

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

Eugenio Simón Acosta discierne las arbitrariedades y excesos jurídicos en la declaración informativa de bienes en el extranjero. En pos de la reducción del déficit fiscal se aprobó una regularización voluntaria de la situación fiscal mediante la presentación de una de una declaración especial. Cercano el vencimiento del plazo para su presentación se introducen medidas disuasorias y sancionadoras, entre las cuales se introdujo la obligación de presentar una declaración informativa de bienes en el extranjero cuya falta de presentación en plazo y su incorrección se calificó como infracción muy grave. Pero también es efecto del incumplimiento el que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se consideren ganancias de patrimonio no justificadas, y en el Impuesto sobre Sociedades se consideren rentas presuntas, el valor de los bienes afectados, salvo dos supuestos únicos de oposición. También se añaden consecuencias sancionadoras del 150% del importe de la base computada. Añádase a esto que el proceso de elaboración de las normas acusó deficiencias técnicas y ambigüedades que dieron lugar a la publicación de criterios interpretativos de rango administrativo. Se plantea la cuestión de la posible existencia de pluralidad de sanciones por el incumplimiento del deber de presentar la declaración informativa, siendo que el efecto acumulado de las eventuales sanciones y liquidaciones puede confiscar y aún superar el valor de los bienes no declarados. La ocultación en la declaración informativa es medio necesario para que los bienes ocultos sean ganancias o rentas, concurriendo además identidad de bien jurídico protegido y sujeto infractor, pudiendo hablarse, incluso, de concurso ideal de infracciones por la existencia de un solo hecho sancionado. La infracción de daño (la cuota defraudada) no puede cometerse si previamente no se ha cometido la infracción de peligro (omisión formal de la declaración), de donde, como mínimo, existe concurso medial. Consecuencia específica del incumplimiento de la obligación de declarar es el nacimiento de una pseudocuota tributaria que es una verdadera sanción. Se configura un tipo especial de ganancias patrimoniales no justificadas cuyo presupuesto de hecho tiene tres elementos: tenencia de bienes, incumplimiento de la obligación de declarar, y no acreditar procedencia en rentas declaradas o procedentes de períodos en que el titular no es residente. El dato de que el incumplimiento no sea especialmente cualificado comporta que las consecuencias sancionadoras sean desproporcionadas. Podría considerarse que nos encontramos ante un tipo especial de ganancias no justificadas sin prueba en contrario, lo que no es aceptable. Las ganancias patrimoniales originadas por el incumplimiento de una obligación de información son elemento extravagante en el hecho imponible del IRPF y del IS, el gravamen del patrimonio como renta tiene sentido solo si el patrimonio oculto es el hecho base de una presunción *iuris tantum*. El principio de igualdad queda malparado porque no se justifica la diferencia con los titulares de otros bienes sobre los que no existe la obligación de informar o que han cumplido con su deber. El principio de capacidad económica sufre porque no se exige que los bienes sigan en poder del contribuyente cuando la Administración los descubre,

y porque se grava mediante una ficción jurídica una renta inexistente. Además, el incumplimiento de un deber formal es un acto ilícito que no puede dar lugar a la imposición de una obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que el gravamen no es un impuesto sino una sanción. Como previamente hay una infracción tipificada por el incumplimiento formal, estamos ante una segunda sanción, pero, además, existe una tercera, la del 150% de la cuota defraudada. El particular requisito de la prueba de la procedencia de rentas declaradas permite cuestionarse si pueden evitarse los efectos de la norma presentando declaraciones extemporáneas de los bienes ocultos probadamente poseídos antes del año o ejercicio de imputación en la norma. Para resolver el problema debe aclararse a qué periodo de imputan las ganancias no justificadas o rentas presuntas y si los bienes ocultos pueden ser declarados como renta. Siendo una ficción legal la imputación al período más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, puede que la renta se haya generado en este mismo período o anteriormente, o bien que se haya generado en período posterior. En el primer caso cabe plantearse los efectos de una declaración extemporánea expresando que los bienes ya se poseían en período más antiguo no prescrito. Se daría el caso de una concurrencia de normas (apartados 1, frente apartados 2, de los arts. 39 LIRPF y 134 LIS), siendo que uno, ganancias no justificadas, admite prueba de la prescripción y el otro, ganancias no justificadas especiales, no. Si el valor de los bienes ocultos declarados extemporáneamente se ha financiado con renta imputable a uno de los periodos no prescritos, es defendible que el contribuyente se acoja a la excepción de prueba de la renta declarada para evitar la aplicación del régimen de ganancias no justificadas especiales, declarando extemporáneamente no solo los bienes sino también la renta con la que se adquirieron. El dilema reside en si hay que atender a la fecha del incumplimiento o a la de su descubrimiento por la Administración. Es razonable sostener que se producen en el momento del incumplimiento desde la perspectiva de la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas con naturaleza