

número 115

octubre - diciembre / 2016

Revista Técnica Tributaria



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN: 0214-6010

**© Asociación Española
de Asesores Fiscales**

Claudio Coello, 106 - 6º dcha
28006 - Madrid

Tel.: 915 325 154

Fax: 915 32 3794

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Diseño y maquetación:

M. L. Saura

Impresión:

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel: 917 385 100

Consejo de Redacción

Presidente

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

José Francisco Alfonso Palop
Abogado. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación
de la AEDAF

Director

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.

Diego Martín Abril
Director General de Tributos

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Consejeros

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia
Nacional

Carlos Palao Taboada
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del
Estado en excedencia.
Socio de Garrigues

José Ignacio Ruiz Toledano
Presidente del TEAR de Madrid

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda
del Estado

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

M^a Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario

César García Novoa
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Revista Técnica Tributaria no comparte
necesariamente las opiniones de los
colaboradores expuestas en sus artículos

Sumario

Presentación:

José Francisco Alfonso Palop	7
--	---

Editorial:

Veinte años del Consejo para la Defensa del Contribuyente (II) Antonio Cayón Galiardo	9
--	---

Estudios:

Los impuestos sobre estancias turísticas, catalán y balear, a la luz del derecho constitucional español y del derecho europeo Marcos Iglesias Caridad	31
Versiones y perversiones de los criterios de imposición de costas en lo contencioso-administrativo José Ramón Chaves García	61
El mantenimiento de supuestos de pago de impuesto sobre impuesto Carlos María López Espadafor	93

Jurisprudencia Nacional:

STS de 12/07/2016. Procedimiento de gestión. Interrupción del plazo de caducidad por petición de datos, informes, dictámenes o valoraciones	121
STS de 20/07/2016. Procedimiento tributario. Interrupción de la prescripción por reclamaciones o recursos	123
STS de 18/10/2016. Procedimiento de inspección. Prejudicialidad penal	124
SAN de 11/07/2016. Procedimiento tributario. Publicación del listado de deudores a la Hacienda Pública	126
SAN de 14/07/2016. Procedimiento de inspección. Inicio de actuaciones inspectoras. Nulidad de pleno derecho	127
STSJ de Cataluña 14/03/2016. IS. Aportación de pruebas	129
STSJ de Islas Baleares de 6/07/2016. IP. Medios de prueba. Prueba documental. Datos obtenidos en virtud de un Convenio sobre intercambio de información	130
STSJ de Madrid de 15/06/2016. IIVTNU. Hecho imponible. Inexistencia de incremento de valor de los terrenos	133
STSJ de Madrid de 06/07/2016. IRPF. Exenciones. Prestación por maternidad percibida del INSS	135
STSJ de Valencia de 15/04/2016. IIVTNU. Hecho imponible. Distinción conceptual hecho imponible-base imponible	137
STSJ de Valencia de 1/06/2016. IVA. Deducciones. Caducidad del derecho a la deducción	139

STSJ de Aragón de 20/07/2016. IS. Gastos deducibles. Deducibilidad de los intereses de demora tributarios	141
---	-----

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 15/07/2016. Principio de responsabilidad personal de la pena. IVA. Régimen especial de grupo de entidades	145
RTEAC de 08/09/2016. Cuantificación de la base sobre la que ha de calcularse la sanción en el caso de la conducta prevista en el apartado 6 del artículo 191 de LGT.	147
RTEAC de 08/09/2016. Procedimiento sancionador. Documentación incorporada al expediente electrónico	150
RTEAC de 22/09/2016. IVA. Exenciones. Artículo 20.Uno.22º LIVA, redacción vigente en 2006. Rehabilitación.	153
RTEAC de 29/09/2016. Legitimación para su solicitud en los supuestos de ingresos indebidos realizados por terceros en virtud de una diligencia de embargo de créditos	154
RTEAC de 20/10/2016. Recurso extraordinario de revisión. Documento esencial. Sanción derivada de una liquidación	156
RTEAC de 27/10/2016. Suspensiones. Inadmisión de la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa: impugnación	158
RTEAC de 08/09/2016. IRPF. Arrendamiento de inmueble destinado a vivienda. Reducción en caso de que el arrendatario sea una persona jurídica	161

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 13/07/2016. Procedimiento prejudicial – Artículo 56 TFUE – Libre prestación de servicios – Restricciones	165
STJUE de 28/07/2016. Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 167, 168, 178 a 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 –	170
STJUE de 28/07/2016. IVA – Directiva 2006/112/CE – Validez e interpretación de la Directiva – Servicios prestados por los abogados	174
STJUE de 15/09/2016. Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 178, letra a) – Derecho a deducción	178

Novedades Editoriales	181
--	------------

Presentación

José Francisco Alfonso Palop

Abogado. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación de la AEDAF

Marcos Iglesias Caridad, analiza en su trabajo *Los impuestos sobre estancias turísticas, catalán y balear, a la luz del derecho constitucional español y del derecho europeo*, los impuestos, catalán y balear, sobre estancias turísticas a la luz del marco constitucional español sobre el poder tributario de las Comunidades Autónomas, y de la normativa europea.

José Ramón Chaves García, nos presenta el trabajo *Versiones y perversiones de los criterios de imposición de costas en lo contencioso-administrativo*, en el que se aborda el criterio del vencimiento en las costas en el ámbito contencioso-administrativo, implantado por la Ley 37/2011, de 10 de Octubre. En él se pretende exponer el escenario legal, y los derroteros procesales de la figura junto a las posibles interpretaciones o propuestas pragmáticas para reorientarlo hacia mayores garantías de la tutela judicial efectiva.

En el tercero de los estudios, *El mantenimiento de supuestos de pago de impuesto sobre impuesto*, **José M^a López Espadafor** estudia hasta qué punto resulta acorde con los principios materiales de justicia tributaria la aplicación del tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor añadido a las cuotas de otros impuestos. Se trata de un problema no puramente interno, sino provocado por la armonización fiscal en la Unión Europea.



Veinte años del Consejo para la Defensa del Contribuyente (II)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

2. La situación actual del Consejo
 - 2.6. Las resoluciones o acuerdos
 - 2.6.1. Contenido y clases
 - 2.6.2. Competencia y notificación
 - 2.6.3. Naturaleza y efectos
 - 2.7. La posición del Consejo en la estructura general del Estado
 - 2.7.1. Su posición en la Administración Tributaria
 - 2.7.2. Su relación funcional con el Defensor del Pueblo
3. Otros defensores del contribuyente
 - 3.1. En el plano del Derecho Comparado
 - 3.2. Los defensores autonómicos y locales
4. Una perspectiva hacia el futuro
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. Mayor autonomía funcional
 - 4.3. La distribución interna de sus funciones
 - 4.4. La eficacia de los acuerdos del consejo
 - 4.5. El contenido de la Memoria Anual
 - 4.6. La información al contribuyente sobre el procedimiento ante el Consejo
 - 4.7. La fase instructora del procedimiento seguido ante el Consejo

2. La situación actual del consejo

2.6. Las resoluciones o acuerdos

La forma en la que termina normalmente el procedimiento seguido ante el Consejo es la emisión de un acuerdo o resolución, sea del Pleno o sea de la Comisión, que será notificado al contribuyente que ostente la posición de interesado.

Dado que estos acuerdos desvelan muchos aspectos de la verdadera función y naturaleza del Consejo, los examinaremos con algún detenimiento.

2.6.1. Contenido y clases

Los Acuerdos no tienen un contenido prefijado en las normas, y dados sus efectos carecen de una estructura semejante a la de un acto o resolución administrativa ya que no necesariamente han de contener una motivación –en la que se haga una exposición de los hechos determinantes de la resolución y una mención a las normas que resulten de aplicación– y una parte dispositiva o resolutoria donde se contenga la conclusión alcanzada. No obstante, suelen ajustarse a esta estructura ya que se trata de un modelo casi necesario en todo acto en el que se proceda a una aplicación del derecho. Quizá por ello no ha sido necesario que se adopte por la Comisión permanente un acuerdo mediante el que se fije una estructura homogénea que debería ser respetada por los ponentes, posibilidad prevista en el artículo 24 de su normativa interna.

Por otra parte, consideramos necesario que se observe esta práctica por cuanto el examen de un acuerdo, desprovisto del conocimiento de los hechos que lo motivan, impide conocer con exactitud su adecuación a la Ley, su alcance o las posibilidades de utilización en casos similares, etc.

Teniendo en cuenta los posibles contenidos de los Acuerdos del Consejo, podríamos diferenciar:

- Acuerdos dirigidos al contribuyente en los que el Consejo le manifiesta que no puede dar satisfacción a la petición contenida en la queja o sugerencia, por cuanto no se aprecian defectos en el actuar de la Administración o porque no existen razones para recomendar la adopción de las medidas que se proponen por el contribuyente. En ellos se proporciona al interesado una explicación del funcionamiento administrativo o del contenido de las normas aplicables de los que se concluye que la Administración ha actuado de forma que no se le ha de dirigir reproche alguno
- Acuerdos en los que se aprecian defectos cuya subsanación o corrección se va a recomendar a la Administración competente. Normalmente el acuerdo versará sobre cambios en las normas vigentes o en los criterios empleados en su interpretación, así como en otros aspectos del funcionamiento de la Administración
- Acuerdos que recomiendan la revisión de oficio del acto que motiva la queja, dado que el Consejo ha apreciado la existencia de vicios de legalidad de tal gravedad que justificarían su revisión, o bien errores de hecho que exigen su rectificación.

Ahora bien, estos contenidos no determinan el procedimiento que ha de seguirse en cada caso tras su adopción, cuestión que veremos posteriormente.

2.6.2. Competencia y notificación

La competencia la aprecia de oficio el propio Consejo, sin que exista un control externo sobre estas decisiones, aunque no faltan dependencias de la Administración que, en las contestaciones a las quejas, argumentan sobre la falta de competencia del Consejo para la adopción de cualquier acuerdo efectivo relacionado con las actuaciones que, precisamente ellos, han desarrollado. Naturalmente este tipo de apreciaciones no deberían producirse.

Una vez decidida la propia competencia para adoptar el acuerdo de que se trate, tiene lugar el procedimiento que anteriormente hemos descrito –designación de ponente, etc.– hasta llegar a la Comisión permanente donde se adopta una primera resolución. Dependiendo del contenido de la misma la decisión final puede corresponder al Pleno o a la Comisión permanente. Normalmente han de adoptarse por el Pleno aquellos acuerdos cuyo contenido consista en la corrección de prácticas administrativas u otros defectos no causantes de la invalidez de las actuaciones, pero serán en todo caso competencia del Pleno aquellos acuerdos en los que se inste a la Administración la revisión del acto causante de la queja. Los restantes acuerdos competen a la Comisión, salvo los que correspondan a la Unidad Operativa a los que hemos hecho anteriormente referencia. Normalmente asuntos que versan sobre la tramitación del procedimiento.

Es importante destacar que, además de este reparto de competencias, en cualquiera de los casos en los que ha de resolver el Pleno o la Comisión, la competencia se extiende a motivos distintos de los invocados por el contribuyente en su queja siempre que se hayan puesto de relieve en la misma o a lo largo de su tramitación. Esta extensión de la competencia, acorde con la naturaleza del Consejo, tiene un importante efecto positivo y casi necesario pues en muchas ocasiones el contribuyente que va a presentar una queja desconoce con precisión dónde o cuándo se han producido defectos en las actuaciones administrativas, de forma que, si el Consejo no pudiera abordar cuestiones distintas de aquéllas que se hubieran identificado por el contribuyente como objeto de sus quejas, se produciría una consolidación de aquellos defectos.

Las decisiones se toman, según disposición reglamentaria, por mayoría de los vocales pertenecientes al Pleno o a la Comisión, si bien, en el funcionamiento diario, no se acude a la votación ya que el contenido de las resoluciones se conforma y decide de común acuerdo entre sus miembros.

