 2020, disponiendo la primera de éstas, la siguiente doctrina legal

(...)

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en reciente sentencia 108/22, de 26 de septiembre, publicada en BOP de 1 de noviembre, ha corregido la anterior doctrina en los siguientes términos

(...)".

Y precisamente por ello es por lo que lo argumentado y pedido tanto por el Ayuntamiento de Valencia como por la entidad afectada, en una importante medida, giraban en torno a esta cuestión.

Así, el Ayuntamiento de Valencia señalaba, en su escrito de preparación, como primera cuestión a esclarecer por el TS resolviendo el recurso de casación cuya admisión solicitaba inicialmente, la siguiente:

"Si la sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre corrige la doctrina [fijada] en las sentencias del Tribunal Supremo nº 592/2020, de 28 de mayo de 2020, recurso de casación 2503/2019 y nº 2596/2019, de 26 de marzo de 2020, así como otras posteriores recaídas sobre la misma cuestión".

Y proponía después al interponer el recurso de casación, previamente admitido, una respuesta negativa a dicha cuestión:

“La sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre no corrige la jurisprudencia del Tribunal Supremo en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa puedan ser revisadas en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 letras a), c), e) f) y g) de la LGT”.

La entidad afectada, por su parte, en el escrito de oposición al recurso de casación defendía la posición contraria:

“La sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre corrige la jurisprudencia del Tribunal Supremo en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa puedan ser revisadas en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 de la LGT”.

Sin embargo, en el contenido de la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, tal como aparece enunciada en el ATS de 20 de julio de 2023, y que se ha reproducido ya, no hay rastro alguno de este aspecto. Puesto que en ella únicamente se hace referencia a esa STC 108/2022, en cuanto sentencia sobre la cual no se había producido aún análisis o pronunciamiento alguno por el TS, como una nueva luz a partir de la cual el TS debía decidir, al resolver el recurso de casación que se admite, si su doctrina jurisprudencial anterior debía ser reafirmada, completada, matizada o, en su caso, corregida.

6. La irrelevancia de la STC 182/2021, de 26 de octubre

Este es el mismo análisis que hace el TS en la sentencia, en el que va a ocupar un papel decisivo algunas de las afirmaciones contenidas en la STC 108/2022, de modo que puede decirse que efectivamente reexamina su doctrina jurisprudencial anterior a la luz de aquella sentencia constitucional.

No obstante, debe desatacarse que este es el análisis que en realidad hace el TS en la sentencia, pese a que en sus planteamientos iniciales parece referirse a que

la conveniencia de un nuevo pronunciamiento del TS sobre esta problemática viene no sólo por esta STC 108/2022, sino también por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Sin embargo, esta última sentencia constitucional no ocupa papel alguno de relevancia en la argumentación de la STS de 28 de febrero de 2024.

En este sentido, hasta en dos ocasiones el TS hace referencia a que el reexamen de su doctrina jurisprudencial que debe realizarse tendría su razón de ser o causa directa en esos dos pronunciamientos del TC.

Así lo hace en primer lugar cuando, tras referirse a diversas sentencias del TS que han examinado ya los efectos temporales de las sentencias que declararon la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la normativa del IIVTNU, señala:

“No obstante es necesario reexaminar esta doctrina jurisprudencial, a la luz de diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, entre los que cabe destacar la Sentencia de Pleno del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, sobre declaración de inconstitucionalidad de preceptos del IIVTNU, y la STC 108/2022, de 26 de septiembre, en recurso de amparo, a fin de reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia de nuestra Sala que establece que la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, puedan ser objeto de revisión de oficio a través de los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 de la LGT”.

Y en ello vuelve a insistir un poco más adelante, después de mencionar la diversidad de criterios existentes a partir de las sentencias de algunos Juzgados de lo Contencioso-Administrativo que se habían separado de la doctrina precedente del TS, cuando añade a continuación:

“Además, la oportunidad de reexaminar la cuestión aquí suscitada viene dada por la incidencia de la declaración de inconstitucionalidad, plena y absoluta, efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre, que se pronuncia en parte sobre los mismos preceptos (artículos 107.1 y 107.2.a TRLHL) que declaró inconstitucionales la STC 59/2017, aunque allí se hizo con una declaración de inconstitucionalidad ‘[...] únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor` [FJ 5 a) y fallo] y que la

STC 182/2021 los declara nulos e inconstitucionales de forma plena e incondicionada. Por último, es relevante el examen de la STC 108/2022, de 26 de septiembre, como destaca el auto de admisión (...).

