

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

EL GRAVAMEN DE LA VIVIENDA EN LA FISCALIDAD INDIRECTA CANARIA

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Departamento de Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa
Universidad de La Laguna

(Código ORCID 0000-0001-6191-711X)

SUMARIO

Introducción.

- I. El gravamen sobre la vivienda en el ITPAJD.
 - A. El concepto de vivienda habitual
 - B. El gravamen de la vivienda habitual en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas
 1. Los tipos de gravamen reducidos
 2. Las bonificaciones en la cuota por adquisición de la vivienda habitual
 - C. El gravamen de la vivienda habitual en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados
 - D. Requisitos formales para la aplicación de los beneficios fiscales en favor de la vivienda habitual en el ITPAJD
 - E. Consecuencias del incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de los beneficios fiscales relativos a la vivienda habitual en el ITPAJD

II. El gravamen sobre la vivienda en el IGIC.

- A. El arrendamiento de viviendas en el IGIC
- B. Las entregas y ejecuciones de obras relativas a viviendas. Los tipos de gravamen reducidos aplicables en el IGIC
- C. La vivienda habitual a efectos del IGIC
- D. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento
- E. El tipo de gravamen reducido del 5 por ciento
- F. Consecuencia del incumplimiento de los requisitos legales para el disfrute de los tipos de gravamen reducidos

Conclusiones.

INTRODUCCIÓN

La presente colaboración se redacta al hilo de dos contestaciones a las consultas nº 59, de 2 de abril de 2020 y la nº 2018 de 18 de mayo de 2020, emitidas por la Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos europeos del Gobierno de Canarias, relativas ambas al tipo de gravamen del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) aplicable a las adquisiciones de vivienda habitual, así como al tipo de gravamen aplicable a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).

En la primera de ellas, el centro directivo resuelve que no es aplicable al supuesto de hecho consultado ninguno de los tipos de gravamen reducidos previstos en el artículo 58 de la Ley 4/2012 de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), resultando de aplicación, en consecuencia, el tipo general del 7 por ciento. A tal conclusión se llega por entender que no se cumple uno de los requisitos exigidos en los supuestos de adquisiciones de viviendas, distintas de las calificadas de protección oficial o promoción pública -sujetas estas al tipo 0-; a saber, que el importe de la base imponible no supere el límite general de 150.000€. Se parte de la consideración de que, aunque se trate de la adquisición de la vivienda por dos personas, las integrantes en este caso del matrimonio, solo existe una

entrega por parte del sujeto pasivo transmitente, lo que impide prorratear el importe de la adquisición entre los adquirentes a efectos de dar por cumplido el requisito cuantitativo indicado. Según se precisa en la resolución comentada, dicho prorrateo solo es procedente en los supuestos del punto 6 del apartado Dos del artículo 58, cuando todos los requisitos recogidos en los números 1 a 5 anteriores de dicho apartado se cumplen exclusivamente por alguno de los adquirentes. En cuanto a la cuota gradual del IAJD, la Administración Tributaria considera que no procede la aplicación del tipo de gravamen reducido del 0,4 por ciento previsto en el artículo 37.1 del Decreto Legislativo 1/2009 de 21 de abril (por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, en adelante, DLg 1/2009), dada la falta de concurrencia de los requisitos previstos en los artículos 32, 33, 33bis, 34, 35 y 35 bis del TRTPAJD a los que aquel se remite, resultando aplicable por ello el tipo general del 1 por ciento.

En la segunda de las contestaciones se analizan las consecuencias que se derivan del alquiler de una de las habitaciones de la vivienda habitual por cuya adquisición se ha disfrutado de la aplicación del tipo reducido de gravamen del 3 por ciento previsto en el artículo 58. Tres de la Ley 4/2012 (actual apartado Dos). El centro directivo considera, en primer lugar, que dicho alquiler constituye una operación sujeta al IGIC aunque puede resultar aplicable alguna de las exenciones previstas en el artículo 50.Uno 23º o bien en el artículo 110 de la Ley 4/2012 (régimen especial del pequeño empresario o profesional), en cuyo caso, la operación quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD. En segundo lugar, resuelve que dicho alquiler supone el incumplimiento de uno de los requisitos exigidos, al no haberse mantenido la vivienda como habitual de forma permanente y total, sino parcial, durante el plazo de tres años desde su adquisición, exigido por el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se precisa que dicho incumplimiento obliga a regularizar el tipo de gravamen aplicable, que es el general vigente a la fecha del devengo del impuesto más los intereses de demora; regularización que debe efectuarse por los compradores a través de la declaración ocasional prevista en el artículo 59.3 de la Ley 20/1991 de 7 de junio (en adelante LIGIC) a la que remite el artículo 58. Tres de la Ley 4/2012. Por otro lado, se añade, procede igualmente regularizar el tipo de gravamen reducido de la modalidad de AJD del ITPAJD previsto en el artículo 37 del DLg 1/2009 que eventualmente se hubiera aplicado. Se concluye aclarando que el límite relativo al importe de la renta computable, a efectos de la aplicación del tipo

reducido del 3 por ciento del IGIC por la compra de una vivienda en régimen de comunidad, debe entenderse referido al importe de la renta individual de cada comunero, a fin de evitar situaciones discriminatorias entre compradores casados y no casados.

El régimen jurídico fiscal específico aplicable a la vivienda en Canarias se fundamenta en una pluralidad de factores estructurales de diversa índole que exponen a la población canaria a mayores restricciones que las existentes en el resto del Estado a la hora de acceder a una vivienda, ya sea en régimen de propiedad ya en régimen de alquiler. Así se expresa el preámbulo de la Ley 4/2018 de 30 de noviembre, de medidas fiscales para mejorar el acceso a la vivienda en Canarias. Tales factores determinan, como señala la ley, un encarecimiento del precio de la vivienda en alquiler y en régimen de propiedad que afecta especialmente a las capas sociales con menos recursos.

Para corregir tal situación, la Comunidad Autónoma de Canarias ha articulado una política fiscal tanto en la fiscalidad directa como en la fiscalidad indirecta a través del ejercicio de las competencias normativas reconocidas en los artículos 46 y 49, así como en la Disposición adicional octava de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre¹. En las siguientes líneas centramos nuestra atención en el gravamen de las operaciones de adquisición y arrendamiento de la vivienda habitual en el ITPAJD y en el IGIC previsto en el DLg 1/2009 y en la Ley 4/2012 tras las últimas modificaciones introducidas por la Ley 4/2018 anteriormente citada y la Ley 19/2019 de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020 (en adelante, Ley 19/2019 de PGCAC). Aunque la introducción de beneficios fiscales en unos impuestos de naturaleza real como son el IGIC y el ITPAJD plantea algunas dificultades, particularmente si se opera una traslación mimética de los elementos normativos del IRPF, la puesta en funcionamiento de instrumentos fiscales para facilitar el acceso a la vivienda constituye una política plausible en la medida en que coadyuva a la satisfacción del derecho constitucional a una vivienda digna, reconocida en el artículo 47 de la Constitución española.

¹ La remisión que, al respecto, efectúa el artículo 30 del DLg 1/2009 al artículo 25 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre debe entenderse referida a la actualmente vigente Ley 22/2009 de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

I. EL GRAVAMEN SOBRE LA VIVIENDA EN EL ITPAJD

Las transmisiones onerosas de la vivienda habitual quedan sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD cuando el transmitente no tiene la condición de empresario o profesional. También quedarán sujetas al impuesto las transmisiones onerosas de la vivienda habitual efectuadas por empresarios o profesionales cuando con arreglo a la normativa del IGIC dichas entregas resulten exentas de este último, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención, conforme al artículo 7.5 del Texto Refundido del impuesto (aprobado por RDLg 1/1993 de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adelante, TRLITPAJD)², en cuyo caso la entrega quedará finalmente gravada en el IGIC, de acuerdo con el artículo 4.4 de la LIGIC.

Por lo que se refiere al arrendamiento, también se trata de una operación sujeta al ITPO cuando el transmitente no tiene la condición de empresario o profesional, así como en aquellos casos en que la cesión efectuada por el empresario resulte exenta del IGIC, de acuerdo con el ya citado artículo 7.5 del TRLITPAJD. Ahora bien, su artículo 45.I B) 26º declara exentos los arrendamientos de viviendas para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos. Dicha remisión limita el concepto de vivienda a efectos de la aplicación de la exención del arrendamiento en el ámbito de este impuesto, ya que conforme al citado artículo 2 se considera arrendamiento de vivienda “la edificación habitable cuyo destino primordial es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”.

En la regulación actualmente vigente, fruto de las modificaciones introducidas en el DLg 1/2009 por la Ley 19/2019 de PGCAC, la transmisión de la vivienda habitual goza de un régimen de tributación más favorable que se traduce tanto en tipos de gravamen reducidos como en bonificaciones en la cuota del impuesto en las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) y en la de Actos Jurídicos Documentados. Antes de examinar en detalle su régimen específico, procede un análisis detallado del concepto de vivienda habitual.

² Con arreglo a la Disposición adicional tercera del TRLITPAJD, las referencias de la normativa del impuesto al Impuesto sobre el Valor Añadido, deben entenderse realizadas al Impuesto General Indirecto Canario en su ámbito de aplicación.

A. El concepto de vivienda habitual

El artículo 38.3 del DLg 1/2009 dispone: "A los efectos de lo previsto en los artículos 31, 32, 33, 33 bis, 34, 35, 35 bis y 37 del presente texto refundido, se entiende por vivienda habitual el concepto regulado en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo".

De acuerdo con dicha remisión, ha de tenerse en cuenta tanto lo establecido por la norma reglamentaria como por la doctrina legal y administrativa sobre el concepto de vivienda habitual. Según el artículo 41 bis del RD 439/2007 de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF) es vivienda habitual la que constituye la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años. El propio precepto modula a continuación dicha exigencia cuando se den determinadas circunstancias, como el fallecimiento del contribuyente antes de transcurrido dicho período, o determinadas causas que necesariamente exijan el cambio de domicilio (celebración de matrimonio o separación matrimonial, entre otras). Asimismo, exige que la vivienda sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente en un plazo de doce meses contados a partir de la fecha de adquisición, contemplándose también algunas circunstancias que no obstarán la consideración de vivienda habitual, como por ejemplo que la ocupación en el referido plazo no haya podido producirse por razón del empleo o cargo público del contribuyente. En todo caso, el período de permanencia de tres años se computa, bien desde la adquisición, bien desde el transcurso del plazo de los 12 meses ya indicado.

De la lectura de dicho precepto se extrae un concepto bien definido de vivienda habitual: la residencia habitada de forma efectiva y permanente por el propio contribuyente. A estos dos elementos, efectividad y permanencia, anuda la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF) el concepto de vivienda individual, y tal es la interpretación sostenida también por la doctrina administrativa y por los tribunales de justicia. Así, según el criterio sostenido en repetidas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos, dentro del concepto de vivienda habitual regulado en la normativa del IRPF se incluye todo tipo de edificación, incluso si se ubica en suelo que no disponga de la calificación requerida para edificar, siempre que esté

acondicionada o sea susceptible de estar acondicionada como vivienda y reúna los requisitos de titularidad, efectividad y permanencia por parte del contribuyente, si bien la exigencia del primer requisito lo es a efectos de la exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual de los artículos 33.4 y 38 de la LIRPF (CV 0281-18 de 7 de febrero y CV 1361-18 de 24 de mayo). Por otra parte, en la contestación a la CV1291-18, de 17 de mayo, la DGT no considera incompatible la condición de vivienda habitual con el hecho de que solo una parte del inmueble objeto de transmisión se hubiera destinado a tal finalidad, siempre que respecto de la misma concurren los requisitos de efectividad, permanencia y titularidad exigidos por la normativa; si bien, en este caso, la exención -de la ganancia patrimonial- se aplica en función del porcentaje de titularidad y del inmueble destinado a vivienda habitual. Dicho criterio ha sido refrendado por los tribunales, en Sentencias como la del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2018 y las del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 13 de junio de 2008 y de 9 de junio de 2010.

En suma, el artículo 41 bis del RIRPF, interpretado en sus propios términos, no excluye que una vez adquirido el inmueble para destinarlo a vivienda habitual esta se afecte parcialmente con posterioridad a otra finalidad -por ejemplo, al desarrollo de una actividad económica- siempre que se mantenga la utilización de parte del inmueble como residencia permanente y efectiva del contribuyente. Ello supone, a nuestro juicio que, a efectos del régimen específico previsto en el DLg 1/2009, no existe obstáculo legal a la aplicación de los beneficios fiscales cuando, con posterioridad a la adquisición de la que constituye vivienda habitual conforme a su definición legal, se afecta parte de la misma a otra finalidad.

Por lo demás, a efectos de la aplicación de los beneficios previstos en la normativa del ITPAJD, se incluyen en la vivienda habitual las plazas de garaje, sin límite en el número de unidades, y los anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente.

B. El gravamen de la vivienda habitual en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas

En la modalidad de TPO, además de la exención en el arrendamiento de la que constituya vivienda para el arrendatario, en los términos previstos en el TRITPAJD que se han señalado, el DLg 1/2009 contempla un régimen de tributación más

favorable en relación con la vivienda habitual que se traduce en la aplicación de tipos de gravamen reducidos, por un lado, y en bonificaciones en la cuota del impuesto por otra.

1. Los tipos de gravamen reducidos

Con carácter general el tipo de gravamen aplicable a la transmisión de bienes inmuebles, conforme al 31 del DLg 1/2009 es el 6,5 por ciento. Ahora bien, cuando se trata de la vivienda habitual, esta y las disposiciones siguientes del citado DLg contemplan la aplicación de tipos de gravamen inferiores en función de la concurrencia de determinadas circunstancias objetivas y subjetivas. Los tipos aplicables son los que se describen en los siguientes apartados.

a) Tipo de gravamen reducido del 5 por ciento

Se somete al tipo de gravamen del 5 por ciento la transmisión de la vivienda, incluso la producida mediante subasta judicial, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el inmueble vaya a constituir la vivienda habitual del o los contribuyentes, personas físicas.
- Que la base imponible de la transmisión de la vivienda, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente, sea inferior o igual a 150.000 euros. La norma precisa que, en caso de existencia de varios contribuyentes, la suma de las bases imponibles imputables a cada uno de ellos no podrá superar el límite global antes señalado.
- Que, en el momento de la entrega, el adquirente no sea propietario, nudo propietario ni usufructuario de otra vivienda, debiendo, en otro caso, transmitir la propiedad o los derechos en el plazo de dos años desde la citada entrega.