A este efecto hemos de recordar el número de vocales es par; que tienen igual representación quienes son vocales externos a la propia Administración que quienes están en el Consejo por razón del cargo que ostentan dentro de la Administración tributaria; y que el Presidente carece de voto de calidad. Es decir, en muchas ocasiones el resultado de las votaciones podría conducir a situaciones sin salida.

Una vez adoptado un acuerdo, ha de notificarse al interesado y a la dependencia causante de la queja, si bien hemos de recordar que, cuando es la Comisión la que considera que una actuación adolece de tales defectos de legalidad que la decisión ha de adoptarla el Pleno, o que por cualquier otra causa también ha de ser tomada en el Pleno, entonces se remite el expediente a este otro órgano al efecto de que dicte la resolución que corresponda.

La validez de las notificaciones se ha de juzgar de acuerdo con las disposiciones de la LGT y de la LPAC, si bien, la Unidad Operativa cuenta con los medios de que dispone la AEAT para llevarlas a cabo.

2.6.3. Naturaleza y efectos

Las normas reguladoras de la institución se refieren a esta materia diciéndonos exclusivamente lo que no son los acuerdos del Consejo, ya que, como veremos, no es sencillo calificarlos de forma unitaria pues no solo se adoptan y aprueban acuerdos, sugerencias e informes, sino que el contenido de los acuerdos puede ser bien distinto, influyendo en su naturaleza.

Para examinar el tema comenzaremos por señalar que el artículo 7 del Reglamento, hace hincapié en el tema de alejar el Consejo de cualquier relación con la potestad revisora de la Administración. Concretamente nos dice:

“3. Las quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tendrán, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición suspenderá la tramitación del procedimiento ni interrumpirá los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.

Las quejas y sugerencias no condicionan, en modo alguno, el ejercicio de las restantes acciones o derechos que, de conformidad con la normativa reguladora de cada procedimiento, puedan ejercitar los que figuren en él como interesados”.

Y en la misma disposición se pronuncia sobre la no impugnabilidad de dichos acuerdos:

“Las contestaciones y demás actos producidos por el Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas por lo que no son susceptibles de recurso alguno, administrativo o jurisdiccional”.

Es decir, según su normativa reguladora, los acuerdos –es evidente que no se refiere a los informes o propuestas– deben calificarse teniendo en cuenta que no son encasillables en tres apartados:

a. *No tienen, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo.*

Por este motivo no condicionan el ejercicio de otras acciones o derechos que puedan ejercitar los interesados sino que son compatibles con ellos. Debido a lo cual no es infrecuente que se susciten dudas acerca de la calificación que deba atribuirse a un determinado escrito presentado por un contribuyente, a cuyo efecto, se ha dispuesto que, salvo cuando el interesado se acoja de forma expresa a otro procedimiento y siempre que se trate de quejas o sugerencias, se presume que tales actuaciones de los particulares deben tramitarse ante el Consejo y siguiendo el procedimiento fijado para las quejas o sugerencias. Solución de la que discrepamos pues la calificación debería hacerse siempre a favor del derecho fundamental –la tutela judicial efectiva que, es sabido, requiere el agotamiento previo de la vía administrativa– considerándolo como un recurso o reclamación pues de esta forma se impide que transcurran los plazos preclusivos que convertirían una acción posterior en extemporánea. O también comunicar ambas posibilidades al interesado a fin de que pueda optar entre ellas (en este caso debería disponerse que tal situación suspende los plazos propios de la interposición de cualquier recurso).

Por otra parte, si bien estamos de acuerdo en que el Consejo no es un órgano de resolución de conflictos en el sentido en el que se entiende esta función, bien sea de manera tradicional –jueces y vías revisoras–,

bien sea cuando actualmente se hace mención a órganos arbitrales, etc. (Véase Begoña SESMA SÁNCHEZ. *La tutela judicial en el ámbito tributario* Diario La Ley, Nº 8304, Sección Tribuna, 6 de Mayo de 2014), ni posiblemente su existencia los reduce de facto, tampoco cabe duda de que en los conflictos entre la Administración y los contribuyentes, el Consejo puede jugar una función atemperadora y de acercamiento de posiciones o de explicación de los motivos de cada uno; añadiendo a ello la opinión de un órgano imparcial que puede incluso llegar a apreciar vicios de legalidad de los actos administrativos y proponer su expulsión del mundo del Derecho.

- b. *Los Acuerdos del Consejo (el RD los denomina "contestaciones y demás actos producidos por el Consejo") no son susceptibles de recurso alguno, ni administrativo ni jurisdiccional.*

Ello sencillamente porque no son expresión de ninguna de las potestades aplicativas del tributo ni sancionadora ni revisora. Es decir, no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas.

- c. *Sus actuaciones no afectan, en principio, al procedimiento en el que se generó la queja o sugerencia.*

De una parte, la "interposición" de una queja no suspende la tramitación del procedimiento afectado. Ni esa actuaciones o las posteriores interrumpen los plazos establecidos para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.

En resumen, las actuaciones del Consejo quedan aisladas del ordenamiento pues las normas que lo regulan procuran privarlas de todo tipo de efectos sobre los procedimientos específicamente tributarios e impiden que a consecuencia de ellas puedan reabrirse plazos de impugnación de los actos dictados en aquellos. Esta situación, sobre la que volveremos posteriormente, no es posible lograrla plenamente pues hay alguna decisión del Consejo que ha de ser recurrible en todo caso: v.g. la calificación y subsiguiente tramitación de un escrito como queja, cuando supone la pérdida del derecho a reclamar por el transcurso de los plazos, ha de ser necesariamente un acto revisable, pues efectivamente crea situaciones jurídicas individualizadas que lo exigen. De alguna manera, la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda, viene a exigir al Consejo una correcta calificación de los escritos que se le dirijan, pues ordena que se inadmitan cuando se pretendan tramitar recursos, reclamaciones o acciones distintas a la quejas o sugerencias, así como denuncias (ex artículo 114 LGT) "**sin perjuicio del traslado de los escritos a los servicios competentes**".

Respecto de los Informes que pueda elaborar el Consejo, es evidente que solo tienen el valor de ser un argumento de autoridad pues no pueden tener eficacia ni siquiera interpretativa, salvo que la Administración o la norma se remita a ellos para justificar su contenido en la correspondiente motivación.

Si adoptamos una posición muy formal, diremos que los informes se calificarían como internos, no vinculantes ni preceptivos, y que, por ello, serían incluíbles entre los que se contemplan en el artículo 70.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas:

"No formará parte del expediente administrativo la información que tenga carácter auxiliar o de apoyo, como la contenida en aplicaciones, ficheros y bases de datos informáticas, notas, borradores, opiniones, resúmenes, comunicaciones e informes internos o entre órganos o entidades administrativas, así como los juicios de

valor emitidos por las Administraciones Públicas, salvo que se trate de informes, preceptivos y facultativos, solicitados antes de la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento."

Es más, dado que estos acuerdos o informes, en principio, carecen de toda eficacia jurídica directa e inmediata – después volveremos sobre este extremo– es dudosa incluso su calificación como "derecho blando", pues tampoco son objeto de publicación por algún medio, limitándose su difusión a la inclusión en las Memorias anuales de aquellos Informes que se hubiesen elaborado con el objeto de remitir al Secretario de Estado la opinión fundada del Consejo sobre alguna materia de especial interés o trascendencia.

Ahora bien, sería equivocado llegar a la conclusión de la total ineficacia de los acuerdos del Consejo pues, según los casos, sí tienen efectos y no son despreciables.

En primer lugar, y en la sola dimensión del propio contribuyente presentador de la queja, no debe negarse que si obtiene una resolución del Consejo favorable a sus intereses (v.g. propuesta de revocación de las actuaciones causantes de la queja, la formulación de una sugerencia o de una interpretación normativa acorde con lo sostenido por el interesado, etc.), dicho acuerdo puede ser alegado ante los tribunales o en vía de reclamación administrativa pues, sea o no aceptado este criterio en la sentencia, lo cierto es que demuestra que el contribuyente ha actuado respaldado por argumentos de autoridad, pues tal es el reconocimiento mínimo que ha de darse a este órgano, y tal respaldo debería tener cierta eficacia (v.g. en materia de responsabilidad en caso de infracción tributaria).

Por otra parte, y más allá de los efectos sobre el presentador de la queja, hemos de recordar que el Consejo es también un instrumento de reflexión para la propia Administración y de conocimiento de la forma en que las normas y las actuaciones administrativas son contempladas por los ciudadanos. Y, de cara a los contribuyentes, es una fuente de información y de asistencia que muchas veces no se encuentran en sus relaciones con los órganos que se encargan de la gestión y aplicación del sistema tributario. Ello resulta especialmente relevante respecto de ciudadanos que hacen frente a situaciones conflictivas de escasa cuantía económica que nunca accederán a los tribunales, o para aquellos de reducida capacidad económica que reclaman algún medio de tutela de sus derechos en sus relaciones con la Administración en la aplicación de un conjunto de normas de difícil conocimiento y comprensión, o en casos en los que se tutelan intereses difusos cuya protección no se percibe como necesaria en un solo caso concreto y aislado, sino que se manifiesta cuando desvelamos su importancia en razón del número de ciudadanos afectados o por razón de su incidencia en un determinado sector de la población (falta de transparencia, actuaciones sin procurar que su coste sea mínimo para el contribuyente, dotar de mayor rapidez en las actuaciones, etc.). En definitiva, no se olvide que el derecho tributario es un derecho de masas y de actos en masa cuya aplicación puede desvelar situaciones de imposible previsión anticipada.

Finalmente, advertir contra la opinión de algunos especialistas que valoran la eficacia total del Consejo en función del número de revocaciones pedidas por el mismo y que se han aceptado en cada año por la Administración, pues este no es sino un indicio más de los efectos y resultados logrados por la institución. Así, en la Memoria del año 2014, se puede leer:

"En lo que respecta a la eficacia del Consejo en la solución de los asuntos contenidos en las quejas recibidas, hemos de reiterar que las cifras que aparecen en las estadísticas reflejando el número de "revocaciones" propuestas a la Administración (de un total de 6 revocaciones, solo 2 fueron aceptadas, estando una pendiente de resolver) no son un reflejo fiel de la eficacia del Consejo pues, como venimos reiterado desde hace ya muchos años, las discrepancias entre las administraciones y los contribuyentes que se resuelven al tiempo de suscitarse

la queja se estima que es elevado, sin que se pueda cuantificar el número de casos en los que no llega a presentarse la queja por ser suficiente el mero anuncio de la misma.

Al efecto de respaldar con alguna cifra afirmaciones como las que acabamos de exponer, hemos efectuado personalmente, durante el año 2014, un seguimiento de los asuntos que se han resuelto de forma favorable a las pretensiones del contribuyente durante la tramitación de sus disconformidades y antes de que el Consejo, actuando en Comisión permanente, se pronunciase sobre la queja. El resultado de este seguimiento es que, de las aproximadamente 450 quejas que se han examinado dentro del procedimiento establecido para las "disconformidades", en torno al 8 % han encontrado una solución favorable a la petición del contribuyente, no haciéndose precisa la adopción de un acuerdo sobre el fondo del asunto por parte del Consejo...

Por otra parte, la Memoria que ahora presentamos recoge también los Informes y Propuestas, elaboradas y aprobadas por el Consejo que se han remitido a la Secretaría de Estado, concernientes a las funciones y actividades de los distintos Servicios de la Administración que caen en nuestro ámbito de competencias".

Y, para concluir con el examen de los Acuerdos del Consejo, señalaremos que aquéllos que se adoptan por el Pleno y que conllevan una propuesta de revisión del acto o actuaciones que motivaron la queja, son objeto de respuesta por parte de la Administración en la que se comunica si ha sido aceptada o, en otro caso, se detallan los motivos de su rechazo. Estas respuestas son remitidas por el Consejo al contribuyente, aunque en muchas ocasiones ya sea conocedor de las mismas por ser el destinatario de las actuaciones desarrolladas para revisar el acto.