tributaria, y mucho más en su calificación como sanción. Si los bienes proceden de rentas de años anteriores y no se puede demostrar su origen, estaríamos en presencia de ganancias no justificadas ordinarias y también de ganancias no justificadas especiales por omisión de la declaración informativa, siendo de aplicación la norma especial con preferencia a la general. Si las rentas con las que se adquirieron los bienes se han producido en período posterior al más antiguo no prescrito regularizable, y el contribuyente no las declara, estaríamos también en una confluencia de normas, ganancias no justificadas ordinarias y especiales, con deseable preferencia de la especie sobre el género. En la misma situación de hecho, si el contribuyente declara las rentas y regulariza éstas se gravarán y se aplicarán las consecuencias previstas para el incumplimiento del deber de informar, lo que comporta nueva duplicidad de efectos del gravamen salvo que se entienda que la declaración es causa de absolución o dispensa del incumplimiento de dicho deber. Lo que el contribuyente no puede hacer es declarar los bienes ocultos como ganancias patrimoniales no justificadas ordinarias, a los efectos de impedir la apreciación administrativa de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales. Otra cuestión mal resuelta es la del inicio de la vigencia normativa. La ley 7/2012 entro en vigor el 31 de octubre de 2012, y de acuerdo con el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria la nueva redacción de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 LIS se aplica a los ejercicios iniciados a partir de tal fecha, es decir 2013 en el IRPF, y el primer ejercicio social iniciado a posteriori en el IS. Pero la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012 ordena que la imputación se realice al período impositivo más antiguo en que los preceptos hayan estado en vigor (IRPF 2012). Las consecuencias específicas previstas en el apartado 3 de la Disposición Adicional 18ª de la LGT no serán exigibles hasta que no prescriba el año 2012 del IRPF o el período en curso el día 31 de octubre de 2012 del IS, porque entretanto sigue siendo aplicable la antigua redacción de los preceptos modificados. También plantea controversia la configuración del tipo de la infracción de peligro: falta de presentación en plazo o presentación incorrecta. Es de resaltar que la infracción de daño (cuota defraudada) por la presentación espontánea y fuera de plazo de la declaración se castiga de forma más benigna. Pues no, con olvido de que el arrepentimiento espontáneo y la reparación del daño son atenuantes de los ilícitos contra el patrimonio. De otra parte, la definición del tipo infractor en caso de inexactitudes es tan laxa que sus consecuencias literales serían desorbitadas e incompatibles con el principio de

proporcionalidad, no siendo concebible una sanción de 5.000 euros por datos como el domicilio de la entidad emisora, o la clase de valor, atinentes a lo declarado. No se respeta la debida proporción entre la gravedad de la conducta y la sanción prevista en la Ley. La configuración del tipo de la infracción de peligro también suscita dudas en cuanto la prescripción, dado que consiste en el incumplimiento de la obligación de informar de los bienes que deben incluirse en la declaración. La duda es si se comete infracción por no declarar en años sucesivos bienes que debieron incluirse, y no se incluyeron en años previos, dado que solo existe obligación en los posteriores cuando los valores aumentan en al menos 20.000 euros. Es razonable pensar que el incumplimiento inicial de la obligación no comporta obligación de inclusión en años sucesivos, sino que la regularización del incumplimiento exige una declaración extemporánea. Pero el artículo 70 LGT dispone que las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del obligado solo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas. Pero esta obligación de informar de bienes poseídos en el extranjero no está necesariamente vinculada a ninguna obligación tributaria. Sostener que subsiste la obligación de informar equivale a obligar al titular de los bienes a autoinculparse. Por otra parte, la norma conduce a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria, pero la prescripción de las obligaciones no es un capricho del legislador sino una exigencia del principio de seguridad jurídica, y no es simplemente que la obligación no prescriba sino que lo que no prescribe es una infracción y la correspondiente sanción. Impedir absolutamente la prescripción de una información o un delito afecta a la propia dignidad humana, y es medida que solo se aplica en los delitos más graves: lesa humanidad, genocidio, terrorismo. La desproporción afecta a un derecho fundamental como es el de propiedad, y la ley es manifiestamente irrazonable cuando coloca en plano de igualdad el incumplimiento del deber de información con tan atroces delitos. En sendas sentencias de la Audiencia Nacional de 24 de febrero de 2014 se sostiene que la Orden Ministerial que aprobó el modelo 720 no vulnera el derecho a la libertad de movimientos de capitales, pero la única aportación que realizan es que la Orden no contiene otras determinaciones que las previstas en normas de rango superior y que deben cumplirse mediante el modelo 720. La doctrina ha sostenido que la normativa es contraria a la libertad de movimientos de capitales y a la libertad de establecimiento por la imprescriptibilidad de la cuota para las inversiones ocultas en el extranjero, lo que podría justificar una ampliación del plazo de prescripción, pero no su eliminación absoluta.