La nueva redacción de la norma presenta algunas diferencias respecto de la anterior que merecen destacarse. En primer lugar, la referencia al límite cuantitativo global de 150.000 euros se incorpora ahora de manera explícita como un requisito más a cumplir, a diferencia de lo que ocurría en la redacción vigente hasta el 1 de enero de 2020, en la cual el citado límite cuantitativo bien podía interpretarse en el

sentido de que fuera cual fuera el precio de la transmisión, la base imponible a la que podía aplicarse el tipo reducido no podría exceder de 150.000 euros. Además, se precisa que dicho límite opera en su importe global; es decir, no podrá ser superado, aunque sean varios los adquirentes, sin que proceda el prorrateo entre ellos. En segundo lugar, la norma restringe el ámbito de aplicación del tipo reducido, al condicionar su aplicación a los supuestos en que el adquirente no haya sido, no solo propietario, sino nudo propietario o usufructuario de otra vivienda, salvo que proceda en el plazo de dos años, contados también desde la nueva adquisición, a transmitir mediante escritura pública tales derechos. Esa otra vivienda cuya titularidad es incompatible con el disfrute del beneficio fiscal es "cualquier vivienda", no solo la que haya sido anteriormente vivienda habitual del adquirente. En cambio, según la redacción anteriormente vigente de la norma, el tipo de gravamen reducido podía ser entendido como un beneficio aplicable a la sustitución de una vivienda habitual por otra, con independencia de que el adquirente fuera titular de otras viviendas carentes de tal consideración. En tercer lugar, cuando la transmisión de la vivienda habitual se realice mediante subasta judicial el tipo aplicable será también el 5 por ciento, siempre que se den las mismas condiciones antes señaladas. En la redacción anterior de la norma el tipo reducido aplicable en estos supuestos era el 3 por ciento.

Por otro lado, el vigente artículo 31 establece en su apartado 1 *in fine* que en los supuestos de solidaridad tributaria del artículo 35.7 de la Ley General Tributaria, como ocurre cuando varias personas adquieren un inmueble, el tipo del 5 por ciento solo se aplicará a la parte proporcional de la base imponible que corresponda al contribuyente que cumpla los requisitos mencionados anteriormente. Una atenta lectura del apartado 1 del artículo 31 examinado permite concluir que, dado que el límite cuantitativo es global, sean cuales fueren el número de contribuyentes adquirentes, las únicas dos posibilidades de que el tipo reducido se aplique solo al contribuyente que cumpla los requisitos legales es que solo uno o algunos de ellos vayan a destinar a vivienda habitual el inmueble adquirido conjuntamente y además no sea propietario, nudo propietario o usufructuario de otra vivienda en el momento de la entrega o bien que proceda a su transmisión en el plazo de dos años. La afectación parcial a vivienda habitual del inmueble adquirido en los supuestos de solidaridad tributaria no excluye, por tanto, la aplicación del tipo reducido.

b) Tipo de gravamen reducido del 1 por ciento

Los artículos 32, 33 y 33 bis del DLg 1/2009 establecen un tipo de gravamen reducido del 1 por ciento aplicable, respectivamente, a la adquisición de la vivienda habitual por familia numerosa, por personas con discapacidad y por familias monoparentales.

En el primer caso se supedita la aplicación del tipo reducido, además de al reconocimiento de la condición de familia numerosa, a la no superación del importe de la base imponible del IRPF indicado en el precepto.

La aplicación del tipo reducido a la adquisición de la vivienda habitual por personas con discapacidad exige el reconocimiento oficial de un grado de discapacidad igual o superior al 65% y la no superación del límite en el importe de la base imponible del IRPF indicado por la norma.

El artículo 33 bis del DLg 1/2009 establece la aplicación del tipo reducido del 1 por ciento cuando la adquisición se efectúe por una familia monoparental, definida esta por remisión al artículo 11 ter del mismo texto normativo, y siempre que las bases imponibles del IRPF de todos sus miembros no superen el importe señalado en la citada disposición.

Respecto de los tres casos precedentes, la Ley 19/2019 antes citada modifica el requisito relativo a la titularidad de una previa vivienda, en el mismo sentido exigido para la aplicación del tipo del 5 por ciento, operando una restricción del ámbito de aplicación de este beneficio fiscal, como ha quedado indicado en las líneas precedentes.

En relación con el tipo de gravamen reducido del 1 por ciento cabe referir, por último, que la Ley 19/2019 de PGCAC no ha aprovechado la ocasión para mejorar el requisito de los límites de renta previstos para la aplicación de este tipo de gravamen a las familias numerosas y a las familias monoparentales. Adviértase que, para el caso de las adquisiciones efectuadas por personas con discapacidad, el artículo 33 b) del DLg 1/2009 fija el límite de renta por referencia a la del adquirente. En cambio, en los dos primeramente citados, el límite se fija por referencia a la renta de todos los miembros de la familia numerosa (artículo 32 b) o la correspondiente a los miembros de la familia monoparental según el artículo 33 bis b) del DLG 1/2009.

Esta forma de computar la renta límite impone una acumulación obligatoria de la renta de los miembros del grupo familiar que, incluso en un impuesto personal como es el IRPF ha quedado superada desde la STC 45/1989 de 20 de febrero, y que no tiene razón de ser en un impuesto como el ITPO. Entendemos por ello que el límite de renta -en la misma o inferior cuantía- debería fijarse en este caso, como en el anterior, en relación con la renta del miembro o los miembros de la familia numerosa o de la familia monoparental que adquieran la vivienda.

c) Tipo de gravamen reducido del 0 por ciento

Finalmente, por lo que se refiere a la aplicación de tipos de gravamen reducidos, el artículo 34 del DLg establece el tipo del 0 por ciento cuando se trate de la transmisión de una vivienda protegida que vaya a constituir la primera vivienda habitual del contribuyente.

2. Las bonificaciones en la cuota por adquisición de la vivienda habitual

El artículo 35.1 del DLg 1/2009 establece una bonificación del 20 por ciento de la cuota resultante de aplicar el tipo de gravamen reducido del 5 por ciento - cuando ello proceda conforme a su artículo 31- a la transmisión de la vivienda habitual siempre que se trate de la adquisición de la primera vivienda habitual, el contribuyente no haya sido titular de otro bien inmueble y concurra, además, alguna de las siguientes circunstancias:

- Que el adquirente tenga 35 años o menos en la fecha del devengo del impuesto correspondiente a la transmisión y que la renta de la unidad familiar del adquirente en el período impositivo del año natural anterior al devengo de la entrega -entendemos que se refiere al devengo del ITPO- no exceda el límite previsto en la norma, debiéndose entender por renta la suma de las bases imponibles general y del ahorro definidas en la LIRPF. El límite de renta previsto es de 24.000€ por unidad familiar, incrementado en 6.000€ por cada persona por la que el contribuyente tenga derecho a aplicar el mínimo familiar, excluido el contribuyente.
- Que la contribuyente sea una mujer víctima de la violencia de género, siempre que cuente con orden de protección en vigor o sentencia judicial firme.

Debemos detenernos, en primer lugar, en la introducción del concepto de unidad familiar en el artículo 35.1 a) del DLg 1/2009 tras la redacción operada por la Ley 19/2019 de PGCAC con efectos a partir del 1 de enero de 2020. Esta modificación no es, a nuestro juicio afortunada, tanto desde el punto de vista de la técnica legislativa como desde un punto de vista sustantivo. En el primer aspecto, la ley se refiere a la "unidad familiar", concepto que, por ser extraño a la regulación del ITPAJD exigiría una definición legal de lo que a efectos de esta modalidad impositiva se entiende por tal. Ciertamente, la mención de la renta de la "unidad familiar" en el período impositivo revela una referencia implícita de la norma a la LIRPF, pero ello no justifica la falta de una remisión expresa al citado impuesto. Desde el punto de vista sustantivo, dicha referencia plantea un problema de mayor calado, y es que, como acertadamente advierte el centro directivo en la segunda de las contestaciones a consultas aquí comentadas, en el IRPF solo puede hablarse de unidad familiar cuando concurre alguna de las dos modalidades taxativamente previstas en el artículo 82 de la LIRPF, es decir, la constituida por los cónyuges no separados legalmente y los hijos menores -o mayores incapacitados judicialmente- si los hubiera y la constituida, en los casos de separación o divorcio o ausencia de vínculo matrimonial, por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y cumplan los requisitos anteriores. Si el concepto que el DLg 1/2009 ha querido realmente incorporar a la regulación del beneficio fiscal es el contenido en la normativa del LIRPF, cabe preguntarse entonces la razón por la que -según se desprende de la norma- ordena la acumulación obligatoria de las rentas de la unidad familiar, siendo que la acumulación de las rentas en este último impuesto se produce solo cuando los miembros de la unidad familiar optan por la tributación conjunta. En su actual redacción, la norma de favor analizada está restringiendo el ámbito de la bonificación y genera situaciones discriminatorias injustificadas entre los adquirentes casados, cuyas rentas se acumularían en todo caso, y los adquirentes integrantes de una pareja de hecho, que por no constituir unidad familiar a efectos del IRPF, quedarían excluidos de tal acumulación obligatoria. A mi juicio resulta más adecuada a la finalidad de la bonificación, referir el límite de renta al de la persona del adquirente, como hacía la regulación anterior a la actualmente vigente³, ya que no se entiende la razón por la que la acumulación de las rentas de los miembros de la unidad familiar deba operar como límite para el disfrute del beneficio fiscal cuando es solo uno de sus miembros el que realiza la operación de adquisición. Debe tenerse

³ Según la redacción anterior a la actualmente vigente, el artículo 35.1 a) del DLg exigía, en relación con este requisito, que las sumas de las bases imponibles en el IRPF correspondientes a los adquirentes no excediesen de 24.000€, cantidad que se incrementaba en 6.000€ por cada persona por la que el contribuyente tuviera derecho a aplicar el mínimo familiar excluido el contribuyente.

en cuenta, de otro lado, que la posibilidad de incrementar el límite en 6.000 euros por cada persona por la que el contribuyente tenga derecho a aplicar el mínimo familiar incluye, no solo al mínimo por descendientes sino, en su caso, también al mínimo por ascendientes, de acuerdo con la definición contenida en el artículo 56 de la LIRPF.

Por otra parte, este mismo artículo 35.1 a) especifica en su segundo apartado que se entiende por renta la suma de la base imponible general y del ahorro a que se refiere la LIRPF⁴. Esta definición de renta a efectos de la aplicación de la bonificación del 20 por ciento de la cuota del ITPO, obra de la nueva redacción operada por la Ley 19/2019 de PGCAC, contrasta con lo establecido en el artículo 38.2 del DLg 1/2009, que no ha sido modificado por la citada LPGCAC. En efecto, el citado artículo 38.2 establece: "A los efectos de la determinación de los límites establecidos en función de las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los que se refieren los artículos del presente capítulo, se tomará la parte general de las bases correspondientes al último período impositivo respecto del que haya vencido el plazo de presentación de la correspondiente declaración". De acuerdo con ello este será el concepto a tener en cuenta para determinar la procedencia de los tipos reducidos de gravamen del 1 por ciento previstos en los supuestos de adquisición de la vivienda por familias numerosas, por personas con discapacidad y por familias monoparentales, ya que el tenor de los artículos 32 b), 33 b) y 33 bis b) del DLg 1/2009 que lo regulan no han sido modificados en ese punto por la Ley 19/2019 de PGCAC. Ciertamente, corresponde al legislador autonómico, en su poder de configuración, modular la intensidad de los beneficios fiscales en función de criterios de capacidad económica. En este sentido, la fijación del tope conjunto "suma de las bases imponibles general y del ahorro", puede resultar menos favorable para los adquirentes de vivienda habitual distintos de los integrados en familia numerosa (artículo 32), aquejados de discapacidad (artículo 33) o integrados en familias monoparentales (artículo 33 bis), ya que respecto de estos últimos el tope se fija por referencia exclusivamente a la base imponible general. Pero tal finalidad puede conseguirse sin menoscabo de una técnica legislativa adecuada que, en este caso, aconseja la utilización de un concepto de renta uniforme en la aplicación de los beneficios fiscales regulados. Entendemos por ello que, en todo caso, el artículo 38.2 debe debería modificarse para definir los límites de la base imponible por referencia

⁴ Del mismo tenor es el artículo 17 del citado DLg, que, en relación con los límites de renta previstos para el disfrute de las deducciones autonómicas del IRPF, dispone que la expresión "renta" debe entenderse referida a las bases general y del ahorro definida en el IRPF.

a la suma de la base imponible general y del ahorro, ya que en el IRPF esta es la magnitud verdaderamente indicativa de la capacidad económica del contribuyente.

En segundo lugar, la regulación actualmente vigente amplía el ámbito subjetivo de la bonificación al permitir su aplicación a la parte proporcional de la cuota tributaria correspondiente al contribuyente que cumpla los requisitos anteriormente indicados, en todos los casos de solidaridad tributaria del artículo 35.7 de la LGT, y no solo a los cónyuges o a las personas inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de Canarias.

En tercer lugar, el artículo 35 bis examinado dispensa un trato especialmente favorable en las transmisiones de viviendas habituales derivadas de procesos de ejecución de garantías hipotecarias constituidas sobre las mismas, que tanto han proliferado a partir de la crisis económica de 2007. Así, se bonifica el 100 por cien de la cuota tributaria del ITPO en favor de la entidad financiera -o una inmobiliaria filial de su grupo- siempre que el transmitente continúe ocupando dicha vivienda mediante un contrato de arrendamiento con opción de compra suscrito con la entidad financiera -o la inmobiliaria fiscal de su grupo- durante el plazo mínimo de cinco años, sin perjuicio de la facultad del arrendatario de adquirirla antes de la finalización de dicho plazo. Esta bonificación tiene como límite el importe resultante de aplicar el tipo de gravamen procedente sobre los primeros 100.000 euros de base imponible. La misma bonificación se aplica en la cuota del ITPO devengado tanto en el arrendamiento como en la opción de compra que tenga por objeto la vivienda habitual objeto de ejecución hipotecaria, así como en la reversión de dicha vivienda habitual a su original titular mediante la transmisión en el ejercicio de la opción de compra de la vivienda habitual efectuada por la entidad financiera o la inmobiliaria fiscal de su grupo, siempre que esa reversión tenga lugar dentro del plazo de diez años.

C. El gravamen de la vivienda habitual en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados

En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el artículo 31.2 del TRITPAJD, el artículo 36 del DLg 1/2009 fija un tipo de gravamen general del 0,75 por ciento en la cuota gradual del IAJD, que pasa a ser del 1 por ciento cuando se trate de documentos relativos a operaciones sujetas al IGIC o al IVA.