2.7. La posición del Consejo en la estructura general del Estado

Dado que el Consejo es un órgano inserto en el Ministerio de Hacienda, interesa mencionar cuál sea la posición que ostenta dentro de la Administración Tributaria; ahora bien, dadas sus funciones es importante también destacar su relación con otras instituciones que tienen encomendadas competencias paralelas, muy especialmente con el Defensor del Pueblo.

2.7.1. Su posición en la Administración Tributaria

El Consejo se sitúa, según vimos anteriormente en el seno del Ministerio de Hacienda, bajo las competencias de la Secretaría de Estado de Hacienda (SEH) y junto a otros servicios sea estos centralizados (Dirección General de Tributos; Tribunales Económico-Administrativos; DG de Catastro, etc.) o dotados de autonomía administrativa (Agencia Estatal de Administración Tributaria). Recuérdese que sus vocales son nombrados directa o indirectamente por la SEH y, los funcionarios que prestan sus servicios en las distintas dependencias o unidades adscritas al Consejo, pertenecen al Ministerio o a la propia AEAT.

Esta posición hace que las relaciones del Consejo con los restantes órganos del Estado (Ministerios, etc.) o con otros poderes del Estado (v.g. Tribunales) se lleve a cabo generalmente a través de la SEH, aunque existan relaciones en las que el Consejo actúa con autonomía. Por otra parte, la SEH es la garante de la independencia del Consejo debiendo ser informada de cualquier hecho que pudiera afectarla.

Lo anterior no afecta a la independencia con que la institución desarrolla sus funciones, de forma que, hoy puede decirse que, en los veinte años de funcionamiento del Consejo, esta institución se ha consolidado en el seno de la Administración tributaria, siendo claramente perceptible la mejora en estas relaciones pues se ha generalizado la

idea de que se trata de un órgano propio, no ajeno, con una función que no sustituye a ninguna otra, pero que las complementa y que puede contribuir a que los servicios al contribuyente de presten con mayor calidad o a que las normas tributarias y las actuaciones de aplicación de los tributos sean reexaminadas por la propia Administración contando con la perspectiva que aporta el propio contribuyente y los vocales que se integran en el Pleno o en la Comisión. Esta independencia ha hecho que los contribuyentes hayan aceptado que la vía que les ofrece el Consejo es utilizable no solo para plantear quejas referidas al funcionamiento de los servicios, sino sobre cualquier otra cuestión relativa a la calificación jurídica de unos hechos o a la interpretación de las normas que les estén siendo aplicadas.

De otra parte, las funciones y tareas desarrolladas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente están íntimamente relacionadas, por imperativo legal, con los procedimientos y actuaciones realizadas por la Inspección de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda y, dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con las funciones del Servicio de Auditoría Interna.

Respecto del Servicio de Auditoría Interna y en la perspectiva orgánica, la Unidad Operativa y, consiguientemente, las unidades de tramitación (central y regionales) que están bajo la dependencia del Consejo y que se encargan del estudio, investigación e impulso en la resolución de las quejas, reclamaciones y sugerencias, se encuadra administrativamente dentro de dicho Servicio, estando en la actualidad desempeñada la jefatura de la Unidad Operativa por el titular de una de las Inspecciones de los Servicios. (Exposición de motivos de la Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria -Coordinador de la Unidad Operativa- sobre organización y normas de funcionamiento interno de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente y de los demás órganos y servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias).

Respecto del Servicio de Auditoría Interna de la AEAT y en un plano funcional, el Consejo tiene una importante utilidad, ya que el primero es un órgano especializado de control interno, que tiene la misión de evaluar el sistema de control interno mediante la realización de inspecciones de servicios y auditorías a los órganos centrales y territoriales de la Agencia. Y es precisamente en estas actuaciones de inspección en donde el libro de quejas (correspondiente a las presentadas al Consejo) que han de llevar obligatoriamente las dependencias de la Administración, resulta de primera utilidad.

Ahora bien, el aprovechamiento de la información perteneciente al Consejo por parte del Servicio de Auditoría Interna no significa que haya reciprocidad, pues en aquéllos asuntos en los que pudiera ser relevante para el Consejo conocer las medidas finalmente adoptadas –v.g. Asuntos en los que se ha desvelado un funcionamiento irregular causado por un determinado funcionario-, esta información permanece reservada. Es decir, el Consejo solo puede acceder a los datos del funcionamiento de la AEAT que son públicos, como son los contenidos en las Memorias anuales de la AEAT.

2.7.2. Su relación funcional con el Defensor del Pueblo

Más complejas son las relaciones que existen entre el Consejo y el Defensor del Pueblo, siendo el caso que encontramos una gran similitud en los asuntos que se tramitan por ambas instituciones. Esta relación es evidente a pesar de las importantes diferencias que existen entre ambas instituciones (competencias, posición institucional, facultades, etc.), pues siempre habrá un cierto solapamiento entre el Defensor del Pueblo y el Consejo al resolver éste último quejas en las que están implicados derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional (v.g.

supuestos de nulidad absoluta), así como aquellas otras que afectan al funcionamiento material de los servicios. Ahora bien las diferencias son tantas que no es cierto lo que se ha afirmado cuando se dice que el defensor del contribuyente podía haber nacido como órgano específico dependiente del Defensor del Pueblo o ser sustituido por un reforzamiento de los servicios de éste especializados en cuestiones fiscales.

En efecto, el Defensor del Pueblo es un órgano unipersonal, **elegido por el Congreso de los Diputados y el Senado, para un mandato limitado a cinco años**, al que se atribuyen facultades como la de **intervenir de oficio** en los casos que lleguen a su conocimiento, aunque no se haya presentado queja sobre ellos, y realizar en determinados supuestos actuaciones in situ, teniendo competencia, en principio, sobre la totalidad de Administraciones públicas. Ahora bien, a pesar de lo anterior, como decíamos, la similitud de los asuntos que entran en la competencia de ambos es tan evidente que el propio Real Decreto, regulador del Consejo para la Defensa del Contribuyente ordena: *“Artículo 3º (... 2. Las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Administración Tributaria del Estado respecto de las actuaciones a las que se refiere el artículo 7.1, una vez contestadas por los órganos competentes, serán remitidas al Consejo para la Defensa del Contribuyente para su conocimiento.”*

Esta disposición entendemos que no debe ser un mero instrumento de información sino que, antes bien, el Consejo debiera verse estimulado a prestar un umbral mínimo de protección al contribuyente nunca inferior a que se fije por parte del Defensor del Pueblo, y ello no por una innecesaria competición entre ambos, sino por la especial sensibilidad que debiera mostrar el primero, particularmente a la hora de ofrecer alternativas para solucionar los problemas deducidos de las quejas dada su inmediatez y proximidad a los mismos y a los propios órganos administrativos que las originan.

Por otra parte debe resaltarse la coincidencia en las materias objeto de quejas y de sugerencias que se remiten por los contribuyentes a ambas instituciones. Así, examinadas las últimas Memorias del Defensor del Pueblo, en la parte que afecta a la Administración tributaria estatal, encontramos que la mayoría se concita en unas mismas áreas de administración y se fundamentan en una argumentación semejante. Por poner como ejemplo la Memoria del año 2014, y dejando a un lado el permanente descontento que expresan los contribuyentes sobre el cumplimiento de los plazos por parte de la Administración, pues consideran que el legislador no ha sido realista con la capacidad administrativa para resolver en el tiempo previsto, destacaremos el número de quejas que en las que los contribuyentes manifiestan su rechazo a las sanciones que se les imponen cuando sus declaraciones fiscales fueron confeccionadas por el propio personal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), o siguiendo sus indicaciones (el contribuyente se resiste a aceptar las reiteradas explicaciones por parte del Consejo acerca de la naturaleza de servicio de ayuda al contribuyente y de que su funcionamiento no altera la responsabilidad del ciudadano de velar por la corrección de los datos que se contienen en sus declaraciones tributarias). Otro tanto cabe decir respecto de la obligatoriedad de relacionarse telemáticamente con la Administración, pues se exige a los contribuyentes disponer de un ordenador y una conexión a internet, siendo que muchos ciudadanos no disponen de estos medios ni tampoco de los conocimientos suficientes para utilizarlos, y sin que los medios dispuestos por la Administración para reducir este efecto sean percibidos como suficientes por parte de los obligados tributarios.

Y, como última mención de estas evidentes coincidencias, indicaremos que, en el ámbito de las actuaciones de los servicios del Catastro, son materia frecuentemente reflejada en las quejas las discrepancias entre los datos que figuran en este registro con los que aparecen en otras bases de datos, principalmente en el Registro de la Propiedad, siendo el objeto perseguido por los contribuyentes en sus quejas que se modifiquen estos datos e incluso las titularidades inscritas. Estas pretensiones, es sabido, conducen, en el primer caso, a nuevos motivos

de queja por el retraso en la resolución de los procedimientos de subsanación de discrepancias –procedimiento escasamente comprendido por los interesados- y, en cuanto a las peticiones de cambios en la titularidad, a un buen número de remisiones a la competencia de la jurisdicción, por exigirse que este tipo de conflictos sean resueltos en el ámbito judicial.

Por otra parte, al margen de esta coincidencia en determinados temas, cuya selección se produciría por el volumen de quejas que suscitan y porque todos los años coinciden en sus argumentos y materias, cada año aparecen cuestiones muy concretas que aglutinan un buen número de quejas para no volver a aparecer nunca más, versando sobre cuestiones que también se han dirigido simultáneamente al Consejo y al Defensor. Lo que demuestra que la conexión entre ambas instituciones es importante y así es apreciada por los ciudadanos quienes esperan una respuesta satisfactoria de parte de alguna de estas instituciones.

Ahora bien, esta conexión no se debe entender en el sentido de que la labor de un órgano deba o pueda ser sustituido por la del otro, sino en el sentido de que ambas se complementan pues el número de quejas que se dirigen a ambos no deja de crecer año tras año, haciéndolo además de forma sorprendente.

3. Otros defensores del contribuyente

La Administración estatal tributaria española no ha sido ni la única ni la primera en dotarse de un “ombudsman”. Antes bien, podemos decir que, si bien lo hizo tempranamente, se pudo ya contar con la experiencia de otros países semejantes al nuestro, aunque finalmente se optó por seguir un modelo tan peculiar que no ha servido de guía a aquellos otros que se implantarían sucesiva y posteriormente y tanto en otros Estados, como dentro de nuestro modelo de administración descentralizada (Comunidades autónomas y entes locales).

3.1. En el plano del Derecho Comparado

Sin la pretensión de recorrer el camino que han seguido otros Estados en este ámbito, pues la experiencia ha debido ser considerada como muy beneficiosa por muchas Administraciones tributarias, no debemos omitir en este momento la creación en los EEUU de la figura del Defensor del Contribuyente, seguida prontamente en Italia con una institución semejante es su esencia pero diferente en sus perfiles y funcionamiento. Ambas instituciones han sido estudiadas por Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés (El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.- Documentos del IEF.- 2001). Se trata en ambos casos de un órgano de carácter unipersonal, con importantes facultades y relevancia institucional, en comparación con el caso español, que enlazan sus competencias con las de control que sobre los Ejecutivos tienen los legisladores en esos dos Países, a quienes rinden memoria de sus actividades, debiendo también destacarse que están dotados de importantes potestades de cara a la efectividad individualizada de los derechos del contribuyente que tratan de tutelar.