Daniel Casas Agudo nos presenta el modelo dual del impuesto sobre la renta y los rasgos específicos caso español. El debate entre los objetivos de equidad y la eficiencia económica del mercado de valores enfrenta dos alternativas tributarias: el impuesto sintético o comprehensivo y el impuesto analítico o cédular. En esta última opción adquiere relevancia el impuesto dual de raíz escandinava que consiste en la agrupación de los rendimientos en dos bases, una para rentas de capital y ganancias de patrimonio y otra para las rentas de trabajo. La tendencia del Derecho comparado es de aproximación al modelo teórico del impuesto dual. Tiene especial importancia en el asentamiento del modelo dual el hecho de que la soberanía fiscal de cada Estado ha producido importantes diferencias en el tratamiento de las rentas, de manera que la capacidad de cada Estado de atraer inversiones es función del nivel de carga tributaria. La libertad de movimientos de capital y la globalización de los mercados convierten a los rendimientos de capital en apátridas. Así el impuesto dual sobre la renta aparece como una buena solución porque gravar menos las rentas de capital no perjudica la formación de capital. En primer lugar, el modelo dual grava los rendimientos de capital, las ganancias patrimoniales y la parte del beneficio empresarial que se impute como rendimiento de capital afecto, a un tipo proporcional, mientras los rendimientos de trabajo y demás ingresos son gravados a tipos progresivos. El modelo conoce dos procedimientos, uno con una base imponible común a tipo proporcional para gravar luego las rentas de trabajo a tipos progresivos, y otro con bases separadas para cada tipo de rentas con tratamientos independientes. La separación de las rentas del capital puede tener la ventaja de que los distintos tipos de activos financieros pueden ser gravados en función de su elasticidad, menos gravamen para los activos más móviles, y más los que no lo son, pero la elevada sustituibilidad entre la mayoría de los activos

pueden hacer más aconsejable la uniformidad. La proporcionalidad del tipo de gravamen aplicable a las rentas de capital es eficiente por cuanto se adapta a los distintos grados de elasticidad de las bases imponibles, dado que se reduce el gravamen de los activos más deslocalizables mientras que gravando más a los activos con menos posibilidades de evasión no se perjudica la eficiencia. En segundo lugar, el tipo impositivo proporcional debe ser equivalente al tipo marginal inferior de la tarifa progresiva del resto de rendimientos y coincidir con el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades. El gravamen de las rentas de capital a tipos inferiores se justifica por razones de equidad horizontal global dado que su gravamen efectivo, por distintas causas como la inflación, es mayor que el nominal. Con la equiparación del tipo proporcional único del sistema dual al tipo del IS se consigue mejorar la equidad vertical eliminando arbitrajes fiscales como la interposición de sociedades, el sobreendeudamiento societario, y diferimiento de rentas. En tercer lugar, la doble imposición económica es corregida mediante el sistema de imputación, o bien de exención. En cuarto lugar la imposición sencilla de las rentas de capital se asegura mediante su tributación en el plano societario y la obligación de practicar retención, liberatoria por sus tipos, al satisfacer los rendimientos. En quinto lugar, los rendimientos negativos del trabajo no se pueden compensar con rendimientos positivos del capital, y en el método de base común, la compensación no incide sobre la progresividad con la que se gravan las rentas del trabajo integradas. En sexto lugar, la diferenciación entre rentas de trabajo y rentas de capital, en aras de la neutralidad, exige para las personas físicas con rendimientos de actividades económicas, que sea necesario distribuirlos entre los que proceden del trabajo personal y los que derivan del capital afecto a la actividad, en función de una tasa de rentabilidad sobre el capital afecto a la actividad. El mismo criterio se aplica en sociedades controladas por “socios activos” en las que el importe de los beneficios considerado como