Sin embargo, lo forzado de esa inicial equiparación aparente de los dos pronunciamientos del TC que habrían sido los causantes del necesario replanteamiento de la problemática ya resuelta anteriormente por el TS se revela de forma inmediata cuando se deja para más adelante la STC 182/2021, en el marco de las sucesivas sentencias del TC sobre unos mismos preceptos, y se entra ya en la STC 108/2022, sobre la que se hará una extensa referencia:

“Sobre la incidencia de estas sucesivas declaraciones de inconstitucionalidad sobre los mismos preceptos, pero con diferente alcance volveremos más adelante. Ahora es necesario hacer una extensa referencia a la STC 108/2022, de 26 de septiembre, para explicar bien el alcance del amparo otorgado y poner en contexto su argumentación”.

Y esto es confirmado más adelante cuando pese a entrar inicialmente el TS en la STC 182/2021, por la relevancia que podría tener para el reexamen de la problemática suscitada y ya resuelta en una doctrina jurisprudencial anterior, acaba saliendo de la misma sin obtener ningún resultado.

De este modo, tras recoger las ideas fundamentales de su jurisprudencia precedente fijada en el mes de mayo de 2020 acerca de que la letra g) del artículo 217.1 de la LGT no aportaba soporte alguno a un motivo de nulidad que pudiera aplicarse, afirma:

“Este planteamiento debe ser reconsiderado y, por las razones que exponemos a continuación, esta Sala modifica el criterio jurisprudencial hasta ahora mantenido.

En primer lugar, conviene destacar que la STC 182/2021 aporta una perspectiva nueva al examen de esta cuestión, pues a diferencia de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, en el caso de la STC 182/2021, de 26 de octubre, se declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, y 107.2.a) LHL con plenitud y sin condicionamiento alguno y, en consecuencia, ya no cabe afirmar que la nulidad no resulte directamente del pronunciamiento

de inconstitucionalidad. Por tanto, buena parte del entramado argumental sobre las limitaciones que imponía la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, por el carácter limitado y condicionado de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL, queda sin sustento alguno tras la STC 182/2021, de 26 de octubre. Aun así, esto nos remitiría nuevamente a la cuestión de la limitación de efectos temporales establecida en la STC 182/2021, y a esclarecer si, habida cuenta de tales limitaciones, esa declaración de inconstitucionalidad plena e incondicionada de los artículos 107.1, segundo párrafo y 107.2.a) LHL se puede proyectar sobre el examen de solicitudes de revisión de oficio ya iniciadas y pendientes de resolver al tiempo de dictarse la STC 182/2021, como es el caso que nos ocupa.

Pero más allá de ello -que tendría un efecto muy limitado-, consideramos que es necesario un nuevo examen de la cuestión de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas que han sido aplicadas en liquidaciones tributarias firmes, en aquellos casos en que el Tribunal Constitucional no ha introducido limitación alguna al régimen de efectos que se deriva de la Constitución y la LOTC”.

En definitiva, los supuestos en los que realmente se planteó el TS en el año 2020 y también ahora en 2024 se plantea la eventual concurrencia de un motivo de nulidad de pleno derecho, y, en concreto, el de la letra g) del artículo 217.1 de la LGT, son aquellos en los que existe una declaración de inconstitucionalidad y nulidad sin una adicional limitación de efectos en la propia sentencia. Y esto ocurría en la STC 59/2017, y no en la STC 182/2021, con independencia de que en aquélla se estuviera en presencia de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, en cuanto limitada a determinados supuestos o casos (los de inexistencia de incremento), y en esta una inconstitucionalidad y nulidad general, sin restricción objetiva alguna.

7. La STC 108/2022, de 26 de septiembre en la STS de 28 de febrero de 2024

Finalmente, debe hacerse una referencia a cómo afronta el TS en su sentencia de 28 de febrero la STC 108/2022. Esto tiene su importancia desde la perspectiva de las peculiaridades que presentaba dicha sentencia constitucional:

- se trataba, en primer lugar, de una sentencia dictada en un proceso constitucional de amparo;

- en el caso enjuiciado, en segundo lugar, se había presentado una solicitud de rectificación de una autoliquidación del IIVTNU anterior a la STC 59/2017, que la interesada entendió desestimada tácitamente al no obtener respuesta alguna del Ayuntamiento en el plazo de seis meses previsto por la normativa;
- pese a la realidad de lo acontecido, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo rechazó el recurso contra esa desestimación presunta aduciendo que se trataba de una liquidación administrativa firme, no impugnada en el plazo de un mes, y sobre la que no producía efecto alguno la inconstitucionalidad declarada por la STC 59/2017 basándose en la limitación de efectos contenida en la STC 45/1989.