Quizá porque se les ha dotado de estos medios es por lo que han visto crecer sus actuaciones y han logrado mejoras relevantes en sus respectivos ordenamientos tributarios en lo que afecta a las garantías que han de ser atendidas. Así, en el caso de los EEUU ya rige la Carta de Derechos para los contribuyentes en la que se ha previsto el derecho de los contribuyentes a llamar en su favor a un abogado a través de los defensores del contribuyente; a proponer un plan de pagos que sea razonable, el derecho de estar informado, a recibir un servicio de calidad, a la presentación de alegaciones, la resolución expresa, a la privacidad y a la confidencialidad, etc. En lo que respecta a Italia, el “*Garante del contribuente*” creado por la Ley 212/2000, de 27 de julio, -“Estatuto de los derechos del contribuyente”- no es

una figura única para toda Italia, pues se trata de órganos colegiados formados por varios componentes de distinta procedencia, con sede en cada una de las regiones italianas que han de hacer efectivos los derechos y garantías incluidos en los textos jurídicos a fin de que no queden en meras declaraciones de principios. A diferencia del caso de los EEUU, estos órganos no tienen potestades administrativas salvo la de impulsar procedimientos de revisión de los actos dictados por la Administración, pero colaboran con los poderes del Estado, ejercitando sus funciones con imparcialidad e independencia y dirigiendo a la Administración recomendaciones con el fin de velar por los derechos de asistencia y por la mejor organización de los servicios, incluidos le información. Finalmente el Ministro de Hacienda informa a las Comisiones Parlamentarias sobre la labor realizada por el Garante del contribuyente así como sobre las medidas adoptadas como consecuencia de sus recomendaciones.

Por su parte, cabe señalar que el diseño del Defensor del Contribuyente seguido en los EEUU ha sido el que se ha expandido a otros países, con mayores o menores matices. Es el caso de Canadá, en donde se sigue el modelo unipersonal en el cual se designa a una persona de prestigio y con larga experiencia profesional con el fin de presidir una organización que tiene como tarea la de asegurar la transparencia, la responsabilidad y un tratamiento equitativo a los ciudadanos por parte de la "Agencia de Rentas", actuando para ello con independencia, imparcialidad, equidad y confidencialidad. Sus actividades se reflejan en informes, notas de advertencia, comunicaciones al ministro, y en la Memoria anual en donde se deja constancia de los conflictos atendidos, de las medidas adoptadas, y de los criterios del propio Defensor.

También en América ha sido México el país que ha introducido en su organización estatal esta figura –Procuraduría para la Defensa del Contribuyente (PRODECON)- atribuyéndole el mayor realce en comparación con cualquier otro Estado, pues tiene un rango de institución cuasi constitucional, pudiéndose comparar en cuanto a sus diseño y funciones a la Fiscalía General (Véase Carmen Leticia Jasso Ramírez y María Angélica Nava Rodríguez. Derechos del contribuyente en México. IEF. DOC. N° 16/2016). Dotada de plena autonomía, que alcanza incluso al ámbito presupuestario y organizativo, la Procuraduría, a cuyo frente se sitúa el Procurador, dispone de importantes medios, necesarios, por otra parte, para el desempeño de las muchas funciones que tiene atribuidas. Por supuesto que entre estas se encuentran las de atender las quejas y sugerencias de los contribuyentes, elevar informes a la Administración, informar por medio de una Memoria de sus actuaciones, etc. pero siendo de destacar la posibilidad, que singulariza el ejemplo de México, de llegar a impugnar los actos de la Administración en determinados supuestos así como la potestad de imponer sanciones a los funcionarios que incumplan su deber de colaboración con la Procuraduría.

Distinto al caso de México y más próximo al modelo español, Perú ha creado la Oficina de Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de la SUNAT. Órgano directamente dependiente de la Superintendencia Nacional, se encarga de atender las quejas y sugerencias de los contribuyentes, siendo también de su competencia la mejora de la calidad de servicios a cargo de los distintos órganos de la Administración. Para realizar estas tareas dispone de competencias para reclamar la información que considere necesaria para atender las quejas, realizar el seguimiento de las medidas adoptadas a consecuencia de su intervención, así como promover la mejora en la calidad de los servicios comunicando sus criterios a la Alta Dirección y al SUNAT.

Por otra parte Colombia ha creado la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, siguiendo un modelo semejante al de Perú. Y Puerto Rico, bajo la denominación de Procurador del Contribuyente, ha constituido una Oficina responsable de velar por los derechos del contribuyente (recogidos en una Carta de Derechos del Contribuyente), promoviendo la solución de aquellas quejas que no se puedan resolver a través de los trámites ordinarios del Departamento de Hacienda y pudiendo emitir Órdenes de Ayuda al Contribuyente si considera que

está sufriendo un daño irreparable a consecuencia de alguna violación a las disposiciones de la Carta de Derechos del Contribuyente.

En resumen, existe un movimiento –se le puede calificar así– que ha llegado incluso a la Unión Europea, donde, desde 2012, ha tomado cuerpo la preocupación por la protección de los contribuyentes en Europa, protección que, de cara al futuro y a juicio de algunos autores, pasaría por la uniformización de las legislaciones, de conformidad con los standards establecidos en el derecho tributario europeo, a cuyo efecto serían instrumentos eficaces una carta o estatuto de los derechos del contribuyente y un defensor del pueblo en materia tributaria.

Dado que estamos lejos de una posible materialización de ambos objetivos, nos limitaremos a señalar este inicial planteamiento.

3.2. Los defensores autonómicos y locales

En el ámbito autonómico y local español se han creado algunas figuras semejantes al Consejo en cuanto a sus cometidos, si bien son enteramente distintos en todo lo demás, siendo además destacable el hecho de que no existe ningún vínculo o conexión entre ellos y el Consejo que permitiera deducir la existencia de prácticas o defectos generalizados en el comportamiento de las Administraciones tributarias. (Véase SOLER ROCH, M.T., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., SERRANO ANTÓN, FERNANDO: “Los Defensores del Contribuyente”. Fundación Coloquio Jurídico Europeo. 2010.”

Ejemplos de estas instituciones a nivel autonómico son el Defensor del Contribuyente de la Comunidad de Madrid, creado por Decreto 22/1999, de 11 de febrero, como órgano unipersonal de estudio y formulación de propuestas de resolución de las quejas formuladas por los contribuyentes en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid; el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León, creado por Decreto 98/2004, de 2 de septiembre o la Oficina para la Defensa del Contribuyente de la Junta de Andalucía, creado por el Decreto 31/2013, de 26 de febrero, por el que se regula la Oficina para la Defensa del Contribuyente y el Régimen Jurídico de las quejas y sugerencias que se formulen en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía.

Aunque con estructuras y grados de independencia muy distintos, las funciones prácticamente son comunes, consistiendo, en lo esencial en recibir las quejas relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria; recibir sugerencias relativas a la mejora de la calidad de los servicios, a la simplificación de trámites administrativos, etc.; elaborar propuestas e informes relacionados con lo anterior, Y elaborar una memoria anual en la que quede reflejado el resumen de sus actuaciones y propuestas.

En el ámbito local la creación de figuras semejantes a las examinadas se contempló en relación con las “grandes ciudades”, que es donde existe un mayor riesgo de distanciamiento entre ciudadanos y gobernantes, y para hacer efectiva la participación ciudadana mediante la posibilidad de presentar quejas, reclamaciones o sugerencias sobre el funcionamiento de la Administración, en la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, si bien, en el ámbito tributario bajo la dependencia de la Comisión especial de Sugerencias y Reclamaciones, a la que rinde cuentas y a la que dirige su Memoria Anual.

Ha de destacarse por su importancia el caso del Ayuntamiento de Madrid, donde se creó la Oficina del Defensor del Contribuyente si bien, en el año 2012, fue modificada profundamente pasando a denominarse Oficina de

Sugerencias y Reclamaciones y de Atención al Contribuyente, con rango de Subdirección General y dependiendo de la Dirección General de Calidad y Atención al Ciudadano y aunando en sus competencias la gestión de todas las sugerencias y reclamaciones con independencia de su carácter.

Tras esta visión rápida de la situación actual, podemos decir que este tipo de instituciones no ha tenido la misma proliferación en el ámbito tributario que en otros aspectos, destacándose además su casi generalizada configuración como un órgano de carácter interno plenamente dependiente de la propia Administración a la que, en principio, debería “controlar”, por lo que su creación no ha contado con apoyos fuera de la propia Administración –ya que no se espera mucho de ellos- ni dentro de la misma, por entender que poco aportaría a los mecanismos ya existentes que cumplen funciones semejantes.

4. Una perspectiva hacia el futuro

4.1. Introducción

A lo largo de las páginas anteriores y al hilo de algunas de las cuestiones que hemos ido examinando, hemos apuntado aspectos o actuaciones que podrían ser objeto de modificación o reforma encaminados a mejorar el funcionamiento del Consejo o a lograr un mayor equilibrio en el difícil encuentro entre la Administración y el contribuyente. Procede ahora dedicar un apartado especial a desarrollar alguna de aquellas ideas o a justificar nuestra convicción sobre los efectos que tendría introducir algunos cambios en el actual diseño o funcionamiento del propio Consejo.

Ni en las anteriores ocasiones ni tampoco en las que siguen vamos a postular un modelo distinto en la configuración de esta institución, aunque hayamos apuntado que en otros países existan otras formas de entenderla – normalmente atribuyéndole mayores poderes respecto de la administración controlada así como mayor independencia en el ejercicio de aquéllos-, y sin que ello haya significado un entorpecimiento en el funcionamiento de la Administración tributaria, una invasión en sus competencias o un añadido de dificultades en los objetivos propios del sistema fiscal que se haya de aplicar, como así sostienen quienes ven en el Consejo un arma apuntada contra el buen desarrollo de las funciones encomendadas a la Administración tributaria.

En todo caso, y sea cual sea la configuración que se otorgue a estos órganos, la propia existencia de un Defensor del Contribuyente tiene dos efectos claros que deben potenciarse mediante una continua revisión o reforma de sus cometidos y tareas: El primero es el de complementar los instrumentos de defensa de los contribuyentes y de diálogo entre estos y los poderes públicos vinculados al sistema tributario. El segundo es el de generar, a medio plazo, un efecto positivo sobre el funcionamiento de los servicios públicos que presta la Administración tributaria aumentando su eficiencia y calidad. Ambos efectos nos inscriben al Consejo en una visión moderna de la Administración pública, visión necesaria especialmente en la vertiente tributaria en la que tantas veces el aparato administrativo se resguarda en sus tradicionales potestades – siempre facultades investidas de autoridad, tales como las concomitantes a la actividad inspectora, a la vía ejecutiva o a la potestad sancionadora- entendiendo que el reforzamiento de aquéllas es la mejor manera de asegurar la efectividad de las leyes tributarias y la exigencia al ciudadano de su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, al tiempo que se minusvaloran los nuevos enfoques y técnicas con que pueden gestionarse ambas cosas.

Por nuestra parte, entendemos que las dos perspectivas son correctas y complementarias. Lo que rechazamos es que los avances y reformas que se introducen en el ordenamiento jurídico tengan una enorme fe en la eficacia de los instrumentos tradicionales de regulación y de gestión –mayores sanciones, aumento de deberes a cargo del contribuyente, etc.- mientras que se acude a los nuevos instrumentos (el Consejo sería uno de tantos) con desconfianza y sin esperar de ellos resultados satisfactorios, motivo por el cual las nuevas medidas y órganos nacen ya lastrados y casi para legitimar o compensar las actuaciones desplegadas en el otro sentido. Es un ejemplo de ello el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, creado por la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información y buen gobierno, a quien se encomienda velar por el cumplimiento de la misma norma en cuanto regula el acceso a la información pública. Este Consejo es nombrado por el Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda, con el refrendo del Congreso de los Diputados, y se adscribe al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Pues bien, dicho órgano, como se ha escrito (Manuel OLMEDO PALACIOS “La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información y buen gobierno” Diario La Ley, Nº 8237, 27 Ene. 2014) no es verdaderamente independiente, pues tiene un marcado carácter gubernamental en su origen y composición, y tiene atribuidas además unas competencias escasamente eficaces, ya que no son ejecutivas, pudiendo calificarse de casi testimoniales (asesoramiento, informe, recomendación, formación y sensibilización, evaluación del grado de aplicación de la ley, y fijación de criterios de interpretación uniforme de las obligaciones contenidas en la norma...). Es decir, se crean o reforman instrumentos de “buen gobierno” cuya ineficacia ya se nos anticipa en su propio diseño normativo, dejándolos languidecer en una vía muerta dado que su existencia siempre puede ser invocada como ejemplo de la modernización administrativa emprendida. Se aprovecha así el efecto publicidad que tiene la existencia de un instrumento de control o autocontrol administrativo, mientras que el sujeto controlado se asegura la inmunidad frente al nuevo órgano.