Frente al tipo general, el artículo 37 establece un tipo de gravamen reducido del 0,40 por ciento a las primeras copias de escritura que documenten la adquisición de un inmueble destinado a vivienda habitual siempre que concurren los requisitos exigidos en los artículos 32, 33, 33 bis, 34, 35 y 35 bis del DLg para la aplicación de los tipos de gravamen reducidos y las bonificaciones en la modalidad de TPO anteriormente examinadas. Llama la atención que el citado precepto condicione la aplicación del tipo de gravamen reducido al cumplimiento de unos requisitos relativos a la modalidad de TPO, pues la cuota gradual del IAJ no se devenga cuando la operación que se documenta se sujeta a la modalidad de TPO debido a la regla de incompatibilidad prevista en el artículo 31.2 del TRITPAJD. Es decir, la cuota gradual del AJD se devenga cuando, cumplidos los requisitos de citado artículo 31.2, la operación se grava en el IGIC. Por ello, para estos supuestos, sería más adecuado, a mi juicio, condicionar la aplicación de este tipo reducido de gravamen del IAJD a que se cumplan las condiciones para la aplicación de los tipos reducidos de gravamen del IGIC. Podría oponerse a ello que la nueva redacción introducida por la Ley 19/2019 de PGCAC en la regulación de los tipos de gravamen reducidos en los dos impuestos es muy similar en cuanto a los requisitos legales exigidos. Pero debe tenerse en cuenta que no existe un paralelismo completo en este aspecto, como se aprecia, por ejemplo, en el concepto de renta. En efecto, con relación al IGIC, el artículo 58.Dos 2 f) de la Ley 4/2012 establece un concepto de renta comprensivo de la base imponible general y del ahorro definidas en la LIRPF, mientras que en el ITPAJD, salvo en lo relativo a la bonificación en la cuota por adquisición de vivienda habitual (artículo 35 DLg 1/2009), el concepto de renta, a efectos de fijación de límites es distinto, puesto que, como se ha señalado anteriormente, el artículo 38.2 del citado DLg 1/2009, dispone que a los efectos de la determinación de los límites establecidos en función de las bases imponibles del IRPF se tomará la parte general de las bases correspondientes al último período impositivo respecto del que haya vencido el plazo de presentación de la correspondiente declaración. Ello introduce diferencias entre los requisitos exigidos para el disfrute de tipos impositivos en el ITPO y en el IGIC en relación con las familias numerosas, monoparentales, y personas con discapacidad. Otro tanto ocurre con la adquisición de la vivienda protegida, que en el IGIC determina la aplicación del tipo 0 (artículo 58. Uno de la Ley 4/2012), mientras que en el ITPO, para que proceda la aplicación del tipo 0 se exige que la vivienda protegida vaya a constituir, además, la vivienda habitual del adquirente (artículo 34 DLg 1/2009).

D. Requisitos formales para la aplicación de los beneficios fiscales en favor de la vivienda habitual en el ITPAJD

En el examen de los requisitos formales de los beneficios fiscales relativos a la vivienda habitual ha de tenerse en cuenta el artículo 38 del DLg 1/2009, que lleva por título “Requisitos formales para la aplicación del tipo impositivo reducido y de las bonificaciones”, aunque solo su apartado primero se refiere a esta cuestión. Dicho apartado se refiere a la solicitud de la aplicación de los tipos de gravamen reducidos y las bonificaciones que deben efectuar los adquirentes de la vivienda habitual, respecto de la que se exige la aportación de una certificación acreditativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma territorial. El tenor de la norma plantea la duda sobre si los beneficios estudiados tienen carácter rogado o tienen carácter automático. A mi juicio, se trata de beneficios fiscales que los adquirentes pueden aplicar directamente en la autoliquidación del impuesto, siempre que se acompañe la aludida certificación, aunque se encuentran condicionados al cumplimiento de los requisitos exigidos legalmente, como el relativo a la venta posterior, en el plazo de dos años, de la anterior vivienda habitual de la que eventualmente fuera titular el adquirente que ahora pretende acogerse a los beneficios fiscales en el impuesto.

El artículo 38.3 del DLg 1/2009, modificado por la Ley 19/2019 de PGCAC, fija el concepto de vivienda habitual que ya ha sido analizado en un apartado anterior, al cual nos remitimos.

Por otro lado, la referencia al período impositivo, sin precisar de forma explícita que la Ley se refiere al período impositivo del IRPF, induce a cierta confusión en la regulación de un impuesto instantáneo como es el ITPO, por lo que resultaría deseable una mejora en la redacción de la norma.

E. Consecuencias del incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de los beneficios fiscales relativos a la vivienda habitual en el ITPAJD

El artículo 39.2 del DLg 1/2009 establece la obligación, a cargo de los sujetos pasivos del impuesto, de presentar una autoliquidación complementaria para regularizar su situación tributaria cuando, una vez aplicado el beneficio fiscal relacionado con la vivienda habitual, se produce el incumplimiento de los requisitos

a que la norma condiciona su disfrute. Conforme a la citada disposición, la obligación a cargo del sujeto pasivo consiste en presentar una declaración en la que se exprese tal circunstancia, así como en autoliquidar el importe de la cuota tributaria dejada de ingresar, junto con los intereses de demora. Los intereses de demora se devengan, a mi juicio, desde el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación inicial correspondiente a la adquisición. El plazo para la presentación de la autoliquidación complementaria es el de un mes a contar desde el día siguiente a aquel en que se produjo el hecho determinante del incumplimiento. A estos efectos, la norma acoge un concepto amplio de "beneficio fiscal", comprensivo, de las bonificaciones y de los tipos de gravamen reducidos. Por otro lado, debe precisarse que el sujeto pasivo de este impuesto es el adquirente, tanto en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas como en la de Actos Jurídicos Documentados (artículos 8 a) y 29 del TRLITPAJD).

La autoliquidación complementaria a presentar puede incluirse en la categoría de las autoliquidaciones complementarias reguladas en el artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), cuyo apartado 2 contempla este tipo de autoliquidaciones para completar o modificar las presentadas con anterioridad cuando de aquellas resulte, entre otras, una cantidad a ingresar superior al de la autoliquidación anterior. No resultaría aquí de aplicación el segundo párrafo de dicho apartado, que, aunque referido a las autoliquidaciones que deben presentarse por incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de un beneficio fiscal ya aplicado, circunscribe dichas autoliquidaciones a las relativas a impuestos periódicos.

II. EL GRAVAMEN SOBRE LA VIVIENDA EN EL IGIC

A. El arrendamiento de viviendas en el IGIC

La Ley 4/2012 establece en su artículo 50. Uno 23º un supuesto de exención relativo, entre otros, al arrendamiento de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a vivienda. Ello excluye de la exención las cesiones en arrendamiento a las personas jurídicas, ya que estas no pueden destinar las edificaciones a vivienda. La excepción a esta regla de exclusión la constituyen las cesiones destinadas a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda, o bien por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas previstos en los artículos 48 y 49 de la Ley 27/2014,

de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades. La exención se extiende a los garajes, anexos accesorios y muebles arrendados conjuntamente con la vivienda. Ahora bien, se excluyen de la exención los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados en los que la parte arrendadora se comprometa a prestar alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera (restaurante o limpieza, entre otros). Queda también excluida la prestación de servicios de alojamiento turístico en establecimientos hoteleros y extra hoteleros, así como la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa.

Debe tenerse en cuenta que cuando opera la exención del IGIC, el arrendamiento de la vivienda quedará sujeto al ITP, conforme al artículo 7.5 del TRITPAJD. Ahora bien, en tal caso, el arrendamiento de la vivienda puede también quedar exento, como ha quedado ya indicado, si concurre el supuesto de la exención previsto en el artículo 45 I.B) 26º del citado TRITPAJD.

Cabe señalar que el ámbito de la exención en el IGIC es más restringido que en el IVA, cuyo artículo 20 no excluye del beneficio fiscal la cesión de uso de viviendas amuebladas comercializadas en canales de oferta jurídica, siempre que ello no conlleve la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera⁵. En todo caso, debe precisarse que el destino exigido para la aplicación del beneficio fiscal, tanto en el IGIC como en el IVA es el de vivienda, no el de vivienda habitual, lo cual, no impide la exención en los arrendamientos de temporada previstos en el artículo 3 de la Ley de Arrendamientos Urbanos que sean distintos de los excluidos de la norma de exención.

Para el arrendamiento de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial, de régimen general o de promoción pública, realizado por sus promotores, el artículo 58.Uno 7 de la Ley 4/2012 contempla la aplicación de un tipo 0 cuando tales arrendamientos deriven de un contrato de arrendamiento con opción de compra.

⁵ Sobre este tema: Martín-Cáceres A.F., “El régimen fiscal del alquiler vacacional en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, Revista Hacienda Canaria nº 47 p. 5-26.

B. Las entregas y ejecuciones de obras relativas a viviendas. Los tipos de gravamen reducidos aplicables en el IGIC

El artículo 58 de la Ley 4/2012, según redacción dada por la Ley 19/2020 de PGCAC, establece tres tipos de gravamen específicos para las operaciones relacionadas con viviendas cuando concurren los requisitos exigidos en cada caso. En los restantes supuestos, el tipo de gravamen aplicable es el general del 7 por ciento.

En su apartado Uno se establece el tipo de gravamen 0 es aplicable a las operaciones relativas a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen general, especial y de promoción pública: entregas de viviendas y también ejecuciones de obra que tengan por objeto su construcción o rehabilitación, así como la autoconstrucción.

Además de este tipo 0, la citada disposición establece dos tipos reducidos del 3 y el 5 por ciento a las entregas de viviendas, siempre que concurren una serie de requisitos formales, materiales y subjetivos -estos en el primero de los tipos indicados-. Con carácter previo a su análisis en detalle, nos centraremos primero en el requisito exigido para la aplicación de cualquiera de los dos tipos reducidos, según el cual la vivienda transmitida debe tener la consideración de vivienda habitual.

C. La vivienda habitual a efectos del IGIC

Tanto el apartado Dos como el apartado Cuatro del artículo 58 de la Ley 4/2012, en la redacción dada a este precepto por la Ley 19/2019 de PGCAC condiciona la aplicación de los tipos reducidos del 3 y el 5 por ciento, respectivamente, a que la vivienda objeto de la entrega vaya a constituir la vivienda habitual del adquirente.

El concepto de vivienda habitual a efectos de este impuesto es el mismo que el acogido en el ámbito de los beneficios fiscales previstos en la normativa autonómica del ITPAJD. En efecto, en su apartado Siete, el citado artículo 58 dispone: "A los efectos de lo previsto en este artículo se entiende por vivienda habitual el concepto regulado en el artículo 41bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo". Interesa destacar que la remisión al concepto de vivienda habitual previsto en la normativa del IRPF no deja de ser una opción legislativa.

La ley autonómica hubiera podido apartarse de este concepto. Así lo ha hecho la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), que en su artículo 91. Uno.7º establece la aplicación del tipo de gravamen reducido del 10 por ciento a las entregas de edificios o partes de los mismos "aptos" para su utilización como vivienda, incluidas las plazas de garaje - hasta un máximo de dos- y anexos que se transmitan conjuntamente. La Dirección General de Tributos, en la interpretación del mencionado precepto, ha señalado reiteradamente que la aplicación de este tipo reducido depende de una circunstancia objetiva que es la aptitud del inmueble para ser utilizado como vivienda, entendiéndose que ello ocurre cuando se dispone de la cédula de habitabilidad y objetivamente considerado, es susceptible de utilizarse como vivienda habitual; ello con independencia de la finalidad a que finalmente la destine el adquirente, que incluso podría destinarlo a un uso empresarial, no de vivienda. Así lo ha sostenido, por ejemplo, en la Contestación a la Consulta V0892-10 de 3 de mayo.

Ahora bien, una vez que el concepto de vivienda habitual acogido en la Ley 4/2012 es el establecido en la normativa del IRPF, artículo 41bis de su Reglamento, hemos de atenernos a la norma en sus propios términos. Entendemos por ello, como hemos señalado en el epígrafe anterior, que el concepto de vivienda habitual no excluye, de suyo, que solo parte de la misma se destine a tal finalidad, sino que únicamente se exige por el precepto mencionado que la misma constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de al menos tres años, lo cual es perfectamente compatible con la cesión en arrendamiento a otra persona de parte de la misma.

Según el criterio sostenido por la resolución comentada en la presente colaboración, el requisito del destino a vivienda habitual se incumple cuando una habitación de la vivienda adquirida es cedida en arrendamiento. Se sustenta dicha tesis en que el arrendamiento de una habitación de la vivienda habitual no se contempla entre las excepciones previstas en el artículo 41 bis del RIRPF para mantener la calificación de tal. Y se añade que la posibilidad, reconocida por la Dirección General de Tributos del Ministerio competente en materia de Hacienda, de que el contribuyente ceda en arrendamiento una parte de la vivienda habitual sin que ello suponga la pérdida de tal consideración -solo la reducción proporcional de la deducción computable- no resulta de aplicación al ámbito del IGIC ya que en este se trata de un incentivo fiscal aplicable en un momento concreto, el momento del devengo.

Ambos razonamientos nos parecen cuestionables. En primer lugar, a nuestro juicio, las excepciones que se contemplan en el artículo 41 bis del RIRPF tienen que ver, exclusivamente, con los requisitos temporales de residencia continuada y de efectiva ocupación de la vivienda. La Ley ha querido tomar en consideración determinadas circunstancias externas que impiden a la persona mantener esa continuidad en la residencia, por ejemplo, la celebración de matrimonio o la separación matrimonial; o que impiden habitar la vivienda de manera permanente y efectiva en el plazo de doce meses desde su adquisición o terminación de las obras, como ocurre cuando el contribuyente ocupa otra vivienda habitual por razón de cargo o empleo público. Lo verdaderamente relevante en este punto es que el precepto no define la vivienda habitual como la edificación que constituye "en su totalidad" la residencia del contribuyente en un período continuado de, al menos tres años.

En segundo lugar, hay que tener en cuenta, como el propio centro directivo advierte, que la doctrina administrativa sentada en relación con la vivienda habitual es favorable a mantener tal consideración aun cuando parte de la vivienda habitual se cede en arrendamiento. En efecto, en las contestaciones a consultas vinculantes, dictadas en relación con el derecho a la deducción por vivienda habitual anteriormente vigente en la normativa estatal del IRPF, se afirma que los efectos del arrendamiento parcial de la vivienda habitual sobre las deducciones que se vienen practicando por su adquisición suponen que se podrá practicar la deducción por la parte de la misma que se destine a zona privada así como a zonas comunes, no pudiendo practicarse la misma respecto de las zonas de uso reservado del arrendatario. Dicha doctrina concluye señalando que lo determinante es que se trate de la adquisición de una vivienda propia, aunque, en su caso, sea de titularidad compartida, y que constituye o vaya a constituir su residencia habitual durante un período continuado de, al menos tres años. Son ilustrativas de esta doctrina las contestaciones a consultas vinculantes V1478-08 de 15 de julio y V2476-05 de 9 de diciembre. A nuestro parecer, lo relevante de tal doctrina es que, en un supuesto de hecho idéntico al consultado en la resolución aquí comentada, aplica el concepto legal de vivienda habitual en sus propios términos. Un concepto legal que desde el punto de vista técnico es perfectamente trasladable al IGIC, y al que no se opone el hecho de que, por su carácter de impuesto instantáneo, el incentivo se aplique en un momento concreto.