rentas del trabajo es gravado como rendimiento del trabajo cada socio activo, con independencia de su distribución efectiva. Al margen de los países nórdicos existen otros que manteniendo un impuesto sintético, se acercan al modelo dual gravando las rentas de capital de manera proporcional. El modelo sintético del impuesto sobre la renta ha sido el principio fundamental durante casi un siglo. Ofrece sencillez, neutralidad y equidad. Los ingresos globales son el mejor indicador de la capacidad económica, por lo que se asegura la equidad horizontal del impuesto. Permite asimismo una tributación progresiva que asegure la equidad vertical en consonancia con los patrones redistributivos socialmente acordados. La simetría en el tratamiento de las rentas garantiza la neutralidad fiscal. Por otra parte, el legislador de este sistema tiende a modular el concepto global del gravamen mediante exenciones o normas de valoración de utilidades no monetarias, etc. También existen deficiencias en tratamiento del doble gravamen de los dividendos, las restricciones a la compensación de pérdidas o las limitaciones en la amortización de activos. Todas estas disfunciones puede facilitar el tránsito a un sistema de impuesto dual. El IRPF en España ha avanzado hacia el tratamiento diferenciado de los distintos grupos de rentas, en un proceso caracterizado también por la individualización y la cesión continua en favor de las CCAA de una parte de la recaudación. La Ley 44/1978 configuró un impuesto unitario y absolutamente sintético. Progresivamente el legislador introdujo correcciones en la linealidad del sistema. Para paliar el efecto de la inflación en el tratamiento de las plusvalías se introdujeron coeficientes de actualización. En el R.D. Ley de 74 de junio de 1996 se desdobló la base imponible quebrando el modelo sintético, lo que fue objeto de recurso de inconstitucionalidad. En cambio, los mercados financieros valoraron positivamente la norma. La Ley 40/1998 consolidó el cambio y diversificó la valoración de rentas según fuentes y antigüedades, y ha sido valorada positivamente desde la perspectiva de la eficiencia o de la neutralidad impositiva. La Ley 35/2006 en un contexto de competencia internacional intensa profundiza la dualización de la base del impuesto, que desagrega en dos grandes componentes, pero cabe cuestionar que la neutralidad de las distintas fuentes de renta haya resultado mejorada. El Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 35/2006, mantiene la estructura dual, según recomendó el Informe de la Comisión de Expertos, para no perjudicar el ahorro ni crear conflictos con los mercados. Pero en el modelo español existen características que le apartan del modelo dual clásico. En primer lugar, por lo que hace a las rentas integrantes de las distintas bases imponibles dado que los rendimientos de capital inmobiliario, determinados rendimientos de

capital mobiliario y los rendimientos de actividades económicas en una parte, incluyen rentas de capital que se integran en la base a tarifa progresiva, desoyendo la recomendación del Informe de los expertos. En segundo lugar, en la compensación de rentas se proclama la incomunicación total y en el impuesto dual esta incomunicación no es tan acusada, dado que los rendimientos de capital negativos pueden ser compensados con las rentas positivas del trabajo. En tercer lugar, por lo que se refiere a la integración del IS y el IRPF, en nuestro impuesto no coinciden los tipos del ahorro y del IS como pide el modelo. Tampoco existe equivalencia entre el tipo proporcional de las rentas del capital y el tipo marginal inferior de la tarifa progresiva sobre el resto de rendimientos. La adopción de sistemas duales de imposición sobre la renta genera un nuevo campo de juego en los planes de armonización fiscal de la UE, permitiendo pensar en una convergencia más sólida de la tributación del capital que se considera beneficiosa para el mercado interno. Si los tipos de gravamen sobre el capital y el trabajo difieren en los Estados miembros, la coordinación en la imposición del capital podría encontrar menos oposición en aquellos, manteniendo la autonomía nacional respecto de las rentas salariales.