Expuestas estas ideas sobre nuestra perspectiva de futuro para el Consejo para la Defensa del Contribuyente, vamos a ocuparnos de algunas propuestas concretas que podrían ser consideradas en una posible reforma.

4.2. Mayor autonomía funcional

En cuanto a la composición, según hemos visto, actualmente el Consejo depende de la SEH, existiendo vocales natos, que lo son por razón del cargo que ostentan en la Administración Tributaria, mientras que el resto de los vocales, que son externos a ésta, se nombran directamente por el SEH con las limitaciones a que antes nos referimos (prestigio profesional, etc.).

Pues bien, en reforzamiento de una mayor autonomía funcional, que, entendemos, redundaría en una mejora en la realización de sus tareas, creemos que, por una parte, sería conveniente señalar un plazo de duración del mandato de los vocales externos, cuyo reelección podría producirse por una sola vez, de suerte que se fijaría un especie de plazo máximo a sus mandatos durante el cual, es obvio, serían inamovibles. Ello favorecería una renovación automática y constante de sus vocales, sin que ningún gobierno dispusiera de la posibilidad de designar íntegra o mayoritariamente a la totalidad de los miembros del Consejo.

Además, debería modificarse la composición del Pleno reduciendo el número de funcionarios de la Administración Tributaria que forman parte del mismo para dar entrada a expertos que hubiesen desarrollado su profesión en otras facetas de la tributación. Por ejemplo, personas que hubiesen sido magistrados especialistas de lo contencioso, etc. Por ejemplo, el número total de vocales podría ser de dieciocho: seis de la Administración Tributaria (DGT, Auditoría, Inspección, Gestión, TEA, Servicio Jurídico), cuatro miembros designados entre personas que hubiesen prestado servicios al Estado en el área de la tributación (magistrados o funcionarios especialistas ya jubilados),

cuatro profesores de Universidad y cuatro profesionales de la asesoría fiscal. Una composición semejante, si bien haría perder a la Administración la posición que ostenta actualmente de equiparación entre sus representantes y los vocales externos, daría al Consejo una independencia mayor en la elaboración de sus criterios y, posiblemente con ello, una mejor apreciación de la perspectiva del contribuyente defendida en las quejas y sugerencias.

Naturalmente que cualquier modificación en la composición del Pleno ha de tener su correspondencia en la Comisión Permanente, pues si bien ésta no tiene que reproducir en miniatura la composición del Pleno, sí debe mantener cierta proporcionalidad, lo que sería fácilmente alcanzable en el marco de nuestra propuesta.

Por otra parte, y en la misma orientación de dotar al consejo de mayor autonomía, el nombramiento del Presidente se debería hacer por 2/3 del Pleno (12 vocales en nuestra propuesta), en votación secreta y entre los vocales que, no prestando servicios a la Administración Tributaria, sean funcionarios en activo.

4.3. La distribución interna de sus funciones

Actualmente las relaciones entre el Pleno y la Comisión permanente son bastante complejas de entender y de fundamentar o explicar, pues la propia composición de uno y otra ya resulta extraña. Pensemos que los miembros de la Comisión permanente que no pertenecen a la Administración tributaria son mayoría, mientras que en el Pleno están equiparados en número con los vocales que prestan servicios a la Administración tributaria. Es decir, la Comisión podría adoptar acuerdos con el voto favorable de los vocales que no prestan servicios a la Administración tributaria y en contra de los que sí lo hacen. En cambio esto no sería posible en el Pleno.

Esta posibilidad solo se explica porque las competencias que se atribuyen a una y otra son distintas, de suerte que no es posible “escapar” al Pleno aprobando en Comisión un acuerdo que debiera o pudiera haber sido aprobado por aquel. En resumen, porque la Comisión permanente no es un Pleno reducido que aprueba resoluciones sobre las mismas materias que el Pleno, y que después serán revalidadas por éste en una u otra forma. Este suele ser el criterio de reparto de competencias entre los Plenos existentes en los órganos colegiados y sus Comisiones permanentes (quienes actúan continuamente en tanto no se reúne el Pleno y van despachando asuntos de trámite y preparando las sesiones plenarias).

Lo que ocurre en nuestro caso es precisamente lo contrario: Pleno y Comisión son dos órganos distintos en su composición y en sus competencias, dentro de las atribuidas al Consejo. Esta distribución se asienta principalmente en la idea de que, aquellos acuerdos que propongan una revisión de las actuaciones de la Administración o una modificación normativa o de cualquier otra índole, han de ser acordadas en el Pleno, siendo las restantes competencia de la Comisión. Ahora bien, como al iniciarse cualquier procedimiento se desconoce si el vocal ponente, y después la Comisión, propondrán una revisión de las actuaciones de la Administración o una modificación normativa o de cualquier otra índole, el asunto ha de debatirse en Comisión y solo después se conocerá si será finalmente competencia o no del Pleno.

En conclusión, el Pleno solo va a conocer de algunos asuntos que se “seleccionan” en Comisión porque se ha decidido una propuesta de revisión de las actuaciones de la Administración o una modificación normativa o de cualquier otra índole, pero no va a conocer de aquellos otros en los que la Comisión, tras examinarlos y debatirlos, ha acordado que no dan lugar a una propuesta de revisión de las actuaciones de la Administración o a una modificación normativa o de cualquier otra índole. Ello da lugar a que el criterio de la Comisión permanente se hace definitivo sin que el Pleno llegue a conocerlo.

Desde la perspectiva de la Administración causante de la queja la situación no plantea problema alguno pues su actividad no debe ser objeto de ningún cambio ni reproche, sin embargo el Pleno del Consejo queda absolutamente al margen precisamente de los asuntos que han podido ser más conflictivos, sin llegar a saber nada de ellos, lo que hace que los vocales, que serán ponentes en asuntos similares, desconozcan los criterios que se están utilizando por el Consejo en la resolución de los expedientes, criterios que, en cambio, ya son conocidos por los contribuyentes.

Esta situación tampoco se corrige con la posibilidad prevista en las normas que rigen el funcionamiento del Consejo de que el Presidente pueda acordar la elevación al Pleno de los asuntos que se estén tramitando en Comisión pues se hace gravitar sobre la Presidencia la elección última de los temas que se verán en el Pleno; termina por trasladar a la competencia del Pleno, materias que debieran resolverse en Comisión; y puede llegar a sobrecargar las sesiones del Pleno haciendo que se conviertan en una segunda instancia del trabajo hecho por la Comisión.

Esta compleja articulación entre el Pleno y la Comisión, que conduce a un cierto desconocimiento por parte de los vocales que no son miembros de la Comisión de lo que se hace en sus sesiones, llega al extremo de que un vocal, designado ponente en una queja, si no es miembro de la Comisión ni ésta ha decidido llevar el asunto al Pleno, desconoce cual ha sido la finalización del expediente, pues la Comisión ha podido modificar enteramente su ponencia o su argumentación, etc. En la práctica se procurado evitar esta situación (de ponencias sobre asuntos similares que reiteran argumentos rechazados en los debates de la Comisión) dando a conocer expresamente a cada ponente el resultado final del acuerdo aprobado para que pueda constatar si su propuesta fue admitida, modificada, o rechazada en su totalidad. Ello al margen de que los vocales puedan conocer cualquier acuerdo aprobado por el Pleno o la Comisión.

4.4. La eficacia de los acuerdos del Consejo

En orden a mejorar el grado de eficacia jurídica que tienen los acuerdos del Consejo, que, ya vimos, es mínima por voluntad expresa de las propias normas que lo regulan, nos remitimos a las manifestaciones que hacen ocasionalmente los contribuyentes una vez que ha finalizado el procedimiento instado por ellos. En estos materiales (totalmente al margen ya del expediente) es donde se puede descubrir si las expectativas del ciudadano se han cubierto, y, aún más, si existe la posibilidad jurídica de satisfacerlas partiendo de la naturaleza misma de la institución.

No se postula ahora establecer un sistema de valoración del Consejo por parte de quienes acuden a él, sino de tomar información en un sentido positivo para llevar a cabo mejoras en su funcionamiento, especialmente en orden a dotar a sus resoluciones de un mínimo de efectos, los suficientes al menos para no crear una situación en la cual, la atención a una queja, pueda dar lugar a otra queja. Esta vez relacionada con el segundo procedimiento.

En esta orientación es evidente que la propuesta más contundente es la que nos empujaría a dotar a las resoluciones del Consejo del carácter de actos administrativos o de resoluciones creadoras de situaciones jurídicas subjetivas nuevas. Ahora bien, con esta solución habríamos cambiado radicalmente el modelo de Defensor del Contribuyentes establecido en nuestro ordenamiento, pues, según expusimos más arriba, uno de los ejes de su construcción actual es que, sus actuaciones no afectan, en principio, al procedimiento en el que se generó la queja o sugerencia.

Pues bien, aceptando las limitaciones que nos hemos trazado en esta parte del trabajo, creemos que es posible introducir modificaciones o reformas que, al menos en ciertos casos, tengan como resultado hacer visible la participación del Consejo en los mismos e impedir una situación de “hechos consumados” ante la cual poco valor ha de tener el acuerdo finalmente adoptado. Sobre tres aspectos se podría construir esta propuesta.

En primer lugar, y solo en casos en que así lo decida el propio Consejo (a petición o no del interesado), se podría ordenar la suspensión de actuaciones en el procedimiento que hubiese motivado la queja, con efectos también sobre la prescripción.

Esta decisión necesitaría una especie de examen previo, bajo el principio de máxima celeridad, que, sin entrar en el fondo, determinase si la duración del procedimiento ante el Consejo podría hacer ineficaz o dificultar gravemente la resolución del conflicto (v.g. Casos de indefensión en los que si no se detiene el procedimiento, se dicta resolución, se ejecuta, se acude a los TEA, etc. y la resolución de un conflicto que podría ser sencilla se complica con la continuación de actuaciones). Esta suspensión se acordaría dando un trámite de audiencia al contribuyente o bien, poniéndolo en su conocimiento y considerándolo como un derecho renunciante. Además podría dejarse sin efecto en cualquier momento si se advierte que los motivos que la han justificado han desaparecido.

Un segundo aspecto sobre el que se podría incidir sería la necesidad de justificar por parte de la Administración la no aceptación de las recomendaciones o propuestas del Consejo. Por ejemplo: actualmente, adoptado un acuerdo en el que el Consejo pide el inicio de una revocación, la Administración, que ha decidido no seguir el sentido de la propuesta, comunica al Consejo su decisión en forma razonada, cerrándose así definitivamente el procedimiento.

Pues bien, esta situación decimos que podría modificarse en orden a mejorar la eficacia de la institución en alguna medida bastando para ello con incorporar a este ámbito una disposición similar a la que ya está establecida para el Defensor del Pueblo:

“Si formuladas sus recomendaciones dentro de un plazo razonable no se produce una medida adecuada en tal sentido por la autoridad administrativa afectada o este no informa al Defensor del Pueblo de las razones que estime para no adoptarla, el Defensor del Pueblo podrá poner en conocimiento del Ministro, del Departamento afectado, o sobre la máxima autoridad de la Administración afectada, los antecedentes del asunto y las recomendaciones presentadas. Si tampoco obtuviera una justificación adecuada, incluirá tal asunto en su informe anual o especial con mención de los nombres de las autoridades o funcionarios que hayan adoptado tal actitud, entre los casos en que considerando el Defensor del Pueblo que era posible una solución positiva, ésta no se ha conseguido.”