En suma, consideramos que cuando se produce la transmisión de un inmueble que va a constituir la vivienda habitual del adquirente, procede la aplicación del tipo reducido del 3 o del 5 por ciento, si concurren los demás requisitos exigidos legalmente, siempre que la vivienda adquirida constituya efectivamente la residencia del adquirente durante un período continuado de al menos tres años, sin que el arrendamiento de parte de la vivienda desvirtúe tal calificación mientras el resto siga constituyendo su vivienda habitual. Solo en el caso de que no se cumpla el período continuado de permanencia en la vivienda o de que no se pase a habitarla de manera efectiva en el plazo de doce meses y tampoco concurren las excepciones del artículo 41 bis RIRPF, se producirá un incumplimiento sobrevenido de este requisito legal, con las consecuencias legales que más adelante se analizan. Tal conclusión, a nuestro juicio, se ajusta mejor al sentido propio de la citada norma reglamentaria; es más coherente con el principio de capacidad económica y la finalidad de facilitar el acceso a una vivienda -aun en régimen de alquiler- que inspira la norma de favor, y, en fin, es más acorde con la proliferación de nuevas y variadas fórmulas de vivienda compartida derivadas de la crisis económica.

Por otro lado, a los efectos de la aplicación de los tipos reducidos, se incluyen los garajes y anexos situados en el edificio que se transmitan conjuntamente con la vivienda. Se observa aquí el contraste de la normativa del IGIC con la del IVA, cuya ley reguladora permite la aplicación del tipo de gravamen reducido del 10 por ciento a los inmuebles aptos para ser utilizados como vivienda en las que se incluyen las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades (artículo 91.Uno 1-7º de la LIVA).

D. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento

El artículo 58. Dos de la Ley 4/2012 dispone que tributarán al tipo reducido del 3 por ciento las entregas de las viviendas -distintas de las sujetas al tipo 0 anteriormente indicadas-, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo que se transmitan conjuntamente, siempre que concurren los siguientes requisitos: 1) Que vaya a constituir la vivienda habitual del adquirente. 2) Que concorra alguna de las circunstancias subjetivas y de capacidad económica previstas en el número 2 de dicho apartado. 3) Que la base imponible del IGIC, es decir, la contraprestación por la entrega de la vivienda -incluidos los garajes y anexos- sea igual o inferior a 150.000€, o bien igual o inferior a 225.000€, cuando se trate de la entrega a miembros una familia numerosa de categoría general, o igual o inferior a 300.000€ cuando los adquirentes integren una familia numerosa de categoría especial. 4) Que,

en el momento del devengo del impuesto correspondiente a la entrega, el adquirente no sea propietario, nudo propietario ni usufructuario de otra vivienda, si bien, en caso de serlo, deberá proceder a la transmisión de dicha vivienda o de los derechos sobre la misma mediante escritura pública en el plazo de dos años desde dicho devengo.

5) Con carácter previo o simultáneo a la entrega, el adquirente debe entregar al empresario o profesional transmitente una declaración en la que manifieste el cumplimiento de los requisitos relativos al destino de la vivienda como vivienda habitual, así como de cualquiera de los requisitos subjetivos y de renta previstos en el número 2 del apartado Dos.

Estudiado en líneas anteriores el concepto de vivienda habitual a efectos de la aplicación del tipo reducido de 3 por ciento, se examinan a continuación las cuestiones que suscitan algunos de los restantes requisitos.

Por lo que se refiere a los requisitos subjetivos y de capacidad económica, la Ley exige que se cumpla cualquiera de los enumerados en el número 2 del apartado Dos. Estos son:

- Que el adquirente tenga 35 años o menos a la fecha del devengo del impuesto correspondiente a la entrega de la vivienda. El requisito de la edad debe concurrir, por tanto, no solo en la fecha o fechas de los devengos anticipados por las entregas a cuenta que eventualmente se produzcan, sino en el momento posterior de la entrega de la vivienda. Se trata, a nuestro juicio de una opción legislativa que podría modularse para su mejor adaptación al objetivo de facilitar el acceso a la vivienda, permitiendo la aplicación del tipo reducido a las entregas a cuenta si se tiene la edad de 35 años o menos en las fechas en que estos pagos se produzcan y por los importes efectivamente satisfechos.
- Que el adquirente forme parte de una familia numerosa. La integración del adquirente en una familia numerosa permitirá acogerse al tipo reducido del 3 por ciento, aunque se supere el límite de renta expresiva de la capacidad económica del grupo familiar, lo que revela un cierto contraste con la rigidez del requisito anterior.
- Que el adquirente tenga la consideración legal de persona con discapacidad cuyo grado de minusvalía sea igual o superior al 65 por ciento.

- Que la adquirente sea una mujer víctima de violencia de género, siempre que cuente con una orden de protección o de una sentencia judicial firme. Nuevamente se excluye aquí cualquier consideración sobre la capacidad económica de la víctima.
- Que el adquirente y sus descendientes tengan la consideración de miembros de una familia monoparental en los términos previstos en el artículo 11 ter del DLg 1/2009, que regula la deducción en la cuota íntegra autonómica del IRPF por tal concepto. Con arreglo a la citada disposición, la familia monoparental es la formada por el o la contribuyente y sus descendientes menores de edad, o mayores con discapacidad, siempre que convivan con él o ella y no obtenga rentas superiores a 8.000€ o bien, aun no conviviendo, dependan económicamente de él o ella. Para el reconocimiento de la familia monoparental, la Ley exige que el o la contribuyente no conviva con personas distintas de estos descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el mínimo por ascendientes en el IRPF o de descendientes distintos de los mencionados siempre que sus rentas, excluidas las exentas de este impuesto, no superen los 8.000€. Tampoco en este caso, el requisito se condiciona a un límite de renta del grupo familiar.
- Que la renta de la unidad familiar en la que se integra el adquirente en el período impositivo anterior al devengo de la entrega sea, como máximo, de 24.000€, incrementado en 10.000€ si la tributación es conjunta. Se aprecia en este punto, nuevamente, la defectuosa técnica legislativa empleada, ya que la Ley guarda silencio en torno al concepto de unidad familiar, e introduce el concepto de período impositivo. Sobre el concepto de unidad familiar, ya hemos indicado en las líneas anteriores nuestra opinión acerca de su inclusión en la regulación autonómica del ITPO⁶, a la que nos remitimos. Pero en el caso del IGIC, la norma referida incorpora un elemento que genera una mayor discriminación en el caso de las parejas de hecho. En primer lugar, hemos de reiterar que, si la ley autonómica ha querido remitir al concepto de unidad familiar del IRPF, como se desprende claramente de la referencia conjunta a la renta de la unidad familiar “en el período impositivo”, entonces solo cabe hablar de unidad familiar cuando concurre alguno de los dos modelos de convivencia previstos en el artículo 82 de la LIRPF como acertadamente advierte el centro directivo en la contestación a la consulta nº 2018/2020. De este modo los

⁶ Véase, al respecto, el epígrafe I apartado B.2.

adquirentes de una vivienda integrados en alguna de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de la LIRPF aplicarán el límite de 24.000€ por adquirente si tributan individualmente en este impuesto, mientras que aplicarán el límite de 34.000 si optan en este impuesto por la tributación conjunta. Cabe preguntarse en este punto qué ocurre cuando el o los adquirentes no forman parte de una unidad familiar en el sentido del IRPF, es decir, cuando forman una pareja de hecho o cuando existen entre ellos otros vínculos de parentesco, o vínculos de amistad. En mi opinión, a falta de mención expresa en la norma, deberá aplicarse el límite de renta individualmente por adquirente⁷. Precisamente, en esta hipótesis se produciría una diferencia entre los miembros de la pareja de hecho y las modalidades de unidad familiar del IRPF, ya que en el primer caso no podrían aquellos acogerse al límite de renta ampliado de 34.000€ que la LIRPF prevé para los miembros que optan por la tributación conjunta. Parece, por tanto, que una interpretación de este inciso de la norma, en sus propios términos, que es precisamente la que, a mi juicio debe postularse, conduce a una situación que desconocemos si es la querida por la Ley. Resulta aconsejable, por ello, una mejora de su regulación que arroje más claridad para su aplicación.

Sobre la referencia al período impositivo, aunque es claro que implícitamente la Ley se está remitiendo al período impositivo en el IRPF, la citada mención, en un impuesto instantáneo -aunque de declaración periódica- como el IGIC no se compadece con la deseable claridad de la norma. Téngase en cuenta que, en este caso, el límite de renta fijado es el existente en una fecha -un período, en realidad- anterior al que pudiera existir en el momento de devengo del impuesto, que es el de la transmisión de la vivienda. Se aprecia aquí una diferencia respecto de los restantes requisitos subjetivos que deben concurrir en el momento de devengo del impuesto. Resulta por todo ello aconsejable una mención expresa al respecto, del mismo modo que se define como renta la suma de las bases imponibles general y del ahorro en el IRPF.

⁷ Compartimos el planteamiento de partida del apartado octavo de la citada resolución 2018/2020, pero no alguna de las situaciones que describe, como la de que en el caso de dos compradores que forman una unidad familiar, pero tributan individualmente, el límite de renta es 24.000€. Por ello, la discriminación no se produciría -como se afirma- por comparación entre esta situación y la de los adquirentes que forman una pareja de hecho y no constituyen una unidad familiar, sino entre una pareja de hecho que, por no formar una unidad familiar, no pueden acogerse al límite ampliado de 34.000€ previsto para las unidades familiares que optan por la tributación conjunta.

Conviene destacar que para la aplicación del tipo del 3 por ciento es suficiente con que concurra una de las distintas condiciones previstas legalmente en el apartado Dos. 2. Por otro lado, conforme al artículo 58. Dos 6. de la Ley 4/2012, en los supuestos de solidaridad tributaria, en que la adquisición se produzca por varias personas o en la adquisición para la sociedad de gananciales, la norma limita la aplicación del tipo reducido del 3 por ciento a la parte proporcional de la base imponible que corresponda al adquirente que cumpla alguno de los requisitos de este número, además de los restantes previstos, o bien al 50 por ciento de la base imponible en los supuestos de adquisición para la sociedad de gananciales. La norma concluye en este número que los miembros de la pareja de hecho quedan asimilados a los cónyuges casados en régimen de gananciales. Este último inciso, interpretado literalmente, parece introducir una discriminación no razonable en la aplicación del tipo reducido del 3 por ciento ya que determina un tratamiento distinto en función de que los adquirentes en régimen de solidaridad tributaria constituyan o no una pareja de hecho. Así, si no forman pareja de hecho, el tipo reducido se aplicará a la parte de la base imponible que proporcionalmente corresponda al adquirente que cumpla los requisitos del artículo 58. Dos. 2 de la Ley 4/2012, proporción que puede ser, lógicamente igual o distinta del 50 por ciento del precio de adquisición. En cambio, si forman pareja de hecho, el tipo reducido del 3 por ciento se aplicará al 50 por ciento de la base imponible o precio de adquisición, aunque la base imponible correspondiente al adquirente que cumpla cualquiera de los requisitos sea superior al 50 por ciento del precio de adquisición. Ello es la consecuencia de una asimilación entre las parejas de hecho y el régimen económico de la sociedad de gananciales que no nos parece procedente, ya que no resulta aplicable a aquellas lo previsto en el artículo 1347 del Código Civil para éste⁸⁸.

La condición establecida en el artículo 50. Dos 4 de la Ley 4/2012 tiene, en la nueva redacción dada por la Ley 19/2019 de PGCAC un carácter más restrictivo que a mi juicio resulta más acorde con la finalidad en que se inspira la aplicación de los tipos reducidos de gravamen en este impuesto. En la anterior redacción de la norma, para aplicar el tipo reducido era necesario que el adquirente no tuviera otra vivienda habitual y, caso de tenerla, debía proceder a su transmisión mediante escritura pública antes de la compra de la nueva vivienda habitual o en los dos años siguientes a la adquisición. En la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2020, lo que se exige es que el adquirente no sea propietario, nudo propietario, ni usufructuario de

⁸⁸ Conforme al artículo 1347 del Código Civil son bienes gananciales los adquiridos a título oneroso a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los esposos.

ninguna otra vivienda, sea habitual o no, o, en caso de serlo, que trasmita dichos derechos en el citado plazo.

En cuanto al requisito formal del artículo 58.Dos 5, debe precisarse que el contenido de la declaración no debe incluir la manifestación de que se ha procedido a la transmisión de una anterior vivienda -o de los derechos sobre ella-, ya que la misma puede tener lugar con posterioridad, como se ha señalado. Sí se exige que aquella sea suscrita por todos los adquirentes de la vivienda que cumplan los requisitos relativos al destino a vivienda habitual y los subjetivos antes señalados, ya se trate de una adquisición en régimen de solidaridad tributaria (artículo 35.7 LGT), ya lo sea de la adquisición por uno de los cónyuges para la sociedad de gananciales. La declaración deberá presentarse con ocasión del primer pago anticipado que en su caso se realice, y debe incorporarse a la escritura pública que documente la transmisión o bien, en otro caso, conservarse por el adquirente durante el plazo de prescripción.

E. El tipo de gravamen reducido del 5 por ciento

El artículo 58. Cuatro de la Ley 4/2012 contempla, finalmente, la aplicación del tipo del 5 por ciento a las entregas de vivienda cuando concurren las siguientes condiciones: 1) Que vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente. 2) Que la base imponible del impuesto, esto es, el precio de la vivienda, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente sea igual o inferior a 150.000€, o bien igual o inferior a 225.000€ cuando se trate de la entrega a miembros de una familia numerosa de categoría general, o igual o inferior a 300.000€ en el caso de familias numerosas de categoría especial. 3) Que, en el momento de la entrega de la nueva vivienda, el adquirente no sea propietario, nudo propietario ni usufructuario de otra vivienda, salvo que, en caso de serlo, proceda a la transmisión mediante escritura pública de tales bienes o derechos en el plazo de dos años desde el devengo del impuesto.

Según señala la norma, el tipo de gravamen del 5 por ciento es aplicable a las entregas de viviendas distintas de las previstas en los apartados Uno 1 y Dos. De ello se desprende que la diferencia entre este supuesto de hecho y el que determina la aplicación del tipo reducido del 3 por ciento radica en que, en este caso, se trata de la adquisición de vivienda habitual, con precio inferior o igual a 150.000€, cuando el adquirente no es propietario, nudo propietario o usufructuario de otra vivienda -o,

caso de serlo, la transmite en el plazo señalado- y además no concurren en su persona ninguna de las circunstancias subjetivas o de renta que le permitan aplicar el tipo reducido del 3 por ciento (edad igual o inferior a 35 años, integración en familia numerosa o en familia monoparental, discapacidad, víctima de violencia de género y renta de la unidad familiar).

El apartado Cuatro de la norma que comentamos resulta contradictorio en la redacción del requisito relativo al límite de la base imponible, al disponer que el límite general de 150.000€ puede ampliarse a 225.000€ o a 300.000€ en caso de que se trate de la entrega a miembros de la familia numerosa. Y es que, si el adquirente forma parte de una familia numerosa, estaríamos en el supuesto de hecho del apartado Dos del artículo 58, con lo cual resultaría de aplicación el tipo reducido del 3 por ciento.