Roberto Ignacio Fernández López estudia las bonificaciones fiscales en el sistema portuario estatal y el ajuste de la legalidad interna al derecho de la Unión Europea. La normativa española introduce en el sistema portuario técnicas de gestión del sector privado procurando mayor agilidad y flexibilidad, aunque los puertos siguen siendo bienes de dominio público y buena parte de su regulación está informada por el Derecho Público. La Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (27/1992) considera las tarifas por servicios portuarios como recursos de derecho privado, regulando dos entes públicos, Puertos del Estado y Autoridades Portuarias. Siendo éstas últimas un *tertium genus* entre lo público y lo privado en cuanto persiguen el interés general y actúan conforme al Derecho mercantil. En este marco, los beneficios fiscales acordados por las Autoridades portuarias deben sortear serios obstáculos, la reserva de ley tributaria en el ámbito interno, y la normativa sobre ayudas de Estado en el ámbito del Derecho de la Unión Europea. La apuesta inicial del legislador por los precios privados en la gestión portuaria a cargo de las APs fue declarada inconstitucional, siendo la calificación utilizada por el TC la de tasas, relegando el de prestación patrimonial de carácter público, de manera poco razonable. El error jurídico del legislador fue el permitir que la estructura tarifaria de los servicios portuarios coactivos quedara en manos de disposiciones de rango reglamentario, lo que motivó su anulación sistemática por los Tribunales. La reacción legislativa en la disposición adicional 34ª de la Ley 55/1999, fue completamente desautorizada también por el Tribunal Constitucional que le imputa retroactividad auténtica, no previsible y daño de la confianza legítima, rechazando el enriquecimiento injusto de los usuarios a falta de normativa legítima en vigor. La ley 48/2003, de Régimen Económico y de Prestación de Servicios de los Puertos de Interés General diferenció entre las tasas como ingresos de derecho público y las tarifas de derecho privado. Crea tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario, y las tasas por utilización de servicios no comerciales por las APs, mientras que los servicios que éstas prestan puramente comerciales y no obligatorios se prestan en régimen de concurrencia a cambio de tarifas o precios privados. Sistema que tuvo su continuidad con la ley 33/2010, y que culmina con ligeras variaciones con el TR de la Ley de Puertos del Estado y Marina Mercante de 2011. En la configuración de las tasas la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos reconoce tres posibles excepciones a la genérica prohibición de introducir beneficios fiscales en las tasas: a) cuando los beneficiarios son Administraciones públicas, b) cuando están previstas en Tratados internacionales, y c) cuando se amparen en el principio de capacidad económica. Ninguna de estas excepciones fundamenta los beneficios de las tasas portuarias. Desde la Ley de Régimen Económico y Prestación de Servicios de los Puertos de Interés General se ha introducido un elemento distorsionador del principio de equivalencia característico de las tasas en función, discutible, de la competitividad. Lo que no tiene sostén constitucional. Además el sistema colisiona con el principio de reserva de ley y posiblemente con el Derecho de la Unión Europea. El TR de la LPEMM regula cuatro tipos de tasas: a) ocupación de dominio público portuario, b) ejercicio de actividades económicas en el dominio público portuario, c) utilización de instalaciones

portuarias, y d) ayudas a la navegación. En la primera se prevén bonificaciones singulares anuales de hasta el 30% dejando en manos de la AP el porcentaje si bien se prevé su inclusión ulterior en la Ley de Presupuestos del Estado. Esto merece crítica porque la ley de presupuestos actúa de mero contenedor, otorga un amplio margen de discrecionalidad a la AP incompatible con el artículo 133.3 de la CE que rechaza la discrecionalidad, y desnaturaliza el carácter retributivo de las tasas. Desde la perspectiva del Derecho de la UE la legislación reconoce una serie de bonificaciones con fines extrafiscales: a) para incentivar mejores prácticas medioambientales previo el oportuno convenio con la AP lo que choca con la indisponibilidad del crédito tributario, b) para incentivar la captación, fidelización y crecimiento de tráficos y el papel de España como plataforma logística internacional, hasta el 60% de la cuota, mediante acuerdo con las APs luego incluido en la Ley de Presupuestos, dejando amplio margen de discrecionalidad a los organismos públicos portuarios quienes eligen a los beneficiarios, y manteniendo la misma filosofía de la ley 48/2003 LREP en beneficio de España, que fue declarado contrario al principio de libre prestación de servicios por la STJUE de 4 de febrero