Finalmente, en un tercer aspecto se podría incidir para hacer visible la participación del Consejo en algún procedimiento tributario desarrollado sobre un determinado asunto. A este efecto creemos que sería conveniente que se dispusiera la obligación de que todas las actuaciones seguidas en un procedimiento de queja (desde el inicio hasta el acuerdo del Consejo) se incorporaran formalmente al expediente seguido en el procedimiento principal, causante de la queja.

Aunque en la mayoría de los casos, quien resulte beneficiado por la decisión del Consejo la aportará cuando lo estime conveniente, sin embargo se dotaría con ello a estas actuaciones de una cierta relevancia y en todas las direcciones, no solo en cuanto pudiera contener algún elemento favorable a los intereses de una de las partes.

4.5. El contenido de la Memoria Anual

Otra de las cuestiones que, dentro de los límites derivados del modelo actual, podría ser objeto de modificación con la finalidad de mejorar la calidad de las actuaciones administrativas de toda índole, afectaría al contenido de la Memoria anual que elabora el Consejo y remite al Ministro de Hacienda a efectos informativos, pero que es objeto de publicación y de publicidad. Es decir, conocida por todo aquel que tenga algún interés en ello.

En lo que ahora nos interesa, la Memoria Anual recoge, entre otra mucha información relativa a la organización y actividades del Consejo, los acuerdos que han sido elevados a la Administración correspondiente (Catastro, AEAT, TTEEA, etc.). Es decir, los Informes, la propuestas normativas, etc. que se han elaborado por los vocales miembros del Consejo durante el año al que corresponde la Memoria, así como una mención del número de acuerdos, no de sus contenidos, que han consistido en una propuesta de revisión de oficio del acto causante de la queja, añadiendo a ello la mención de si la propuesta ha sido aceptada o rechazada por la Administración.

Es decir, la Memoria oculta precisamente un aspecto muy valioso de su actividad: su interpretación de las normas en casos conflictivos así como los criterios en los que se inspira y argumenta.

A nuestro juicio, esta información, a la que se puede acceder pues así lo disponen las normas que la rigen, debería figurar en la Memoria conteniendo como mínimo los siguientes aspectos:

- a. El texto íntegro de la propuesta o acuerdo adoptado por el Consejo y remitido a la Administración competente.
- b. La resolución adoptada por la Administración sea con la aceptación de la anterior propuesta, sea con su rechazo. Resolución que, en todo caso, está debidamente motivada.
- c. Y podría añadirse a lo anterior, el parecer razonado del Consejo cuando su propuesta originaria hubiese sido rechazada y se estimase incorrectamente fundamentado ese rechazo.

Dado que, según dijimos, los dos primeros contenidos son accesibles para los ciudadanos, lo único que se añadiría a ello sería el contenido de la tercera parte, contenido que es frecuente encontrar en los Informes que emiten los órganos de control cuando han formulado algún reparo a la actividad del controlado y no ha sido atendido o existen discrepancias sobre el fundamento con que actúa cada parte.

4.6. La información al contribuyente sobre el procedimiento ante el Consejo

Nos vamos a referir en este apartado a una modificación ya introducida en el funcionamiento del Consejo por no requerir de ninguna reforma normativa previa que sirviese de fundamento jurídico. Nos referimos a la información que se daba al contribuyente que hubiese presentado una queja y que versaba sobre algunos aspectos esenciales del procedimiento que iba a desarrollarse y que convenía fueran conocidos por el interesado desde ese mismo momento.

Hemos de decir que con anterioridad a esta modificación ya existía una información dirigida al interesado sobre algunos de estos aspectos, por lo que el alcance de la reforma fue principalmente el de sistematizar sus

contenidos y el de poner en un lenguaje fácilmente asequible por todos las cuestiones que se querían resaltar ante el contribuyente.

La información obra en los formularios oficiales que utilizan los interesados en el momento de presentar una queja, ahora bien, como lo deseable sería que tal información le llegase a todos los contribuyentes, y no existiendo obligación de emplear los modelos fijados por la Administración para presentar quejas, quienes la presentan de manera más informal y presencialmente en las dependencias de la Administración habilitadas a este efecto, pueden no recibirla. En estos casos, tal información debería hacerse llegar por medio de una comunicación especial e inmediata del Consejo a cada sujeto que hubiese presentado una queja.

La información a que nos referimos se consideró necesaria, o al menos conveniente, pues en las disconformidades se reiteraban algunas cuestiones y se detectaban constantemente unos problemas que incidían en el funcionamiento del Consejo y que reclamaban algún tipo de respuesta.

Así, en primer lugar traban de evitar las manifestaciones de descontento (y de crítica) que se reiteraban cuando, tras la presentación de una queja, el contribuyente recibía una respuesta elaborada precisamente por el órgano causante de la discrepancia o queja, pues en no pocas ocasiones se entendía que con esa respuesta había culminado el procedimiento. Por este motivo se introdujo sucintamente información sobre el procedimiento que tendría lugar una vez recibida su queja, a fin de evitar una especie de queja sobre la queja. Así, con la finalidad de que no viesan perjudicados sus derechos, se les indicaba que las quejas y sugerencias formuladas ante este Consejo eran compatibles con el ejercicio de las restantes acciones o reclamaciones que pudieran ejercitar que carecían de efectos sobre las actuaciones en curso sin interrumpir los plazos para su tramitación y resolución. Y también sobre las principales fases a través de las cuales discurriría el procedimiento, hasta el acuerdo adoptado por el Pleno.

En segundo lugar, dado que en no pocas ocasiones los contribuyentes, llevados por un afán de concisión, presentaban sus escritos con muy escasa información, y sobre todo, sin aportación de documentos, que tampoco obraban en poder de la Administración con anterioridad, los vocales ponentes se encontraban ante el dilema de aceptar como ciertos los hechos señalados por el contribuyente –lo que podría hacerse en caso de no ser rechazados por el órgano causante de la queja- o de cerrar el procedimiento con una resolución declarando la inexistencia de pruebas acreditativas de las afirmaciones del interesado. Por esta razón, se introdujo información señalando la posibilidad de aportar cualquier tipo de prueba cuyo conocimiento por el Consejo se estime oportuno y de hacerlo también en el momento en el que, en su caso, el interesado manifieste su disconformidad con la respuesta que le remita el órgano responsable afectado, advirtiéndole de la falta de competencia de Consejo para dirigirse a los interesados y reclamarles la aportación de documentos o pruebas.

En tercer lugar, el tema de la necesidad de interponer los recursos que el contribuyente tuviera por conveniente, pues el contribuyente pudiera pensar que, presentada su queja, sus alegaciones serían resueltas por la Administración, olvidando que, por la propia naturaleza del Consejo, el procedimiento seguido por una queja podría conducirlo a un callejón sin salida si la resolución no le fuera favorable, ya que no es impugnabile, o siéndole favorable, la Administración no considerase conveniente iniciar algún procedimiento especial de revisión.

4.7. La fase instructora del procedimiento seguido ante el Consejo

Una última reflexión sobre los aspectos que deberían ser reexaminados pensando en el futuro del Consejo afecta a la fase instructora del procedimiento establecido pues en su funcionamiento diario encontramos normas y prácticas que requieren nuestra atención.

En primer lugar, entendemos que debería estar previsto en la propia normativa del Consejo la posibilidad de que, a través de las Unidades Operativas, se pueda dirigir al interesado cuando se estime necesaria la justificación de algún hecho relevante para la resolución que no esté debidamente acreditado. Naturalmente sin que se constituya en obligación formal nueva la atención al mismo.

En segundo lugar, creemos que debe regularse la posibilidad de contar con un informe de las Unidades Operativas, en tanto son un verdadero colaborador de los vocales, especialmente en las disconformidades. Estos informes tendrían como finalidad ampliar la información al vocal ponente sobre datos de la propia queja o de otras semejantes, o bien la de exponerle la existencia de criterios interpretativos internos, etc. que pudieran vincular a la Administración actuante y que debieran ser tenidos en consideración a la hora de elaborar la penencia.

Finalmente, hemos de señalar que algunos servicios responsables, causantes de una queja, una vez que han respondido a la misma pero su respuesta ha sido objeto de disconformidad por parte del contribuyente, elaboran y remiten al Consejo una especie de segunda respuesta a la que llaman "informe ampliatorio", mediante el que completan la información necesaria para la resolución del expediente.

Esta práctica produce una situación en la que deben valorarse dos elementos contrapuestos: de una parte el hecho de que la información que por esta vía llega al Consejo puede ser determinante para que se dicte un acuerdo sobre una base fáctica exacta. Por otro lado, el hecho de que dicho informe ampliatorio llega normalmente a conocimiento del Consejo fuera del momento procedimental previsto, pues es elaborada incluso tras la disconformidad del contribuyente con la primera respuesta. Es decir, sin que el contribuyente tenga la oportunidad de oponerse a ella pues desconoce su existencia.

Pues bien, tratando de salvaguardar los aspectos positivos de estas actuaciones y de respetar los derechos del contribuyente, creemos que sería conveniente prever la posibilidad de que, en tales casos, el Consejo pueda abrir una fase instructora en la que se de audiencia al interesado y se traten de fijar con exactitud de los hechos causantes de la queja.

Revista Técnica Tributaria

Estudios

- Marcos Iglesias Caridad
- José Ramón Chaves García
- Carlos María López Espadafor



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Los impuestos sobre estancias turísticas, catalán y balear, a la luz del derecho constitucional español y del derecho europeo

Marcos Iglesias Caridad

Doctor con Mención Internacional por la Universidad de Salamanca.
Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Salamanca.

Resumen

En este trabajo analizamos el Impuesto catalán sobre Estancias en Establecimientos Turísticos, hasta hace relativamente poco el único impuesto vigente con tal cariz en España, aunque otras Comunidades, como las Islas Baleares, ya lo han vuelto a establecer, y otras, como la valenciana, parece que están estudiando incorporarlo.

Se analizan los impuestos, catalán y balear, sobre estancias turísticas a la luz del marco constitucional español sobre el poder tributario de las Comunidades Autónomas, y de la normativa europea.

Abstract

In this essay we are analyzing the Catalan task on stays in Tourist Establishment; until recently it was the only applicable taxes about this topic in Spain, although other Spanish Communities, like Islas Baleares have already established it again Valencia, are considering to establish them.

It is analyzed Catalan and Balear task about Tourist Establishment in the light of the Spanish constitutional framework about the task power of the Communities and the European Standard.

Palabras clave

Impuesto catalán sobre estancias turísticas, Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares, fiscalidad del turismo, tributación autonómica y local en España.

Key words

Catalan tourist stays tax, Balear tourism stays tax, tourism tax, regional and local taxation in Spain.

Sumario

1. La imposición sobre el turismo en general y los tributos sobre estancias en establecimientos turísticos en particular: singular capacidad económica y extrafiscalidad
2. Poder tributario y análisis constitucional de los impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos
 - 2.1. La imposición en España de las estancias en establecimientos turísticos como fenómeno ligado al poder tributario de las Comunidades Autónomas
 - 2.2. Análisis constitucional de los Impuestos catalán y balear sobre las estancias
3. Los impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos a la luz de la normativa europea
4. Bibliografía

1. La imposición sobre el turismo en general y los tributos sobre estancias en establecimientos turísticos en particular: singular capacidad económica y extrafiscalidad

El turismo es una de las principales fuentes de riqueza de los países del sur de Europa, producto de una preocupación política que décadas atrás incentivó la inversión empresarial de los establecimientos hoteleros¹. Hoy, la cuestión se centra tanto en el mantenimiento o superación del número de visitantes como en la prevención de que el turismo, especialmente en los principales destinos, no llegue a ocasionar daños irreversibles en el entorno natural y patrimonial.