F. Consecuencia del incumplimiento de los requisitos legales para el disfrute de los tipos de gravamen reducidos

Los requisitos de destino para vivienda habitual, y de no titularidad de derechos de propiedad, nuda propiedad o usufructo, previstos tanto para la aplicación del tipo reducido del 3 por ciento como del tipo reducido del 5 por ciento son requisitos con una proyección temporal que trascienden el momento de la adquisición. En el primer caso, porque en el momento en que se adquiere la vivienda solo puede haber una intención -declarada- de destinarla a vivienda habitual durante un período continuado de al menos tres años. En el segundo, porque la Ley permite aplicar el tipo reducido aunque en el momento de la compra de la que va a ser vivienda habitual el adquirente sea titular de algunos de aquellos derechos sobre otra vivienda, siempre que los transmita mediante escritura pública en el plazo de dos años desde la adquisición de la vivienda habitual. Por ello, el artículo 58 de la Ley 4/2012, en la nueva redacción operada por la Ley 19/2019 de PGCAC ha introducido una obligación a cargo de los adquirentes según la cual, si dichos requisitos no se cumplieran finalmente, aquel deberá presentar la declaración ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la LIGIC correspondiente al período de liquidación mensual en que se incumplió el requisito, autoliquidando la diferencia de cuota no repercutida por el sujeto pasivo con los correspondientes intereses de demora. El problema que se plantea aquí es que la declaración ocasional exigida es una declaración que, conforme al artículo 59.3 de la Ley 20/1991 y al artículo 58 del Decreto 268/2011 de 4 de agosto que lo desarrolla (por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del REFC),

incumbe a los sujetos pasivos del impuesto, es decir, a los empresarios o profesionales que efectúan las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto; condición esta que no concurre en el adquirente-consumidor. El adquirente, en el IGIC, permanece ajeno a la relación tributaria originada por la realización del hecho imponible por parte del empresario o profesional entre este y la Administración tributaria canaria. Ciertamente, el adquirente de las viviendas en el IGIC tiene la condición de obligado tributario, con arreglo al artículo 35.2 k) de la LGT, en cuanto beneficiario de los tipos de gravamen reducido previstos por la Ley, pero no parece que, en caso de incumplimiento, la vía para la restitución sea la exigencia de este concreto tipo de declaración. Tampoco parece que pueda reconducirse la declaración exigida a los supuestos previstos en el artículo 122.2 de la LGT, relativo a los casos de incumplimiento de los requisitos exigidos legalmente para el disfrute de exenciones, deducciones o incentivos fiscales. Dicha disposición se refiere específicamente a las autoliquidaciones complementarias de una autoliquidación anterior que el obligado tributario debe presentar cuando se produce dicho incumplimiento, circunstancia que no se da en estos casos, pues la autoliquidación del IGIC no corresponde presentarla al adquirente de la vivienda sino al sujeto pasivo del impuesto. Por tanto, si se pretende reforzar la potestad de comprobación de la Administración Tributaria Canaria con un mecanismo adicional de control del cumplimiento de los requisitos legalmente exigidos⁹, debería articularse, a mi juicio, un mecanismo específico, distinto de la declaración ocasional, o bien modificar el ámbito subjetivo de esta.

Por otro lado, el artículo 58 Tres de la Ley 4/2012 establece una obligación a cargo del sujeto pasivo del impuesto cuando se hayan producido pagos a cuenta determinantes de devengos anticipados del IGIC, si finalmente en el momento de la entrega de la vivienda habitual no se cumple ninguno de los requisitos previstos en su apartado Dos. 2. En estos supuestos, el sujeto pasivo -empresario o profesional que efectúa la entrega- deberá corregir la cuota determinada incorrectamente, precisando la norma que no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 20. Dos.3 1º de la LIGIC. Conforme a este último, la regla general en cuanto a la rectificación de cuotas repercutidas es que cuando la rectificación no se refiera la

⁹ Téngase en cuenta, al respecto, que el artículo 58. Ocho de la Ley 4/2012, introducido también por la Ley 19/2019 de PGCAC establece: “Se podrá establecer la obligación del sujeto pasivo de presentar, en la forma y requisitos que establezca la persona titular de la consejería competente en materia tributaria, una declaración informativa sobre las entregas de viviendas sujetas a los tipos reducidos previstos en este artículo”. Parece más adecuado a la naturaleza del IGIC, que los intereses recaudatorios se protejan mediante un reforzamiento de la potestad de comprobación administrativa a través de mecanismos como el descrito, en vez de establecer obligaciones a cargo de los adquirentes consumidores finales.

base imponible, sus destinatarios no sean empresarios o profesionales y la rectificación implique un aumento de las cuotas repercutidas, no procederá la rectificación de las cuotas del IGIC. Es evidente que con esta excepción establecida en el artículo 58 de la Ley 4/2012, se protege especialmente el interés recaudatorio de la Hacienda Pública Canaria. En todo caso, debe precisarse que según dispone el artículo 20. Dos 1 de la LIGIC, la rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación. Aplicada la noma al supuesto de hecho aquí analizado, debe observarse que el momento en que debe procederse a la rectificación de la cuota es el momento en que se produce el devengo del IGIC correspondiente a la entrega de la vivienda, que es cuando deben concurrir los requisitos legales. Ello significa que, si se ha producido un pago anticipado y, consiguientemente, un devengo anticipado en una fecha anterior en cuatro años al devengo correspondiente a la entrega de la vivienda, no procederá la rectificación del tipo reducido de gravamen aplicado en aquella fecha anterior en que concurría alguno de los requisitos del artículo 58. Dos 2 de la Ley 4/2012.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La Comunidad Autónoma de Canarias, en el ejercicio de sus competencias normativas en materia fiscal, ha establecido un conjunto de beneficios fiscales en la imposición directa e indirecta inspirados en la finalidad de facilitar el acceso a la vivienda, tanto en régimen de alquiler como en régimen de propiedad, a las capas sociales con menos recursos, coadyuvando así a la satisfacción del derecho a la vivienda reconocido constitucionalmente. En la fiscalidad indirecta, tales beneficios se traducen en la aplicación de tipos reducidos de gravamen y de bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como de tipos reducidos de gravamen en el Impuesto general Indirecto Canario. Aunque el establecimiento de tales beneficios supone introducir ciertas dosis de subjetividad en unos impuestos reales que, como el ITPAJD y el IGIC, en principio no están pensados para tener en cuenta las circunstancias subjetivas del contribuyente, las citadas normas de favor guardan coherencia con la finalidad declarada de facilitar el acceso a la vivienda y con el principio constitucional de capacidad económica.

SEGUNDA. En la articulación de tales medidas, las leyes reguladoras (DLg 1/2009 de 21 de abril y ley 4/2012 de 25 de junio) contiene numerosas remisiones a la normativa del IRPF (vivienda habitual, unidad familiar, renta) que en algunos casos plantea problemas interpretativos y que, en otras, aplicado dichos conceptos a estos impuestos indirectos, pueden generar situaciones de desigualdad contrarias al principio de capacidad económica y a la finalidad inspiradora de tales beneficios fiscales. Tanto desde el punto de vista de la técnica legislativa, como desde una perspectiva material, sería aconsejable que la normativa autonómica introdujera una definición específica de algunos de esos conceptos.

TERCERA. El tratamiento favorable dispensado a las transmisiones de viviendas en la normativa autonómica del ITPAJD y del IGIC es muy similar, y se vincula a la concurrencia de una serie de requisitos subjetivos y objetivos. En ambos impuestos el primer requisito exigido para el disfrute de tipos reducidos de gravamen y bonificaciones en la cuota es que la vivienda a adquirir vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente. En la determinación de lo que debe entenderse por vivienda habitual los textos normativos remiten al concepto de vivienda habitual del artículo 41bis del Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Según la citada disposición se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituye su residencia durante un plazo continuado de al menos tres años, contemplando determinadas circunstancias en que el incumplimiento de este plazo, así como del previsto para habitar de forma efectiva la vivienda, no obsta su consideración como tal vivienda habitual.

Siendo así de explícita la remisión de las leyes autonómicas al concepto de vivienda habitual del RIRPF, esta última norma, interpretada en sus propios términos, no exige que la edificación que constituye la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de tres años esté destinada en la totalidad de su superficie a vivienda habitual. Así lo ha entendido la doctrina administrativa dictada en la interpretación de la normativa del IRPF sobre vivienda habitual.

La remisión a dicho concepto de vivienda habitual efectuada por la normativa autonómica del ITPAJD y del IGIC supone que una vez adquirida la vivienda y aplicado el tipo de gravamen -o la bonificación- correspondiente por concurrir todos los requisitos legalmente exigidos, la afectación parcial de la vivienda habitual a una finalidad distinta, como la cesión en arrendamiento de una habitación y del derecho de uso de zonas comunes, no supone el incumplimiento sobrevenido del citado

requisito, mientras el resto de la misma siga destinándose a dicha finalidad por el tiempo mínimo exigido. Esta es la interpretación más ajustada al sentido propio de la norma reglamentaria, a la finalidad de facilitar el acceso a la vivienda en que se inspira el beneficio fiscal, y al principio de capacidad económica, que exige tener en cuenta las distintas fórmulas habitacionales que la población ha debido idear para sortear el incremento de los precios del mercado de la vivienda y la crisis económica.

CUARTA. La declaración ocasional establecida por el artículo 58. Tres y Cuatro de la Ley 4/2012 de 25 de junio a cargo de los adquirentes por incumplimiento de los requisitos para el disfrute de los tipos de gravamen reducidos aplicados en la adquisición anterior de una vivienda no es la vía adecuada para conseguir la reversión a la Hacienda Pública Canaria del beneficio fiscal por incumplimiento sobrevenido. Dicha declaración ocasional se establece por el artículo 59.3 de la LIGIC y 58 del Decreto 268/2011 de 4 de agosto a cargo de los sujetos pasivos del impuesto, es decir, los empresarios o profesionales que efectúan las entregas sujetas al IGIC. En su regulación actual, se trata de una declaración a presentar en el seno de una relación jurídico tributaria en la que no interviene al adquirente-consumidor. Por ello, parece más adecuado a la finalidad de garantizar los intereses de la Hacienda Pública, la activación del mecanismo previsto en su apartado Ocho, relativo a la obligación del sujeto pasivo de presentar una declaración informativa sobre las entregas de viviendas sujetas a los tipos reducidos de gravamen del citado artículo. De este modo se incrementarían los mecanismos de control de que ya dispone la Administración Tributaria para el desarrollo de las facultades de comprobación, sin perjuicio de la obligación de atender los requerimientos que en el seno de su ejercicio le sean formulados al adquirente, dada, en todo caso, su condición de obligado tributario.

QUINTA. Las modificaciones introducidas en la normativa autonómica del ITPAJD y del IGIC por la Ley 19/2019 de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020, ha restringido en algunos aspectos el ámbito de aplicación de los beneficios fiscales por adquisición de vivienda habitual, lo cual resulta coherente con el principio constitucional de capacidad económica y con el derecho constitucional de acceso a una vivienda digna. No obstante, existen algunos aspectos en que dicha regulación debería ser revisada para lograr un tratamiento más uniforme desde el punto de vista de uno y otro.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

El plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Comentario al Auto del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2020)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

I. INTRODUCCIÓN

El debate jurídico de gran relevancia práctica acerca del cambio de criterio respecto al plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias¹ en los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas², que surgió a partir de las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014³, y del que se han ido haciendo eco diversas aportaciones en la revista *Hacienda Canaria*⁴, ha encontrado también su reflejo en los modelos de declaración de este impuesto.

Así, en el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016, aprobado por la Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública 255/2017, de 21 de marzo, la información requerida acerca de las materializaciones de la RIC realizadas en el ejercicio con indicación de las dotaciones a las que corresponden varió respecto de

¹ RIC, en adelante.

² IRPF, en adelante.

³ Rec. 1218/2010 y rec. 5085/2008, respectivamente, ponente D. Emilio Frías Ponce.

⁴ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “El cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Hacienda Canaria*, núm. 38, 2013; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “El cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en el caso de los empresarios o profesionales personas físicas. La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2014 (R 5085/2008). Su aplicación a autoliquidaciones no comprobadas”, en *Hacienda Canaria*, núm. 41, 2014; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “El criterio del Tribunal Supremo acerca del cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF: ¿auténtica *ratio decidendi* o simple *obiter dicta*?”, en *Hacienda Canaria*, núm. 42, 2015; FLORIDO CAÑO, R. “Resumen de resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos que afectan al Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el ámbito de la imposición directa. (De julio a diciembre de 2017)”, en *Hacienda Canaria*, núm. 48, 2018; MIRANDA CALDERÍN, S., “El fin de la controversia sobre el plazo de la materialización RIC en personas físicas”, en *Hacienda Canaria*, núm. 48, 2018.

la que se contenía en los modelos de declaración del ejercicio 2015 y anteriores. Este cambio también se mantuvo en los modelos de declaración del IRPF de los ejercicios 2017 y 2018, aprobados por las posteriores órdenes ministeriales correspondientes⁵, si bien centraremos nuestra atención en el del ejercicio 2016.

En este sentido, el modelo de declaración del ejercicio 2015⁶ recogía cuatro dotaciones de la RIC que podían corresponder a las materializaciones realizadas en dicho ejercicio, dejando a un lado la dotación del mismo año determinante en la normativa actual de inversiones anticipadas: las de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014. Por tanto, a partir del detalle de esta información a incluir en el modelo, en el ejercicio 2015 se podía aún haber materializado temporáneamente la dotación del ejercicio 2011, aunque fuera el último posible. Esto se reflejaba en no haber casilla alguna respecto de ella para indicar un eventual importe de esta dotación pendiente de materializar en ejercicios posteriores.

Sin embargo, para el modelo de declaración del ejercicio 2016, como dotaciones a las que podrían corresponder las materializaciones efectuadas en dicho ejercicio, solo se incluyeron tres, prescindiendo también aquí de la dotación del mismo año: las de los ejercicios 2013, 2014 y 2015. Previéndose en este caso el ejercicio 2013 como aquel cuya dotación finalizaba su plazo de materialización en el año del modelo, al no haber para ella una casilla de dotación pendiente de materializar. La ausencia de mención alguna a la dotación del ejercicio 2012 como una de las que podrían corresponder a las materializaciones del ejercicio 2016, por su parte, revelaba que no se consideraba incluido el año 2016 dentro del plazo máximo en el que poder materializar aquella dotación de 2012 que habría finalizado, por tanto, el 31 de diciembre de 2015.

Lo anterior no era sino un reflejo, en el modelo de declaración del ejercicio 2016, del cambio de criterio en el plazo para materializar la RIC en los contribuyentes del IRPF que se había deducido de aquellas dos sentencias del Tribunal Supremo: la dotación a la RIC con los beneficios obtenidos en un determinado ejercicio, según se entendió de forma generalizada a partir de lo señalado en estos dos pronunciamientos jurisdiccionales, debería materializarse en el plazo de tres años computados desde el devengo de dicho ejercicio de obtención de los beneficios.