de 2010. También plantea conflicto el sistema con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, (art. 87 TCE y art. 107 TFUE), que prohíben la renuncia a ingresos tributarios en tanto tengan consideración de medida selectiva en favor de determinadas empresas o producciones falseando la competencia y los intercambios comerciales entre países miembros de la UE. Para ello debe detectarse: a) la existencia de ventaja económica o minoración de la carga fiscal, para lo que es útil el test del inversor privado que comporta juicio de comparabilidad entre la decisión tomada por el ente público y la que adoptaría un inversor privado que contempla un retorno positivo de su inversión, de manera que si la perspectiva empresarial es negativa habría que descartar la excepción del inversor privado; b) la ventaja o debe ser concedida por el Estado mediante fondos públicos incluidos los gastos fiscales; c) la ventaja debe ser selectiva, favoreciendo a un operador o sector económico concreto, de manera que si provoca el efecto de atraer un mayor tráfico de contenedores y pasajeros hacia puertos españoles, puede detectarse esta selectividad, beneficiando, además a un específico sector económico que es el de los proveedores de bienes y servicios en los puertos españoles de interés general, en el bien entendido de que si la ventaja tiene por objeto la prestación de servicios de interés económico general (SIEG), no es relevante para determinar la existencia de ayuda de Estado; d) la ventaja debe falsear la competencia o incidir en el comercio entre los Estados miembros, siendo que todos estos beneficios fiscales, por su propia naturaleza y finalidad, terminan incidiendo en el comercio a escala comunitaria. En algunos supuestos la Comisión ha determinado la compatibilidad de la ayuda estatal con el Derecho Comunitario, siendo ejemplo el régimen francés de reducción de la base imponible del impuesto profesional a las empresas estibadoras privadas. Con apoyo en el artículo 87.3,c) del Tratado referente a las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios comerciales en forma contraria al interés común, y definiendo como tal el caso francés en 23 puertos de Francia (excluidos Le Havre y Dunkerque). La norma más clarificadora hasta el momento es la Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2011, relativa a la aplicación de las disposiciones del artículo 106, apartado 2, del TFUE a las ayudas estatales en forma de compensación por servicio público concedidas a algunas empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general. Ciñe su aplicación a los aeropuertos y puertos cuyo tráfico medio anual durante los dos ejercicios económicos anteriores a aquel en que se atribuyó el carácter de servicio de interés económico general no hubiese superado 200.000 pasajeros en el caso de aeropuertos y 300.000 pasajeros en el caso de los puertos. Para que las ayudas por la prestación de SIEG sean compatibles con el mercado interior y no deban notificarse por los Estados a la Comisión existen requisitos. Formales referidos a cómo debe atribuirse a una empresa la gestión y funcionamiento del servicio (contenido y duración de obligaciones del servicio, empresas y territorio afectado, naturaleza de los derechos exclusivos atribuidos por la autoridad a la empresa, descripción de mecanismos de compensación y su revisión, forma de evitar compensaciones excesivas). Además la cuantía de la compensación no superará lo necesario para cubrir el coste neto derivado del cumplimiento de las obligaciones del servicio, incluido un beneficio razonable. El Reglamento UE 360/2012 de la Comisión, de 25 de abril de 2012

referido a las ayudas *de minimis* a favor de empresas que prestan servicios de interés general las limitan a 500.000 euros durante cualquier período de tres ejercicios fiscales. Posteriormente el Reglamento UE 1407/2013, de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, dispone que el total de las ayudas a una empresa no excederá de 200.000 euros durante cualquier período de tres ejercicios fiscales, siendo que tales ayudas pueden acumularse con las del Reglamento UE 360/2012. No pueden ser calificados como SIEG los servicios portuarios, o al menos la mayoría de ellos, al no tratarse de actividades económicas que produzcan resultados exclusivamente en aras del interés general y al haber manifiesto interés de los operadores privados en su prestación. El sistema conoce, además de las bonificaciones otro modulador de las tasas portuarias, que son los coeficientes correctores, que persiguen el objetivo de tomar en consideración la estructura de costes de cada AP y garantizar el principio de autosuficiencia económico financiera, que pueden ser multiplicadores (hasta el 1,30) o reductores (hasta el 0,70). En su aprobación se deja menos margen de discrecionalidad a las APs que en las