Es difícil comprender en una única definición qué se entiende por turismo y actividad turística. Más fácil es la enunciación de un catálogo, que inevitablemente se liga a una concreta actividad empresarial. Genéricamente se consideran actividades turísticas, aunque no en todos los casos su causa sea el turismo, el transporte de viajeros, restauración, hostelería, campamento, balnearios, suministro de bebidas, entrada a espectáculos (como teatros y circos) o festejos taurinos.

La actividad económica ligada al turismo está sujeta, en buena parte de los casos, a la imposición general que grava la entrega onerosa de bienes y prestaciones de servicios cuando quien entrega un bien o presta el servicio es un empresario; es decir, al Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.)². Como es sabido, se trata de un impuesto armonizado por el Derecho de la Unión Europea para todos los países que integran el territorio de aplicación del Impuesto (T.A.I.)³. La armonización de este tributo, que grava el volumen de negocios, busca la consecución de un escenario comercial regido por los principios de competencia y no discriminación, garantizando la libre circulación de las personas, como se indica en el art. 3.2. del Tratado de la Unión Europea. Sin embargo, esta armonización del I.V.A. no es plena, manteniendo los Estados importantes parcelas de discrecionalidad, esencialmente en lo que a la regulación de los tipos impositivos se refiere⁴. Esto evidentemente adquiere la máxima importancia, pues la

1 Véase el trabajo de J.-LASARTE ÁLVAREZ: "Turismo y política fiscal", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 63, 1968, uno de los primeros autores que comenzó a trabajar científicamente la fiscalidad del turismo; fervor científico que su escuela ha continuado (véase, F.-ADAME MARTÍNEZ: "Turismo y financiación municipal: Estudio sobre posibles nuevos tributos locales vinculados al turismo", en Tributos Locales, núm. 13/2013, págs. 13 a 61). La década de los años 60 para España se caracterizó por una ligera apertura del régimen franquista, a lo que se le unió una apuesta decidida (siendo Ministro de Información y Turismo Manuel Fraga Iribarne) por la promoción del país como uno de los principales destinos turísticos de Europa. Esta política de impulso del sector turístico también se apreciaba con fuerza en otros países del entorno, como Portugal. Véase en este sentido el trabajo de F.-ALMEIDA GARCÍA: "La política turística en España y Portugal", en Cuadernos de Turismo, 30/2012, en particular, la pág. 18, el cual cita la Ley portuguesa de 2073, del Estatuto de Utilidad Pública de 1954, que incorporaba significativas exenciones a la inversión hotelera.

2 El I.V.A. en España se regula en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con sus adicionales reformas (desde ahora L.I.V.A.).

3 El I.V.A. no es de aplicación para todas las zonas o regiones de los Estados miembros de la Unión Europea. Por ejemplo, en España, Ceuta, Melilla y las Islas Canarias como territorios periféricos no quedan sometidos al I.V.A. (cfr. art. 3 L.I.V.A.). Véase sobre el régimen fiscal de Ceuta y Melilla sus Estatutos de Autonomía y la Ley 8/1991, de 25 de marzo, con sus modificaciones ulteriores, que regula para ambas ciudades autónomas el Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. Sobre Canarias, vid. la Ley 20/1991, de 7 de junio, con sus ulteriores reformas, que crea el Impuesto General Indirecto Canario.

4 La Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, y hoy la Directiva 2006/112/CE fijaron un catálogo de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden ser gravados por los Estados con tipos impositivos inferiores al general. Los Estados tienen la posibilidad de aprobar uno o dos tipos impositivos reducidos, iguales o superiores al 5 por ciento (salvo que en el momento de la adhesión a la Unión tuviera un tipo impositivo inferior), y un tipo general que no puede ser inferior al 15 %.

divergencia de tipos puede llegar a influir en el destino elegido por los turistas que buscan por la misma calidad la opción más rentable. En este sentido los Estados juegan con la fiscalidad como recurso de atracción⁵.

La unificación de los tipos impositivos del I.V.A. es uno de los objetivos a perseguir por las instituciones europeas, para así reducir las distorsiones económicas que esta disparidad provoca y que se observan especialmente en las zonas fronterizas⁶. No obstante, mucho nos tememos que para esto habrán de pasar no pocos años ante la hostilidad de algunos Estados miembros y la exigencia de unanimidad que impone el derecho originario de la Unión en las materias que afectan a la fiscalidad⁷. A mayores, una armonización de los tipos impositivos en el I.V.A. no dejaría bien parados a los principales destinos turísticos, como lo son los países del sur de Europa, que no pueden permitirse sobrecargar a un sector que empuja de sus economías, con conocidas dificultades.

Por este motivo, en España los servicios que podemos calificar como turísticos están gravados en el I.V.A. de forma benevolente⁸, debido a que se quiere beneficiar a un sector fundamental que impulsa la economía española, y que genera puestos de trabajo, especialmente de colectivos con mayor dificultad en la búsqueda de empleo, como son los jóvenes, las mujeres y personas sin cualificación profesional. La importancia basililar del sector turístico en la economía española, esencialmente de la hostelería y restauración, es lo que nos lleva a manifestar una postura de prudencia ante cualquier fenómeno que les afecte y que suponga una elevación de los tipos impositivos en el I.V.A.

5 G.-SCANU: "La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto" en Rivista di Diritto Tributario, fasc. 3/2009, págs. 339, señala que en los países donde el tipo de I.V.A. es más elevado, el número de pernoctaciones ha retrocedido o el crecimiento es más modesto.

6 El Libro Blanco de la Comisión del año 1984 apostaba por la armonización de los tipos impositivos, postura que hubo que descartarse, como recuerda J.-ARIAS VELASCO: "El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos", en AA.VV.: El I.V.A. español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal, Asociación Española de Asesores Fiscales, pág. 47. Por su parte, A.-CUBERO TRUYO: "El Impuesto sobre el valor añadido (I)", en AA.VV. (F.-PÉREZ ROYO –dir.–): Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, Tecnos, Madrid, 2009, pág. 711, puntualiza "que si los tipos del I.V.A. fueran idénticos en todos los Estados miembros, podría seguirse a rajatabla el esquema de funcionamiento que caracteriza al tributo (esto es, el hecho imponible es la entrega de bienes o la prestación de servicios y el sujeto pasivo es el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio). Pero como hay diferencias en los tipos, el esquema natural del I.V.A. resulta insostenible y ha habido que establecer reglas inversas al modelo, como el gravamen de las adquisiciones intracomunitarias (donde el hecho imponible no es la venta sino, al revés, la compra, y el sujeto pasivo no es quien realiza la entrega sino, al revés, quien realiza la adquisición), al objeto de que los bienes y servicios que se adquieran en un país compitan a los mismos tipos (los del país de destino), para evitar distorsiones en los precios por razones fiscales y para evitar que se pretenda comprar en aquellos países donde los tipos sean inferiores)". El intento de unificación de tipos es una cuestión reclamada siempre por la doctrina, y en este sentido, J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa" y otras alternativas de financiación, Comares, Granada, 2001, pág. 86, recuerdan la decisión del Consejo de 29 de octubre de 1994 y el Informe de la Comisión recogido en el Documento COM (97) 559 final.

7 Véase para más detalle sobre este problema, el de la exigencia de unanimidad en materia fiscal, DI PIETRO, A.: "Introducción", en A.-DI PIETRO-TASSANI (a cura di): I principi europei del diritto tributario, CEDAM, 2013, págs. XV a XXVI; y P.-MARCHESSOU: "Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisboa", en Rassegna Tributaria, 3/2010, págs. 595 y ss. Como bien observa este último autor, se trata de un problema de difícil solución ante la resistencia inflexible del Reino Unido, Irlanda y Dinamarca.

8 Circunscribiéndonos a las prestaciones turísticas que más nos interesan, las prestaciones de transporte de viajeros y sus equipajes, los servicios de hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y los sitios en los que se suministran bebidas para consumir en el acto incluso previo encargo, se gravan por mor del art. 91 L.I.V.A. al tipo reducido del 10 por ciento, frente al superreducido del 4 por ciento y general del 21 por ciento. Sin embargo, hay que tener en cuenta que los servicios mixtos de hostelería, discotecas, salas de fiesta, barbacoas y otros análogos desde el R.D. Ley 20/2012, se exceptúan de la aplicación del tipo reducido. En todo caso, como bien recuerdan J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., pág. 112, tributan al tipo general "los servicios accesorios prestados por los hoteles y facturados de forma independiente, como por ejemplo sauna, teléfono, garaje, lavandería, tumbonas o cajas de seguridad".

y la introducción de nuevas figuras tributarias, a modo de tributos especiales, que puedan conllevar en sentido amplio una sobreimposición⁹.

El hecho de que las prestaciones turísticas, como es el servicio de hospedaje, se sometan a un tipo reducido en el I.V.A., no se justifica en la realización de fines de justicia distributiva; es decir, su fundamentación no reside en el principio de capacidad económica. Su razón radica en la mera conveniencia económica, como medio de estímulo o de dirigismo económico. Con este aserto, ¿la actividad económica ligada al turismo puede ocasionar una fiscalidad distinta a la general residenciada en el I.V.A.? Dicho de otra forma, ¿la actividad turística, esencialmente la estancia en hoteles, hostales, albergues o afines, puede ser objeto de una imposición especial?

La fundamentación sobre la que se asienta la implantación de las dos experiencias autonómicas que han gravado los establecimientos turísticos en España, se ha llevado a cabo acudiendo a la noción de la extrafiscalidad, auténtica nebulosa conformada por cualquier fin no contrario a la Constitución y ajeno a lo puramente recaudatorio

Sí lo piensan algunos miembros destacados de la doctrina española entre los que están RUBIO DE URQUÍA¹⁰, BOKOBO MOICHE¹¹ y ADAME MARTÍNEZ¹². También ésta es, desde luego, la filosofía que subyace en las únicas experiencias españolas vigentes, que gravan, casi siempre a mayores del I.V.A.¹³, las estancias en empresas de hospedaje: el Impuesto catalán sobre Estancias en Establecimientos Turísticos y el Impuesto sobre Estancias Turísticas de las Islas Baleares, derivados de la creciente descentralización financiera, tanto en España como en otras experiencias comparadas, donde la imposición del turismo tiene un marcado protagonismo¹⁴.

9 La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, febrero de 2014, págs. 294 a 304, recomienda que sólo permanezcan como sujetas al tipo reducido del 10 por ciento las operaciones sitas en el art. 91. Uno, 7º Ley del I.V.A. sobre entregas de edificios o partes de los mismos como vivienda, con inclusión de las plazas de garaje, las sitas en el art. 91, Dos. 2, 1º sobre transporte de viajeros y sus equipajes y las sitas en el art. 91, Dos. 2, 2º sobre servicios de hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan por encargo del destinatario.

10 J.I.-RUBIO DE URQUÍA: "La reforma de los tributos locales: posibilidad de una fiscalidad sobre el turismo", en *Tributos Locales*, núm. 17, abril 2002, págs. 91 y 92: "basta con convenir que el turismo constituye una manifestación de capacidad económica, una fuente de riqueza susceptible de integrar la materia imponible objeto de alguna forma de imposición", que estando "sometida, como cualquier otro sector de actividad, a la imposición general sobre la renta, a la imposición general sobre el consumo, etc., parece bastante claro que la fiscalidad sobre el turismo debe configurarse como en el ámbito de la fiscalidad especial".