⁵ Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública 231/2018, de 6 de marzo, y Orden del Ministerio de Hacienda 277/2019, de 4 de marzo, respectivamente.

⁶ Aprobado por la Orden del Ministerio de Hacienda 365/2016, de 17 de marzo.

Por tanto, el comienzo de cómputo de este plazo de tres años, al que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, no se situaba un año más tarde, pese a ser este el momento del devengo del ejercicio en el que se efectúa la dotación de la RIC en la contabilidad, de forma necesaria en los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y habitualmente en los del IRPF, lo que habría determinado que pudiera hablarse en la práctica de un plazo de cuatro años. Cuando es a ese momento al que podría entenderse que se hace referencia en aquel precepto cuando se alude a “la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma [la RIC]”. De ahí que fuera este criterio de los cuatro años, y no el de los tres años, el que se venía aplicando pacíficamente con anterioridad en ambas figuras tributarias, lo que se ha seguido entendiendo correcto en el ámbito de la imposición de las personas jurídicas.

En definitiva, se trataba de trasladar al modelo de declaración del IRPF este nuevo criterio, supuestamente sobre la base de entender existente una auténtica jurisprudencia en el sentido del artículo 6.3 del Código Civil, que estaba siendo aplicado ya por los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: entonces eran algunos, y posteriormente fueron muchos más, los procedimientos de comprobación y las liquidaciones resultantes de los mismos que se utilizaron para regularizar en este aspecto la situación tributaria en el IRPF de las personas físicas comprobadas.

No obstante, una mirada al último modelo de declaración del IRPF, el del ejercicio 2019, aprobado por la Orden del Ministerio de Hacienda 253/2020, de 3 de marzo, revela una vuelta al criterio de los modelos de los ejercicios 2015 y anteriores, si bien con un pequeño matiz añadido.

Pues bien, la explicación de esta vuelta en el modelo del IRPF del ejercicio 2019 al criterio contenido en los modelos de los ejercicios 2015 y anteriores, con una matización adicional que aclararemos en su momento, todo ello en relación con los datos informativos requeridos sobre las dotaciones y materializaciones de la RIC, se encuentra en gran medida en el auto del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2020⁷, que será el objeto de nuestro comentario, en cuanto hito final de un devenir procesal cuyo origen se encuentra en una impugnación contra la orden ministerial que aprobó el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016.

⁷ Rec. 5521/2019, ponente D. Dimitry Berberoff Ayuda.

En este auto se inadmite el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2019⁸, que había estimado el recurso contencioso-administrativo que interpuso la Asociación Española de Asesores Fiscales anulando el apartado del modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016 relativo a la información sobre la RIC contenido en la orden ministerial que lo aprobó. Esto lo hizo la Audiencia Nacional, en concreto, basándose en el criterio que había sostenido el Tribunal Económico-Administrativo Central⁹ en una resolución de 8 de febrero de 2018¹⁰, aclarando el sentido de aquellas sentencias del Tribunal Supremo.

Por tanto, ha tenido que ser la confirmación por el Tribunal Supremo a comienzos del año 2020 de la anulación declarada en el mes de mayo del año 2019 por la mencionada sentencia de la Audiencia Nacional, basándose en un criterio del TEAC del mes de febrero del año 2018, a través de la inadmisión del recurso de casación interpuesto contra aquella sentencia¹¹, la que ha logrado, en el ámbito de los modelos de declaración del IRPF, lo que no se consiguió obtener tras estos pronunciamientos administrativos y jurisdiccionales anteriores, ni en este ámbito ni en el de las actuaciones de gestión e inspección tributaria: que se haga efectiva la no aplicación del criterio absoluto de los tres años en los contribuyentes del IRPF, que suponía una diferencia injustificada respecto al de los cuatro años que seguía manteniéndose para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades; criterio que se introdujo, sorprendentemente y de modo cuestionable, tal como hemos puesto de relieve desde estas mismas páginas¹², a partir de las mencionadas sentencias del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014.

Comencemos, pues, con los aspectos esenciales contenidos en la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2019 (apartado II), para a continuación centrarnos en el auto del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2020 que inadmitió el recurso de casación frente a ella (apartado III). Solo tras este doble análisis estaremos en condiciones de aclarar el nuevo contenido del modelo de declaración

⁸ Sección 7ª, rec. 437/2017, ponente Dª. Begoña Fernández Dozagarat.

⁹ TEAC, en adelante.

¹⁰ Vocalía 12ª, rec. 2831/2015.

¹¹ Debe señalarse que con posterioridad la Audiencia Nacional ha seguido el mismo criterio en la impugnación que se hizo también de la orden que aprobó el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2017, anulando igualmente el apartado de dicho modelo relativo a la RIC en su sentencia de 17 de febrero de 2020 (sección 7ª, rec. 707/2018, ponente Dª. Begoña Fernández Dozagarat).

¹² SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “El cómputo del plazo...”, *cit*; “El criterio del Tribunal Supremo...”, *cit*.

del IRPF del ejercicio 2019, en cuanto a la información sobre las dotaciones y materializaciones de la RIC (apartado IV).

II. LA NULIDAD DEL APARTADO DE LA INFORMACIÓN SOBRE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS EN EL MODELO DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DEL EJERCICIO 2016: LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 27 DE MAYO DE 2019

1. Planteamiento

La sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2019, contra la que se interpuso el recurso de casación por la Administración General del Estado que es inadmitido mediante el auto del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2020, estimó el recurso y anuló "el Anexo A2, epígrafe: "Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas" del modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016, aprobado por la Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública 255/2017 de 21 marzo.

En concreto, pese a la amplia y detallada argumentación empleada por la asociación recurrente, reproducida en gran parte de modo inicial en la propia sentencia, la Audiencia Nacional, aparentemente, se basó solo en la posición que había manifestado el TEAC un año antes acerca del modo de interpretar el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, aclarando lo señalado al respecto por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014.

Sin embargo, con ello el órgano jurisdiccional, en nuestra opinión, no hizo otra cosa que acoger implícitamente uno de los argumentos alegados en el recurso: la vulneración del principio de jerarquía normativa, al no ser compatible la interpretación reflejada en el modelo con la regulación legal de la materia. De ahí que sea conveniente, en todo caso, conocer previamente las líneas esenciales de la argumentación del recurso contencioso-administrativo que es estimado por la Audiencia Nacional en esta sentencia a partir de lo que se recoge en su fundamento jurídico primero.

2. La argumentación de la asociación recurrente

Tras explicar ampliamente el modo de entender las casillas del modelo de declaración del IRPF relativas a la información sobre las dotaciones y materializaciones de la RIC, se introducen por la entidad recurrente de modo inicial algunas ideas acerca de la naturaleza jurídica o función de los modelos de declaración o autoliquidación.

Se trata este de un aspecto importante, desde nuestro punto de vista, debido a las dudas que podrían surgir al respecto. De hecho, en el contexto de esta misma problemática del plazo de materialización de la RIC en los contribuyentes del IRPF, el TEAC ha llegado a sostener en una resolución de 8 de junio de 2017¹³ algo muy distinto a lo que se defendía en este recurso: que la interpretación contenida en los modelos de declaración es una "interpretación que tiene la relevancia que le atribuye el apartado 3 del artículo 12" de la LGT, que se refiere a las disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes, que no tienen la consideración de normas jurídicas. Además, es precisamente el valor de auténtica norma jurídica que correspondería a los modelos de declaración o autoliquidación, según la asociación recurrente, lo que constituye la base esencial a partir de la cual argumenta la nulidad de una parte de su contenido.

En este sentido se señala en el recurso que tales modelos "transforman o traducen la regulación sustantiva del tributo correspondiente convirtiéndola en una serie de casillas o apartados a rellenar, y en esta conversión se produce una interpretación de la norma". "Pues bien -se añade-, en el presente caso se ha dado una interpretación que va más allá de los que se deriva en la norma sustantiva, se está introduciendo una nueva norma. Ese carácter innovador -se afirma también- queda confirmado desde la perspectiva que afecta a un impuesto periódico el IRPF, respecto al que cada año se aprueba un modelo de declaración en relación con el nuevo ejercicio. Y en el modelo del 2016, aprobado por la Orden 255/2017, se introduce una variación de criterio acerca del modo de entender el plazo de tres años para materializar las dotaciones de la RIC por parte de las personas físicas contribuyentes del IRPF, art. 27.4 Ley 19/1994". Y continuando con estas consideraciones acerca del valor jurídico que tendrían los modelos de declaración y, por tanto, también el apartado cuestionado del modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016, se señala igualmente que el "modelo de declaración es de obligado

¹³ Rec. 3354/2013.

cumplimiento y su incumplimiento podría generar infracciones y sanciones tributarias”.

En consecuencia, la asociación recurrente entiende que la parte relativa a la información sobre la RIC del modelo de declaración del IRPF, en cuanto aprobado por una orden ministerial dictada en ejercicio de una habilitación legal a favor del Ministro de Hacienda, es una “norma reglamentaria de carácter interpretativo”, que “ha innovado el ordenamiento jurídico” y es de obligada cumplimentación, al ser uno de los aspectos de la “forma” establecida por aquel para cumplir las obligaciones de declarar y autoliquidar el impuesto. Y a partir de las conclusiones anteriores, puede argumentar que la “norma jurídica contenida en el apartado dedicado a la RIC del anexo A2 del modelo de declaración no es conforme a derecho por infracción de los límites formales y materiales de la potestad reglamentaria”. Por este motivo, considera que es “una disposición nula de pleno derecho”, lo que se fundamenta en varias razones más concretas:

- en primer lugar, “infringe el art. 22.3 LO 3/1980 por la omisión del preceptivo dictamen del Consejo de Estado”;
- en segundo lugar, la “orden impugnada ha vulnerado el principio de interdicción a la arbitrariedad de los poderes públicos pues no hay ninguna motivación que justifique que el modelo cuestionado recoja un criterio diferente al de 2015 y anteriores en el modo de interpretar el art. 27.4 Ley 19/94”;
- en tercer lugar, se produce una vulneración “del principio de seguridad jurídica al establecer una regulación normativa con efectos retroactivos que constituye un caso de retroactividad auténtica o de grado máximo”, lo que se conecta también con una vulneración del “principio de confianza legítima”; y,
- en cuarto lugar, se menciona también la vulneración que se habría producido con ella “del principio de jerarquía normativa”.

3. La argumentación de la Audiencia Nacional

Sin embargo, la Audiencia Nacional, tras hacer una serie de consideraciones generales sobre la RIC como “específico beneficio fiscal que se estructura

temporalmente en distintas fases (...)", configurado "como reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades" o "como deducción en la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas" y que "constituye un importante estímulo fiscal a la realización en Canarias de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las islas" (fundamento jurídico tercero), que cumplen una simple función de relleno¹⁴, totalmente prescindible, e identificar el cómputo del plazo previsto en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, que reproduce, como "el que resulta cuestionado por la parte actora" (fundamento jurídico cuarto), parece no entrar a analizar ninguno de los argumentos alegados por ella, pese a estimar finalmente el recurso. Por el contrario, se limita a recoger a continuación la postura que el TEAC había manifestado en el mes de febrero de 2018 acerca del modo de interpretar aquel precepto legal. Lo que hizo el órgano económico-administrativo, en concreto, aclarando lo que habría sostenido realmente el Tribunal Supremo en sus sentencias de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014.

No obstante, implícitamente con ello, como también señalamos, se está dando la razón a la asociación recurrente en cuanto al último de sus argumentos empleados, la vulneración del principio de jerarquía normativa. Puesto que en realidad lo que está sosteniendo la Audiencia Nacional en su sentencia es que la interpretación normativa contenida en el modelo sería contraria a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, correctamente interpretado.

De todos modos, antes de entrar en los detalles de lo señalado por la Audiencia Nacional, no debe dejarse de poner de relieve que este órgano jurisdiccional hubiera podido ser mucho más preciso en su sentencia, fundamentalmente por dos razones.

Por un lado, porque uno de los aspectos a los que hace referencia, pese a estar relacionado con el plazo para materializar la RIC, en realidad no era relevante directamente para el debate planteado, por lo que su introducción en los párrafos de la sentencia, de forma entremezclada con lo que sí tenía verdadera relevancia, dificulta su comprensión. Esto ocurre, en concreto, con lo relativo al momento desde el que se puede materializar la RIC (desde que se generan ingresos para financiarla). Por este motivo, y con el fin de entender mejor el criterio de la Audiencia Nacional determinante de su decisión, omitiremos la misma en el texto, sin perjuicio de hacer

¹⁴ Según una de las acepciones del término relleno en el Diccionario de la Real Academia Española, se trata de una parte superflua que alarga una oración o un escrito.

referencia a ello en las notas a pie de página correspondientes para poner de relieve la clara imprecisión del hilo argumentativo del tribunal.

Y, por otro lado, porque la Audiencia Nacional, cuando se refiere al aspecto que sí era relevante para la problemática que debía resolver, el momento concreto a partir del cual se computaría el plazo de tres años para materializar la RIC que es identificado por el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 como “el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma”, menciona otro momento diferente, el de la presentación de la declaración, que vuelve a introducir cierta confusión en lo señalado por el órgano jurisdiccional, como veremos.

“Ha sido reconocido por el TEAC en resolución de 8 febrero 2018 -afirma la Audiencia Nacional- en el sentido de que las personas físicas pueden dotar a la RIC al cierre del ejercicio, esto sería el 31 diciembre de cada año, coincidiendo con el periodo impositivo. Pero esto en modo alguno es obligatorio puesto que pueden dotar a la RIC en el ejercicio siguiente. El plazo de tres años, conforme al art. 27.4 mencionado -añade- es del plazo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones (...)”¹⁵ Lo anterior determina -señala más adelante- que las personas físicas contarán con un plazo efectivo para materializar la RIC de tres o cuatro años, en función de cuándo hayan realizado el asiento contable de la dotación de la reserva (...)”¹⁶.

¹⁵ “La propia Administración -añade la Audiencia Nacional a continuación- ha establecido que se podía invertir desde el mismo periodo impositivo en que se obtenía el beneficio con el cual se dotaba la RIC, aunque siempre será con posterioridad al momento de obtención de los ingresos”. Esto en realidad, sin embargo, no era en absoluto relevante para el debate planteado, por lo que sobra totalmente e interrumpe el hilo coherente de la argumentación. “Así que ese plazo de dotación -dice después- comienza en el ejercicio siguiente a la obtención del beneficio con el cual se dota la reserva”. Lo que tampoco es la consecuencia lógica de lo que se dice antes.