bonificaciones. Aquellas formulan una propuesta, a la que seguirá el acuerdo con Puertos del Estado, que se eleva al Ministerio de Fomento para su incorporación en los Presupuestos del Estado, que establecen los coeficientes. Examina finalmente la regulación de las tarifas portuarias por los servicios comerciales en régimen de concurrencia con el sector privado: técnico-náuticos, servicios al pasaje, recepción de desechos, manipulación de mercancías. Este ejercicio de la potestad tarifaria no es problemática. Pero la coactividad, en cuanto elemento definitorio de la prestación patrimonial pública solo puede ser apreciada sobre la base de presupuestos fácticos, y podría aparecer en determinadas circunstancias en los servicios portuarios. Particularmente en dos hipótesis legales: a) limitación del número de prestadores de los servicios, lo que puede dar lugar a monopolio, con la consiguiente coactividad determinante de la existencia de prestación patrimonial pública; b) ausencia o insuficiencia de la iniciativa privada, en cuya presencia no hay competencia, sino coactividad y prestación patrimonial pública. En ambos casos el artículo 31.3 de la CE pide norma con rango de ley. En cuanto a los servicios comerciales (consignación, avituallamiento, construcción y reparación navales) la ley prevé que han de prestarse en régimen de concurrencia, previa autorización de las APs, estando configurada la potestad tarifaria en términos amplios. Pero también pueden darse en este punto situaciones en que la iniciativa privada quede relegada, para cuya hipótesis la ley contempla posibles tarifas inferiores al coste del servicio dada la subactividad, e incluso la prestación directa de los servicios comerciales por las APs. En tales casos aparece de nuevo la coactividad, y la incompatibilidad del artículo 31.3 CE con la potestad de las APs de aprobar libremente las tarifas.

Miguel Gutiérrez Bengoechea nos presenta algunas notas sobre la extrafiscalidad. La función esencial de nuestro sistema tributario es la recaudación de cantidades monetarias para financiar el gasto público. Aunque la Constitución no recoge otro posible cometido del sistema sí lo hace el artículo 2.2 LGT en cuanto dice que los tributos podrán servir además como instrumento de política económica general y a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Es decir, pueden tener un carácter extrafiscal. Ello no significa que deban ser tributos ajenos a los principios de justicia recogidos en el artículo 31.1 CE, sino que tales principios van referidos de manera directa al cumplimiento de los fines constitucionales. El concepto de extrafiscalidad es muy genérico y cabe distinguir: **a)** tributos extrafiscales que persiguen solo fines extrafiscales, **b)** tributos afectos a un fin extrafiscal, **c)** tributos con propósito recaudatorio pero con normas de fin extrafiscal, y **d)** tributos duales que tienen naturaleza fiscal o extrafiscal dependiendo de la actitud del obligado tributario respecto del objetivo extrafiscal. En el plano teleológico cuando el legislador persigue fines extrafiscales incluirá normas que incentiven actuaciones dirigidas al cumplimiento de fines constitucionales ajenos al derecho financiero o que persigan una finalidad disuasoria o de protección de determinadas actuaciones. En el plano formal la Exposición de Motivos de la norma tributaria es un elemento no definitivo, sino que debe atenderse a la estructura lógica del tributo atienda al propósito extrafiscal, más allá de la recaudación. Las exigencias políticas extienden la extrafiscalidad, fomento del ahorro, del empleo, protección del medio ambiente, neutralidad... La Hacienda Pública adquiere un aspecto funcional en pos de

finances públicos que no necesariamente serán los clásicos identificados con la recaudación. El legislador tiende en este ámbito a sopesar los efectos en términos de bienestar social, más que en términos recaudatorios. La LGT y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional admiten la creación de tributos con fines exclusivamente extrafiscales. En algún caso los fines extrafiscales pueden contravenir los principios de justicia tributaria contenidos en la CE. Pero no toda norma con fines extrafiscales que los contravenga tiene que ser declarada inconstitucional, porque sus fines y objetivos pueden legitimarse constitucionalmente. En tal sentido, en presencia de la extrafiscalidad, eventualmente se ignora total o parcialmente el principio de capacidad económica. Lo que se admite siempre que su utilización se dirija a la consecución de fines constitucionales, sin que estén definidos claramente los límites de la extrafiscalidad. Quizás sea más conveniente plantearse la figura de la extrafiscalidad más que sobre la figura del tributo, con la cobertura jurídica de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Son clarificadores algunos