El TS expone con claridad y precisión las peculiaridades que rodeaban esta STC, si bien realmente no da trascendencia alguna a las mismas quedándose únicamente con algunas de las afirmaciones contenidas en dicha sentencia que, además, eran muy claras y evidentes.

“Es importante destacar que el caso examinado por la STC 108/2022, de 26 de septiembre, se refiere a una autoliquidación por IIVTNU, sobre una transmisión en la que cabía constatar sin dificultad que se había producido el decremento del valor de los terrenos objeto de la transmisión gravada. La solicitud de rectificación de la autoliquidación se produjo antes de transcurrir el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a la solicitar la devolución de ingresos indebidos.

La sentencia objeto del recurso de amparo argumentó la firmeza de la autoliquidación con consideraciones relativas al régimen de impugnación de las liquidaciones, pese a que se trataba de una solicitud de rectificación de autoliquidación de la que no había prescrito el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, previa rectificación de la autoliquidación. Este es el motivo por el que se estima el recurso de amparo, el error manifiesto en la calificación de la naturaleza de la actuación administrativa impugnada, y consiguientemente la resolución sobre la base de del régimen jurídico de revisión de las liquidaciones firmes que era inaplicable. Pero junto a ello, también el Tribunal Constitucional califica de errónea la aplicación del régimen de limitación de efectos de la STC 48/1989, que se toma en consideración en

la argumentación de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo objeto de amparo. En relación a ello destaca la STC 108/2022 que en el pronunciamiento de la STC 59/2017 no se limitaron en modo alguno los efectos, por lo que el régimen de situaciones jurídicas consolidadas no abarcaría más que a las que proclama explícitamente el artículo 40.1 LOTC, esto es a los casos resueltos por sentencias firmes con fuerza de cosa juzgada en las que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales.

Así pues, aunque la STC 108/2022 no se pronuncia directamente sobre un caso de denegación de revisión de liquidación tributaria firme y consentida, sin embargo, si es relevante el tenor de la argumentación de la STC 108/2022 al pronunciarse de forma muy categórica sobre la incondicionalidad del efecto de nulidad sobre los actos administrativos firmes que hubieren aplicado una ley declarada inconstitucional, en especial en consideración al efecto ex tunc de la sentencia de inconstitucionalidad examinada, en ese caso la STC 59/2017”.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN

El TS, en su reciente sentencia de 28 de febrero de 2024, ha llevado a cabo un importante cambio jurisprudencial en relación con su doctrina precedente fijada en el año 2020 en relación con la STC 59/2017 sobre el IIVTNU, y reiterada con posterioridad en varias ocasiones, acerca de los efectos sobre los actos administrativos firmes de las sentencias del TC que declaran inconstitucionales y nulos determinados preceptos legales sin recoger adicionalmente una limitación de efectos.

En concreto, el Alto Tribunal ha señalado ahora que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la normativa reguladora del IIVTNU por la STC 59/2017, en los casos de inexistencia de incremento, traslada los efectos de la nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones administrativas firmes que, por tanto, pueden ser revisadas a través del procedimiento especial del artículo 217 de la LGT.

La causa o razón de ser que ha motivado este relevante cambio jurisprudencial cabe encontrarla en la STC 108/2022, de 26 de diciembre, en la que se contenían, entre otras, las afirmaciones siguientes, que el TS desarrolla y completa en su sentencia de 28 de febrero de 2024:

- cuando una STC que declara la inconstitucionalidad y nulidad de una norma legal no prevé expresamente una limitación de efectos, como ocurrió en la STC 59/2017, deben aplicarse los efectos generales de las declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad que se derivan de determinadas previsiones normativas contenidas en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC);
- en estos casos en los que se declara inconstitucional y nula una norma legal el respeto a la Constitución debe regir en todo momento, lo que presupone la existencia de cauces de revisión para lograr eliminar todo efecto de la norma declara inconstitucional, en atención a lo querido por el artículo 40.1 de la LOTC;
- la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales, que son expulsados del ordenamiento jurídico con efectos ex tunc, se extiende o traslada también a los actos dictados en aplicación de dichos preceptos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 40.1 de la LOTC.