¹⁶ “En este sentido hay que destacar -añade a continuación la Audiencia Nacional- la Dirección General de Tributos, la consulta Vinculante 24 abril 2001 que dice: “La norma legal marca el final del plazo para invertir las cantidades que se benefician del incentivo fiscal, sin concretar desde cuando puede realizarse dicha inversión. Por lo tanto, no hay impedimento legal para entender que la inversión pueda hacerse desde que la obtención de ingresos proporciona capacidad para financiarla, sin necesidad de esperar a un momento ulterior, como puede ser el de la Junta General que decide la aplicación del beneficio del ejercicio. Dicho plazo, tal y como indica expresamente el precepto, no indica desde cuando podrá materializarse la RIC, sino que se refiere plazo máximo del que se dispondrá para realizar las inversiones necesarias para dicha materialización y al inicio de su cómputo. Por lo tanto, de acuerdo con el objetivo que persigue el presente incentivo fiscal, y con el tenor literal de la norma legal, la reinversión de los beneficios generados en Canarias (la adquisición de los activos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994) podrá realizarse desde el mismo momento en el que se hayan obtenido los ingresos que quedarán libres de tributación, sin que sea necesario esperar al acuerdo de dotación contable de la reserva””. Como se aprecia claramente, se vuelve a acudir al aspecto totalmente irrelevante del momento a partir del cual se puede materializar, lo que, por cierto, se había abandonado en las líneas que reproducimos en el texto. Con toda probabilidad, nos encontremos con otra manifestación del extendido fenómeno lamentablemente, más si en una sentencia se produce, del “copia y pega”.

“Así -había señalado el TEAC en aquella resolución, dejando clara con gran precisión su postura al respecto-, en caso de que la dotación coincida con el cierre del ejercicio y el devengo del impuesto (31 de diciembre) la materialización será de tres años desde dicha fecha; en el caso en el que la dotación tenga lugar en el ejercicio siguiente (ciertamente, lo más habitual en la práctica), entonces será el devengo de ese ejercicio siguiente el que marcará el inicio del cómputo del plazo de los tres años lo que supondrá que el contribuyente dispondrá de cuatro años para materializar la reserva desde la obtención del beneficio, igual que ocurre con las personas jurídicas”.

La Audiencia Nacional trata de recoger esta misma idea, a partir de la cual concluirá coherentemente que el modelo es incorrecto. Puesto que cuando la dotación tiene lugar en el ejercicio siguiente a la obtención de los beneficios (“ciertamente lo más habitual en la práctica”), el plazo sería de cuatro años, cuando los datos recogidos en el modelo responden a un plazo de tres. Pero sin embargo en realidad hace referencia a otro momento, el de la presentación de la declaración, además refiriéndose sucesivamente al momento anterior o posterior a dicha presentación, lo que dificulta bastante la comprensión de lo que se dice.

“Una vez que queda confirmado -reproducimos literalmente lo que señala la Audiencia Nacional- que el plazo de dotación de la RIC se computa o bien desde el 31 diciembre coincidiendo con el periodo impositivo. O bien antes de la presentación del IRPF, después del cierre que es cuando se conoce el beneficio empresarial o profesional, de ahí que se distinga un periodo de tres años estricto, o por el contrario serían tres años a computar desde el siguiente a la presentación del IRPF, en cuyo caso, como dice la parte actora el modelo es incorrecto por establecer un estricto plazo de tres años para materializar la RIC. Y olvida que ese plazo de tres años se puede computar desde el siguiente a la presentación del IRPF correspondiente”.

Tras ello puede concluir la Audiencia Nacional: “Es obvio, que, ante ello, la obligación de la Orden Ministerial impugnada es que contemplara en el Anexo A2, epígrafe: “Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas” el espacio o casilla correspondiente para efectuar la reserva para inversiones en Canarias para el año 2012, es decir, a fin de que se compute ese periodo de los tres años en la forma mencionada en la presente sentencia”.

Y es que, efectivamente, el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016 recogía a la dotación del ejercicio 2013, según veíamos al principio, como aquella cuyo plazo de materialización finalizaba en el ejercicio 2016. Así lo confirmaba su inclusión dentro de las dotaciones a las que podían corresponder las materializaciones realizadas en el propio ejercicio 2016 y la no previsión en relación con ella de casilla alguna para incluir un eventual importe de dotación pendiente de materializar. Mientras que, sin embargo, no preveía a la dotación del ejercicio 2012 como una de las dotaciones que podían aún materializarse dentro de plazo en el propio ejercicio 2016 al no referirse a ella dentro de las dotaciones a las que podrían corresponder las materializaciones en dicho ejercicio.

III. El año de la dotación indicado en el modelo: ¿el de la contabilización de la dotación y no el de obtención de los beneficios a los que se refiere la dotación?: el auto del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2020

1. La argumentación de la Abogacía del Estado en el recurso de casación

Sorprendentemente, sin embargo, la Abogacía del Estado en el recurso de casación interpuesto contra esta sentencia de la Audiencia Nacional sustenta su argumentación en que la dotación del ejercicio 2013 a la que hace referencia el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016 como aquella dotación más antigua posible de las materializaciones realizadas en este ejercicio declarado es la dotación ... efectuada en el ejercicio 2013, que puede ser la procedente de los beneficios del ejercicio 2012. Y por este motivo, este modelo que se aprobaba en la orden ministerial que es objeto de anulación por aquella sentencia es correcto.

De este modo, tras poner de relieve que "no se cuestiona el criterio que establece la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (...) que sirve de base a la Audiencia Nacional para emitir su fallo" según el cual "el plazo de materialización en el caso de personas físicas será de tres o cuatro años en función de cual haya sido la fecha de la dotación contable", situar perfectamente el debate planteado al señalar que la "cuestión a determinar es si el modelo permite o no el cumplimiento de tal plazo de materialización, o, por el contrario, lo restringe" y recoger el planteamiento de la asociación recurrente que vimos con anterioridad, afirma que "el modelo es correcto y permite cumplir con el plazo anteriormente señalado y las casillas que incluye en el citado Anexo A.2 son conformes al criterio de la Resolución del TEAC de 8 de febrero de 2018 que fundamenta el fallo de la

Sentencia de 27 de mayo de 2019 de la Audiencia Nacional, según el cual el plazo a tener en cuenta comienza el ejercicio en el que se dota contablemente el RIC" (*sic*).

Y si considera la Abogacía que el modelo es correcto es porque "las casillas lo que recogen, a efectos de la materialización, es precisamente los 3 años de cómputo contados desde la dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último". Por tanto, según se indica después de mencionar algunos ejemplos para explicar su postura, "el Anexo A.2 relativo a la Reserva para inversiones en Canarias no obliga a identificar el año en que se obtienen los beneficios, sino exclusivamente el ejercicio en que se efectúa la dotación por lo que, tal y como se ha manifestado, se entiende que el modelo es correcto y permite cumplir con el plazo de materialización anteriormente señalado, incluso en el caso de que el beneficio haya sido obtenido en el ejercicio 2012 y la dotación se haya realizado en el 2013".

"Teniendo en cuenta -se afirma también- que las últimas dotaciones que pueden tener incidencia en el ejercicio 2016 son las efectuadas en el ejercicio 2013 (aunque puedan proceder de beneficios obtenidos en el ejercicio 2012), las casillas incluidas en el Anexo controvertidas son suficientes para ofrecer toda la información relevante sobre la "Reserva para inversiones en Canarias" al 31 de diciembre de 2016 que es la fecha de devengo del IRPF cuyo modelo se aprueba por la Orden Ministerial anulada".

2. El rechazo de la "nueva" argumentación por el Tribunal Supremo en el auto de 31 de enero de 2020

Sin embargo, esta postura es rechazada rotundamente por el Tribunal Supremo en su auto de 31 de enero de 2020, puesto que "la propia administración recurrente, a pesar de los esfuerzos dialécticos que emplea en fundamentar la trascendencia de la disposición derogada, incurre en una evidente contradicción y vacía de contenido su razonamiento cuando argumenta, en el único motivo que constituye la base de su escrito, que en el modelo anulado no se hacía referencia al año en que se obtienen los beneficios".

"La anterior manifestación -afirma el Tribunal Supremo, tras reproducir alguno de los argumentos de la demanda-, a la que anuda el abogado del Estado la consecuencia de que el modelo aprobado permitía que el contribuyente consignara la reserva en el plazo estipulado en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación

del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, independientemente de si la dotación del beneficio se había producido en el mismo año de su obtención o en el inmediatamente posterior, deviene en la conclusión de que el propio recurrente resta trascendencia a cuestión planteada, pues considera que con la redacción anterior de la norma se cumplía igualmente con las exigencias legales y no era necesaria su modificación mediante la adición de una casilla correspondiente a un año supletorio. Pero en ningún caso justifica por qué la anulación y subsiguiente modificación del modelo que ordena la sentencia, que volvería a tener cuatro casillas correspondientes a cuatro años como ocurría en los de ejercicios anteriores, sería contraria a derecho”.

Lo anterior queda confirmado en el auto del Tribunal Supremo desde una óptica estrictamente procesal. Puesto que con este nuevo argumento, que no estuvo presente en ningún momento en el proceso que dio lugar a la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida ahora en casación, se estaría introduciendo un motivo nuevo, lo que no es admisible en el marco de un recurso de casación.

Así, puede poner el cierre a su argumentación el Tribunal Supremo: “Es preciso añadir que, examinado el escrito de contestación a la demanda que consta en los autos en los que encuentra su origen este recurso, puede comprobarse que el único motivo que introduce el recurrente no fue aducido en la instancia, con lo que la Sala de la Audiencia Nacional no pudo pronunciarse sobre el mismo, al exceder de los términos en que fue planteado el debate. Antes al contrario, se aceptaba que había habido un cambio en el modelo respecto del aprobado para el ejercicio anterior y se justificaba tal modificación en el criterio del Tribunal Supremo sostenido en Sentencia de 3 de marzo de 2014, recurso de casación nº 5085/2008 en la que se da un trato distinto a las personas físicas respecto de lo dispuesto en el art. 27.4 de la Ley 19/1994 y se concluye que no se puede realizar el cómputo desde el ejercicio siguiente a la obtención del beneficio porque aquel puede conocer perfectamente el resultado al cierre del ejercicio sin necesidad de realizar más trámites. Esto significa que por el abogado del Estado se reconoció que hubo un cambio en el modelo, basado a su juicio en el criterio de este Tribunal, por lo que no cabe atender ahora en casación al motivo nuevo en que se basa su recurso: el referente a que el modelo no se refiere sino al año de dotación, al no obligar a identificar el año en que se obtienen los beneficios”¹⁷.

¹⁷ En este sentido, había podido señalar la Abogacía del Estado en su contestación a la demanda en el recurso interpuesto ante la Audiencia Nacional que “se ha modificado el modelo en el punto relativo al cómputo del plazo de tres años para materializar las inversiones de la RIC”, lo que se había hecho para “adaptar el modelo a presentar a la interpretación (...) dada por el Tribunal Supremo”, añadiéndose también que “este cambio de criterio [“en cuanto a la interpretación

“Por lo anterior -añade el Alto Tribunal-, sería inviable en caso de admitirse el recurso su estimación, pues de examinarse una cuestión nueva, que tiene vedado su análisis en esta sede, y de declararse haber lugar al recurso, se conculcaría lo dispuesto en el artículo 87.bis.2 de la LJCA, que establece que “Las pretensiones del recurso de casación deberán tener por objeto la anulación, total o parcial, de la sentencia o auto impugnado y, en su caso, la devolución de los autos al Tribunal de instancia o la resolución del litigio por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo dentro de los términos en que apareciese planteado el debate””.

“Resta decir -finaliza el Tribunal Supremo- que, por las mismas razones, el escrito incurre en una evidente falta de juicio de relevancia, pues plantea una cuestión que no fue tomada en consideración por la Sala de instancia al no haber sido aducida por la otrora recurrida, con lo que a pesar de dedicarse un expreso apartado a esta exigencia, con la argumentación introducida por el abogado del Estado se incumple en el fondo con lo preceptuado en la LJCA, ya que el motivo en que se basa la posición del recurrente no fue alegado ni tuvo que ser tenido en consideración en la sentencia recurrida”.

IV. El apartado de la información sobre la Reserva para Inversiones en Canarias en el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2019

Con la inadmisión por el Tribunal Supremo mediante su auto de 31 de enero de 2020 del recurso de casación interpuesto, por consiguiente, queda confirmada la anulación del apartado del modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016, incluido en la orden ministerial que lo aprobó, relativo a la información de dotaciones y materializaciones de la RIC que había decidido la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2019. Y al haber adquirido firmeza, el fallo de esta sentencia se ha publicado recientemente en el Boletín Oficial del Estado del 2 de julio de 2020.

No obstante, cabría cuestionarse que esta publicación se haya incluido en el apartado IV del diario oficial relativo a la “Administración de Justicia” y no en su apartado I sobre las “Disposiciones generales”. Porque esta publicación parece que sería en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley de

del artículo 27.4”, se precisaba más adelante] (...) a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2014 está más que justificado”.

la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: "Si la sentencia anulara total o parcialmente una disposición general o un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas, el Secretario del órgano judicial ordenará su publicación en diario oficial en el plazo de diez días a contar desde la firmeza de la sentencia". Lo que encuentra su justificación en que en este caso lo que se anula es, parcialmente, una disposición general, la orden ministerial que aprobó el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016, aunque sea solo en lo relativo a un apartado de dicho modelo. Y cuando se anulan disposiciones de carácter general, como parece lógico, habrían de publicarse las partes dispositivas de las sentencias correspondientes en ese apartado de "Disposiciones generales" del Boletín Oficial del Estado.

Esto es lo que ocurrió, por ejemplo, entre los casos relativos a la materia tributaria más recientes, con la sentencia de 10 de julio de 2019, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 83/2018 contra el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre. El fallo de esta sentencia se publicó en el apartado I de "Disposiciones generales" del Boletín Oficial del Estado de 20 de septiembre de 2019.

No creemos, desde nuestro punto de vista, que el que lo anulado por la sentencia de la Audiencia Nacional no haya sido un precepto específico del articulado de la norma en cuestión, sino un apartado del modelo de declaración, sea determinante para aplicar un criterio diferente en lo relativo al lugar adecuado del Boletín Oficial del Estado en el que incluir la publicación del fallo de la sentencia. Puesto que si se ha llevado a cabo dicha publicación, como ha ocurrido en el Boletín Oficial del Estado del pasado 2 de julio de 2020, es porque la sentencia correspondiente llevó a cabo la anulación, parcialmente, de una disposición de carácter general. Y de acuerdo a lo dispuesto en el mencionado apartado 2 del artículo 107 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, debe realizarse tal publicación.

En cualquier caso, más allá de esta cuestión relativa a la concreta publicación realizada en el Boletín Oficial del Estado, lo cierto es que la inadmisión del recurso de casación mediante el auto del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2020, así como también la argumentación empleada para ello, confirma el criterio sostenido por la

Audiencia Nacional y que llevó a este órgano jurisdiccional a anular el apartado cuestionado sobre la RIC del modelo de declaración. Y conforme a este criterio "(e)s obvio, que, ante ello, la obligación de la Orden Ministerial impugnada es que contemplara en el Anexo A2, epígrafe: "Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas" el espacio o casilla correspondiente para efectuar la reserva para inversiones en Canarias para el año 2012, es decir, a fin de que se compute ese periodo de los tres años en la forma mencionada en la presente sentencia".