ejemplos de la relación entre extrafiscalidad y capacidad económica. En el impuesto autonómico sobre Vertidos Sólidos a mayor producción, es decir, mayor capacidad económica, corresponderá mayor recaudación, pero en el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas cuanto más rendimientos generados, y por tanto mayor capacidad económica, menor será la recaudación. Tampoco existe correlación entre la capacidad económica y el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico. La extrafiscalidad acentúa la importancia del principio de igualdad como principio de justicia tributaria. La igualdad tributaria está vinculada a la capacidad y a la progresividad de manera que es distinta a la igualdad del artículo 14 CE. Con la extrafiscalidad puede sufrir la igualdad si se introducen normas arbitrarias o beneficios fiscales discriminatorios. El principio de igualdad tributaria quedará legitimado si se cumple el fin constitucional perseguido con criterio de necesidad, adecuación y proporcionalidad. La figura tributaria más idónea para aplicar la extrafiscalidad es el impuesto por su naturaleza de prestación pública coactiva sin contraprestación. Si se persigue la protección del medio ambiente el impuesto tendrá efecto disuasorio, reparador del daño causado por la actividad contaminante con la eventual afectación del ingreso a un determinado gasto social. Pero no siempre existe equilibrio entre los ingresos generados por la utilización de estos impuestos extrafiscales con afectación y el gasto para reparar los daños. La figura de la tasa tributaria no debe ser utilizada como mecanismo de la extrafiscalidad para la protección del medio ambiente, dado que la función disuasoria podrá no ser efectiva si se tiene en cuenta el principio de beneficio que inspira la figura. En cuanto a la contribución especial, ligada a inversiones que aumenten valores o mejoren servicios, es difícilmente compatible con el tributo extrafiscal por la rigidez de su estructura. En el plano territorial las Comunidades Autónomas pueden establecer sus propios impuestos siempre que no graven elementos patrimoniales, rendimientos o gastos en otros territorios, ni pueden crear impuestos que obstaculicen la libre circulación de las personas, mercancías o servicios. Tampoco pueden gravar hechos imponible gravados por el Estado, o de los tributos locales, pero en este último caso sí sobre la misma materia imponible de los tributos locales. También existen límites a la imposición de las CCAA por razón de la competencia constitucional atribuida al Estado y a las CCAA. La ley permite la concurrencia de impuestos autonómicos y locales sobre la misma materia siempre que exista cierta discordancia en el hecho imponible o presupuesto de naturaleza jurídica que determina el nacimiento de la obligación tributaria. En este campo se ha declarado inconstitucional el Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente dado que grava bienes inmuebles igual que el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles. La falta de coincidencia entre los hechos imponibles autonómicos y locales se consigue incorporando el elemento extrafiscal en el hecho imponible del tributo de tal naturaleza, y diseñando otros elementos (sujeto pasivo, base imponible, cuota tributaria), de forma que incorporen el elemento extrafiscal. Así el impuesto extremeño sobre el Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas fue declarado constitucional, aunque grava la titularidad inmobiliaria, porque incorpora a la materia imponible el aspecto extrafiscal de la solidaridad. En las actuales circunstancias de globalización económica la competencia fiscal entre los países promueve la reducción de las cargas fiscales sobre el capital y sobre los beneficios de las empresas, lo que conlleva también reducción de los beneficios fiscales destinados a la promoción. En este marco el legislador debe utilizar más los impuestos extrafiscales para conseguir los fines constitucionales

que ya no se atienden con los impuestos fiscales. La imposición extrafiscal no permite una diferenciación nítida con el derecho sancionador porque no tiene asignada una función medial, sino que está pensada en función de un resultado como la protección del medio ambiente, el fomento del empleo, el derecho a la vivienda digna, etc. Con carácter general la cuantía de la sanción debe ser mayor que el gravamen del impuesto extrafiscal. Pero el criterio esencial para negar el carácter sancionador del impuesto extrafiscal atiende a la estructura jurídica del mismo, que no es sancionador si su hecho imponible no recoge como presupuesto objeto de imposición una conducta antijurídica que conlleve una actuación represiva por parte del legislador, sino que tan solo muestra una función disuasoria de posibles actividades antijurídicas o indemnizatorias.

Salamanca 20 de noviembre de 2014