Sin embargo, no se ha dictado por el Ministerio de Hacienda una nueva orden ministerial que, tras el vacío generado en el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016 en lo relativo a la información sobre dotaciones y materializaciones de la RIC, como consecuencia de su anulación por la sentencia de la Audiencia Nacional, "contemplara en el Anexo A2, epígrafe: "Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas" el espacio o casilla correspondiente para efectuar la reserva para inversiones en Canarias para el año 2012", que según señalaba la Audiencia Nacional era obligado. Lo que trae como consecuencia indubitada, desde nuestro punto de vista, que en eventuales autoliquidaciones fuera de plazo de dicho ejercicio que se presentaran, al ser posibles por estarse aún dentro del plazo de prescripción, no se debería rellenar ese apartado del modelo. Porque dicho apartado es ahora inexistente, al haber sido expulsado del ordenamiento jurídico como consecuencia de su anulación por la sentencia de la Audiencia Nacional.

En lo que ha llegado a nuestro conocimiento, tampoco se ha planteado en la práctica problemática alguna acerca del valor y eficacia jurídica de las autoliquidaciones ya presentadas del modelo del IRPF de 2016, en las que se ha cumplimentado este apartado sobre dotaciones y materializaciones de la RIC que, sin embargo, posteriormente ha sido anulado. Esto quizá tiene mucho que ver con el limitado valor y trascendencia que se da en la práctica, también en la de la propia Administración Tributaria, a esta información sobre la RIC requerida en el modelo de declaración.

No obstante, a modo de planteamiento general inicial, sin ser este el lugar para desarrollarlo, y con independencia de su posible irrelevancia en la práctica por lo recién señalado, podría considerarse que estaríamos ante unas autoliquidaciones, en lo relativo a aquella información sobre la RIC, que habrían sido realizadas en

aplicación de una norma -puesto que este apartado del modelo lo es, como argumentó correctamente, en nuestra opinión, la asociación recurrente-, que con posterioridad ha sido declarada nula. Lo que permitiría su rectificación a instancia del obligado tributario, a través del procedimiento general de rectificación de autoliquidaciones. Esto podría servir para que este reorganizara la imputación de unas u otras materializaciones a unas u otras dotaciones, conforme al criterio reestablecido de los cuatro años, aunque con el matiz de que en ocasiones podría ser el de los tres años, dependiendo del momento en el que se realizara la contabilización de la RIC.

Donde sí ha tenido consecuencias la sentencia de la Audiencia Nacional confirmada por la inadmisión del recurso de casación contra ella mediante el auto de 31 de enero de 2020, al menos indirectas, ha sido en el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2019, tal como poníamos de relieve al principio. Puesto que en el apartado dedicado a la información sobre la RIC volvemos a encontrarnos con cuatro dotaciones, además de la del mismo año determinante de inversiones anticipadas, como aquellas que podrían corresponder a las materializaciones realizadas en el ejercicio al que se refiere el modelo, en este caso el de 2019: las dotaciones de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018. Identificándose la primera de estas cuatro dotaciones, aquí la del ejercicio 2015, de forma semejante a lo que ocurría en los aquellos antiguos modelos de declaración del IRPF, como aquella cuyo plazo para materializar finalizaría en el ejercicio del modelo, al no preverse respecto a ella la casilla de dotación pendiente de materializar.

El matiz añadido frente a aquellos modelos anteriores al que hacíamos referencia al principio es el siguiente: en las casillas correspondientes a las dotaciones de la RIC de los ejercicios 2015 y 2016, como posibles dotaciones a las que corresponden las materializaciones realizadas en el ejercicio 2019, aparecen sendos asteriscos que introducen dos explicaciones en la parte inferior de este apartado del modelo.

En relación con la primera de ellas, la dotación de la RIC del ejercicio 2015, se señala: "Tenga en cuenta que sólo podrá materializar en el ejercicio 2019 la reserva para inversiones obtenida con cargo a beneficios del ejercicio 2015 si se dotó contablemente en 2016". Con ello se hace eco el modelo del criterio sostenido por el TEAC en el mes de febrero de 2018, que la Audiencia Nacional acoge en su sentencia del mes de mayo de 2019, de que el plazo de cuatro años en las personas físicas

contribuyentes del IRPF solo sería aplicable cuando la dotación contable se efectuara en el ejercicio posterior a aquel del que proceden los beneficios. Aunque esto es, según ponía de relieve el TEAC en aquella resolución, lo más habitual.

Y por lo que se refiere al segunda de las dotaciones mencionadas, la del ejercicio 2016, en la explicación a la que se remite el asterisco se establece: "Tenga en cuenta que la casilla [0790] [que es la relativa a la cantidad pendiente de materializar de la dotación del ejercicio 2016] sólo se podrá cumplimentar si la reserva para inversiones obtenida con cargo a beneficios del ejercicio 2016 si se dotó contablemente en 2017" (*sic*). Es decir, en aplicación también de aquel mismo criterio del TEAC acogido por la Audiencia Nacional, se pone de relieve que el ejercicio 2019 objeto del modelo aprobado solo será el penúltimo ejercicio en el que materializar la dotación del ejercicio 2016, por lo que para el mismo es aplicable la casilla relativa al importe de dotación pendiente de materializar, cuando la dotación contable se ha realizado en el ejercicio posterior al de obtención de los beneficios, el ejercicio 2017.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

El debate suscitado acerca del cambio de criterio respecto al plazo de materialización de la RIC en los contribuyentes del IRPF, que surgió a partir de las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014, también ha tenido su reflejo en los modelos de declaración. Puesto que el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2016, en el apartado dedicado a recoger determinada información sobre dotaciones y materializaciones de la RIC, recogió el criterio de los tres años que se había deducido de aquellas sentencias, separándose de lo que se preveía en ejercicios anteriores, y esto se reiteró en los modelos de los ejercicios 2017 y 2018.

No obstante, la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2019 anuló el apartado del modelo del ejercicio 2016 y el Tribunal Supremo ha confirmado esta decisión judicial, al inadmitir el recurso de casación interpuesto contra dicha sentencia en su auto de 31 de enero de 2020. Esto es lo que ha llevado a que el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2019, aprobado recientemente, haya vuelto al criterio de los cuatro años, si bien con el matiz señalado por la resolución del TEAC de 8 de febrero de 2018, que acogió también la Audiencia Nacional en aquella sentencia, en el modo de entender la posición del Tribunal Supremo en aquellos pronunciamientos: el plazo para materializar en los contribuyentes del IRPF

será de tres o cuatro años, según que la dotación contable de la RIC se efectúe el último día del ejercicio de obtención de los beneficios o en el ejercicio posterior, que es lo más habitual.

R. CASACION núm.: 5521/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo
Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA**

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dmitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 31 de enero de 2020.

HECHOS

PRIMERO. - 1. El abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, presentó escrito el 9 de julio de 2019 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 27 de mayo de 2019, por la Sección séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia

Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 437/2017, que estima el recurso formulado por la representación procesal de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), frente a la Orden Ministerial HFP/255/2017, de 21 marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto Renta Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio 2016.

2. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como norma infringida el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en relación con el artículo 96.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La normativa aludida se considera infringida por cuanto la sentencia anula improcedentemente un modelo que es correcto y permite cumplir con el plazo de materialización estipulado en el precepto referido.

3. Del escrito de preparación se infiere que las infracciones que imputa a la sentencia recurrida resultan determinantes del fallo, pues «si la Sala hubiera realizado una interpretación del art. 27.4 de la Ley 19/1994 como la que propugnamos, habría llegado a la conclusión de que el último apartado del Anexo A2 del modelo de declaración se ajusta al contenido de ese precepto y, en consecuencia, la declaración de nulidad es, dicho sea con el debido respeto, improcedente.

Teniendo en cuenta que las últimas dotaciones que pueden tener incidencia en el ejercicio 2016 son las efectuadas en el ejercicio 2013 (aunque puedan proceder de beneficios obtenidos en el ejercicio 2012), las casillas incluidas en el Anexo controvertidas son suficientes para ofrecer toda la información relevante sobre la “Reserva para inversiones en Canarias” al 31 de diciembre de 2016 que es la fecha de devengo del IRPF cuyo modelo se aprueba por la Orden Ministerial anulada».

Asimismo, la administración recurrente entiende que en su recurso de casación concurre el supuesto del apartado c) del artículo 88.3 LJCA por cuanto la sentencia recurrida declaró nula una disposición de carácter general: «Desde un punto de vista puramente objetivo concurre este supuesto de interés casacional objetivo puesto que la Sala de la Audiencia Nacional declara la nulidad de la Orden

aprobatoria del modelo de declaración de IRPF, en lo que afecta a un concreto apartado del modelo aprobado».

Por último, culmina su escrito con la defensa de la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo con fundamento en que la cuestión presenta una evidente nota de generalidad, exigible a los efectos de formar doctrina, y en que es necesario garantizar la seguridad jurídica en la confección del modelo de declaración de IRPF en los ejercicios venideros.

SEGUNDO.- La Sección séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 17 de julio de 2019. Emplazadas las partes para su comparecencia, ambas se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, la administración recurrente y la asociación recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, habiendo presentado esta última oposición a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, y se justifica que fueron

alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito la corporación recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir el presupuesto contenido en el artículo 88.3.c) de la LJCA.

SEGUNDO.- A los efectos de discernir si concurre o no interés casacional objetivo es preciso partir de que la sentencia recurrida anuló parcialmente la Orden Ministerial HFP/255/2017 de 21 marzo por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto Renta Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio 2016, y en particular el Anexo A2, epígrafe: “Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas”, por encontrar que la configuración del modelo no permitía que se materializaran las inversiones en el plazo legalmente previsto en todo caso.

Se trata de la anulación de una parte de una disposición general que, en principio, haría operante la presunción contenida en el aludido artículo 83.3.c). Ahora bien, la existencia de esta presunción no obsta a que el recurso pueda ser inadmitido por auto motivado cuando la expresada disposición general carezca, con toda evidencia, de trascendencia suficiente, siendo necesario en todo caso que la parte recurrente fundamente, con especial referencia al caso, por qué considera que existe un interés casacional que hace exigible un pronunciamiento del Tribunal Supremo, (*vid.*, por todos, Auto de 8 de marzo de 2017, dictado en el recurso de queja 75/2017, (ECLI:ES:TS:2017:3001A).

En línea con lo anterior es obligado advertir que la propia administración recurrente, a pesar de los esfuerzos dialécticos que emplea en fundamentar la trascendencia de la disposición derogada, incurre en una evidente contradicción y vacía de contenido su razonamiento cuando

argumenta, en el único motivo que constituye la base de su escrito, que en el modelo anulado no se hacía referencia al año en que se obtienen los beneficios. Así, el principal argumento en que hace descansar su tesis, es que «El Anexo A.2 relativo a la Reserva para inversiones en Canarias no obliga a identificar el año en que se obtienen los beneficios, sino exclusivamente el ejercicio en que se efectúa la dotación por lo que, tal y como se ha manifestado, se entiende que el modelo es correcto y permite cumplir con el plazo de materialización anteriormente señalado, incluso en el caso de que el beneficio haya sido obtenido en el ejercicio 2012 y la dotación se haya realizado en el 2013».

La anterior manifestación, a la que anuda el abogado del Estado la consecuencia de que el modelo aprobado permitía que el contribuyente consignara la reserva en el plazo estipulado en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, independientemente de si la dotación del beneficio se había producido en el mismo año de su obtención o en el inmediatamente posterior, deviene en la conclusión de que el propio recurrente resta trascendencia a cuestión planteada, pues considera que con la redacción anterior de la norma se cumplía igualmente con las exigencias legales y no era necesaria su modificación mediante la adición de una casilla correspondiente a un año supletorio. Pero en ningún caso justifica por qué la anulación y subsiguiente modificación del modelo que ordena la sentencia, que volvería a tener cuatro casillas correspondientes a cuatro años como ocurría en los de ejercicios anteriores, sería contraria a derecho.

TERCERO.- Es preciso añadir que, examinado el escrito de contestación a la demanda que consta en los autos en los que encuentra su origen este recurso, puede comprobarse que el único motivo que introduce el recurrente no fue aducido en la instancia, con lo que la Sala de la Audiencia Nacional no pudo pronunciarse sobre el mismo, al exceder de los términos en que fue planteado el debate. Antes al contrario, se aceptaba que había habido un cambio en el modelo respecto del aprobado para el ejercicio anterior y se justificaba tal modificación en el criterio del Tribunal Supremo sostenido en Sentencia de 3 de marzo de 2014, recurso de casación nº 5085/2008, (ECLI:ES:TS:2014:947),

en la que se da un trato distinto a las personas físicas respecto de lo dispuesto en el art. 27.4 de la Ley 19/1994 y se concluye que no se puede realizar el cómputo desde el ejercicio siguiente a la obtención del beneficio porque aquel puede conocer perfectamente el resultado al cierre del ejercicio sin necesidad de realizar más trámites. Esto significa que por el abogado del Estado se reconoció que hubo un cambio en el modelo, basado a su juicio en el criterio de este Tribunal, por lo que no cabe atender ahora en casación al motivo nuevo en que se basa su recurso: el referente a que el modelo no se refiere sino al año de dotación, al no obligar a identificar el año en que se obtienen los beneficios.

Por lo anterior, sería inviable en caso de admitirse el recurso su estimación, pues de examinarse una cuestión nueva, que tiene vedado su análisis en esta sede, y de declararse haber lugar al recurso, se conculcaría lo dispuesto en el artículo 87.bis.2 de la LJCA, que establece que “Las pretensiones del recurso de casación deberán tener por objeto la anulación, total o parcial, de la sentencia o auto impugnado y, en su caso, la devolución de los autos al Tribunal de instancia o la resolución del litigio por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo dentro de los términos en que apareciese planteado el debate”.

Resta decir que, por las mismas razones, el escrito incurre en una evidente falta de juicio de relevancia, pues plantea una cuestión que no fue tomada en consideración por la Sala de instancia al no haber sido aducida por la otrora recurrida, con lo que a pesar de dedicarse un expreso apartado a esta exigencia, con la argumentación introducida por el abogado del Estado se incumple en el fondo con lo preceptuado en la LJCA, ya que el motivo en que se basa la posición del recurrente no fue alegado ni tuvo que ser tenido en consideración en la sentencia recurrida.

CUARTO.- Las razones expuestas comportan la inadmisión a trámite del recurso y la consecuente imposición de las costas procesales causadas a la parte recurrente, que le imponemos fijando en 2.000 euros la cantidad total máxima que podrá reclamar la parte recurrida por todos los conceptos (artículo

90.8 de la LJCA) al haber formulado oposición, al tiempo de personarse, la asociación recurrida.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Inadmitir el recurso de casación RCA/5521/2019, preparado por el abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, contra la sentencia dictada el 27 de mayo de 2019, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 437/2017.

2º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman.

Luis María Díez-Picazo Giménez

José Luis Requero Ibáñez

César Tolosa Tribiño

Fernando Román García

Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