11 S.-BOKOBO MOICHE: "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la "tasa turística", en *Civitas-R.E.D.F.*, núm. 102, abril-junio de 1999, pág. 258, sostiene que "la pernoctación onerosa en un establecimiento fuera del lugar de residencia manifiesta una riqueza susceptible de ser gravada, aunque (...) también es cierto que las condiciones en que se realiza no son iguales para todos los viajeros. De ahí la importancia de la gradación del impuesto en función de la categoría del alojamiento elegido para pernoctar". Esta misma autora, en la pág. 248, considera a los espectáculos como un consumo específico que puede considerarse de lujo.

12 F.-ADAME MARTÍNEZ: *Turismo y financiación...*, ob. cit., pág. 57, opina que una hipotética imposición local sobre las estancias no plantearía especiales problemas respecto al principio de capacidad económica, siempre que estos tributos estén bien diseñados.

13 Decimos "casi siempre" pues los Impuestos sobre estancias vienen sujetando a gravamen los posibles alojamientos gratuitos, siendo criterio general en el I.V.A. el de la onerosidad, salvo supuestos de autoconsumo.

14 Cfr. G.-SCANU: *La tassazione sui flussi...*, ob. cit., pág. 339.

El Impuesto catalán fue introducido por la Ley autonómica 5/2012, de 20 de marzo, cuya vigencia comenzó el 1 de noviembre de 2012¹⁵. Concretamente, el art. 100 de esta Ley invoca a una “singular capacidad económica” puesta de manifiesto por las personas físicas que realizan una estancia (con independencia de si pernoctan o no) en los establecimientos y equipamientos sitos en el art. 103.3 de la misma, que podemos resumirlos en hoteles y afines¹⁶. Singular capacidad económica que, pensamos, queda entredicha especialmente cuando hablamos de estancias en hoteles y hostales de pocas estrellas o en los albergues, frecuentados éstos por colectivos con poco poder adquisitivo y por ello de gasto, como son los jóvenes¹⁷. En similar sintonía se encuentra el Impuesto sobre estancias turísticas de las Islas Baleares retomado por Ley 2/2016. Ya hubo en tal Comunidad otra experiencia, de vida corta, implementada por la Ley balear 7/2001.

Aun con esto, el argumento (más político que jurídico) estelar del Impuesto que grava las pernoctaciones turísticas en Cataluña y en las Islas Baleares es el de la extrafiscalidad, entendida ésta como la consecución de fines distintos a la recaudación, que por concepto persiguen los tributos. De ahí que en la doctrina española se le viene denominando a estos impuestos como “ecotasas”; término confuso debido a que en verdad sus perfiles no responden a los parámetros de las tasas como tributo de corte preferentemente sinalagmático, siendo, en realidad, auténticos impuestos. Para más abundamiento, los impuestos que gravan las estancias en hoteles y afines se incardinan en el paquete de la fiscalidad indirecta, a pesar que la Ley catalana y la reciente Ley balear (como lo hiciera la originaria derogada balear) se empeñan en calificarlo, quizás como argumento preventivo de cualquier

15 B.O.E. núm. 83, de 6 de abril de 2012. El Parlamento de la Comunidad Autónoma de Baleares ya había aprobado previamente el Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas y Alojamiento, por la Ley 7/2001, de 23 de abril, que fue derogado por la Ley 7/2003, de 22 de octubre, y retomado por la Ley 2/2016, de 30 de marzo. Destacan al respecto los estudios de M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: “Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo”, Derecho y opinión, núm. 9, 2001; y E.-PRADOS PÉREZ: “Fiscalidad y turismo: el tributo turístico”, en Quincena Fiscal, febrero de 2001, núm. 4, entre otros.

16 La sujeción al Impuesto Catalán (art. 103) se predica de los siguientes establecimientos y equipamientos: “a) Los establecimientos hoteleros, los apartamentos turísticos, los campings y los establecimientos de turismo rural, de acuerdo con la legislación aplicable en materia de turismo. b) Los albergues de juventud, de acuerdo con la legislación aplicable en materia de equipamientos e instalaciones juveniles. c) Las viviendas de uso turístico, de acuerdo con la legislación aplicable en materia de turismo. d) Las áreas de pernoctación destinadas a albergues móviles. e) Las embarcaciones de crucero turístico. Se entiende por embarcación de crucero turístico, a los efectos de lo establecido por la presente ley, la que realiza transporte por mar o por vías navegables con la única finalidad de placer o recreo, completado con otros servicios y con estancia a bordo superior a dos noches, amarrada en un puerto marítimo, según lo definido por la normativa de la Unión Europea. f) Cualquier otro establecimiento o equipamiento que se establezca por ley”.

17 La Ley que regula el Impuesto Catalán incorpora dos exenciones que deberán ser acreditadas documentalmente. La primera es la referida a las estancias subvencionadas por programas sociales de una administración pública de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, y la segunda las personas de edad inferior a 16 años. Precisamente se sujeta y no se deja exentos del pago del Impuesto a los jóvenes que viajan ya con una cierta autonomía respecto de sus padres. Repárese junto a esto que, con carácter general, la normativa local italiana que ha aprobado impuestos sobre las estancias en establecimientos turísticos han aprobado más supuestos de exención.

acusación de solapamiento con el I.V.A, como un impuesto directo¹⁸. Como decimos, a este respecto también la nueva Ley Balear que reestablece el Impuesto sobre Estancias Turísticas en las Islas Baleares (Ley núm. 2/2016) lo califica como directo, en su artículo 2, pero matiza en la Exposición de Motivos que tal calificación es en términos jurídicos, pues no se establece, e incluso se prohíbe, la repercusión del impuesto¹⁹.

La fundamentación sobre la que se asienta la implantación de las dos experiencias autonómicas que han gravado (y vuelven a gravar tras retomarlos en 2016 las Islas Baleares) los establecimientos turísticos en España, se ha llevado a cabo acudiendo a la noción de la extrafiscalidad, auténtica nebulosa conformada por cualquier fin no contrario a la Constitución y ajeno a lo puramente recaudatorio. Se quiere que lo recaudado quede afectado a un fondo en el que se cumplan determinados fines. La Exposición de Motivos de la derogada Ley balear 7/2001, primer exponente en España, señalaba las razones esenciales que llevaron a las Cortes de las Islas Baleares a la aprobación de este tributo propio: la búsqueda de recursos para paliar el deterioro medioambiental y propiciar el desarrollo sostenible de una de las principales regiones turísticas de España, la Comunidad de Baleares²⁰. Le sigue esta idea la nueva Ley de tal Comunidad que lo vuelve a establecer, cuando señala que “resulta imprescindible encontrar fuentes de financiación adicionales con cargo a las cuales sea posible implantar las políticas necesarias a fin de

18 La Exposición de Motivos del primer Impuesto Balear de principios de la década del 2000 —del que en buena medida es calco el catalán— decía para nuestra sorpresa que “el uso correcto de la técnica jurídico-tributaria demanda que la configuración del contribuyente recaiga sobre quien manifieste la capacidad económica sometida a gravamen, esto es, sobre quien esté alojado en un establecimiento de los incluidos en el artículo 7 de la Ley, con lo cual queda configurado como un impuesto directo”. No obstante, es un impuesto indirecto como manifiestan J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: *Turismo y financiación...*, ob. cit., pág. 6. En este sentido también se decanta M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: *Aspectos y posibilidades...*, cit., pág. 299, para quien “el hecho de que grave una manifestación de consumo individual, permite considerarlo como un impuesto de carácter indirecto sobre alojamientos en establecimientos turísticos...”. Consideramos que el Legislador balear en su regulación originaria quiso disfrazar el Impuesto como si fuera un impuesto “directo”, apresurándose a cualquier tipo de polémica ante una posible acusación de solapamiento con el I.V.A. Interesante, por sorprendente, es la exégesis que ofrece la S.T.S.J. de las Islas Baleares, núm. 316/2009 de 27 de abril (Aranzadi, JT, 2009/986) cuando al reflexionar sobre la naturaleza jurídica del Impuesto balear dice: “En cuanto a su naturaleza, la Ley señala que estamos ante un tributo directo (art. 4), y aun cuando sea discutible, es dable calificarlo así, ya que grava de forma directa, sin posibilidad de traslación y repercusión, la capacidad económica manifestada por la persona física que realiza una estancia en empresas turísticas de alojamiento de las Islas Baleares...”. Ahora la nueva Ley balear, Ley 2/2016, lo vuelve a calificar como impuesto directo en su articulado (art. 2), aunque justifica tal calificación en la Exposición de Motivos en que no hay repercusión jurídica (véase sobre esto la cita siguiente). Respecto a la posible doble imposición del Impuesto balear con respecto al I.V.A., previamente a la Sentencia indicada, el mismo Tribunal se pronunció en idéntico sentido en las Sentencias núm. 317/2009, de 27 de abril (Aranzadi, JUR, 2009/366108); núm. 318/2009, de 27 de abril (Aranzadi, JUR, 2009/366109); y núm. 29/2009, de 19 de enero (Aranzadi, JT, 2009/772). Vid. sobre la distinción entre imposición directa e indirecta; distinción polémica tanto del vista económico como jurídico, J.-MARTÍN QUERALT; C.-LOZANO SERRANO; J.M.-TEJERIZO LÓPEZ; G.-CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2010, págs. 74 a 76.

19 Pero lo cierto es que el mecanismo de la repercusión jurídica tiene sentido cuando el consumidor final, que es el que exterioriza la capacidad de pago en una relación de gasto o consumo, la Ley no lo considerada contribuyente, como sucede en el I.V.A. No es el caso, dado que, como se verá, en los impuestos sobre estancias, tanto catalán, como el retomado balear, el contribuyente es el consumidor final, que realiza la estancia.

20 Decía la Exposición de Motivos de la primera Ley balear que estableció el Impuesto sobre estancias turísticas: “la introducción de esta figura impositiva se plantea, por tanto, como un mecanismo fiscal corrector que fundamentalmente pretende afrontar la falta de recursos necesarios para paliar el deterioro medioambiental que supone la actividad turística a gran escala, y también aborda con urgencia el dimensionamiento de las infraestructuras básicas que exige un desarrollo sostenible”. Sobre los principales impactos negativos del turismo sobre el medio ambiente, cfr. F.J.-MELGOSA ARCOS: “Turismo, medio ambiente y desarrollo sostenible”, en AA.VV. (F.J.: MELGOSA ARCOS –Coord.—): *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (I)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, pág. 464 a 466. Para el autor, el impacto negativo depende de la modalidad de uso recreativo, de la intensidad o frecuencia en el uso del recurso, de la fragilidad del medio y, lógicamente, de la conducta del turista. Sobre una panorámica de la tributación medioambiental como sustento de buena parte de las medidas tributarias denominadas “extrafiscales”, véase M.-RUIZ GARIJO: *Fiscalidad de la empresa turística*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, págs. 229 y ss.; y M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: “La tributación medioambiental”, en AA.VV. (F.J.-MELGOSA ARCOS –Coord.—): *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (II)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, pág. 651 a 680.

que la actividad turística se pueda seguir desarrollando armónicamente y que ello no implique a medio o largo plazo un riesgo de deterioro irreversible del equilibrio económico y medioambiental". Por su parte, la Exposición de Motivos de la Ley catalana es mucho más parca en su motivación extrafiscal, no profundizando tanto en la finalidad medioambiental, sino en genéricos objetivos de política turística²¹.

Sin embargo, una cosa es lo que digan los preámbulos de las leyes sobre los tributos que éstas aprueban y otra bien distinta cual sea la realidad, pues la afectación de las cantidades recaudadas por un tributo pretendidamente extrafiscal no es suficiente para tildarlo como tal. Un tributo no es predominantemente extrafiscal sólo porque la ley que lo implanta así lo especifique; reside en la labor del intérprete jurídico el estudio de la noción extrafiscal en toda la estructura del tributo, desde el hecho imponible hasta la cuota²². La catalogación o no de los Impuestos catalán y balear como predominantemente extrafiscales tiene importantes consecuencias, como se verán —y son conocidas—, para legitimar el ejercicio del poder tributario por las Comunidades Autónomas.

La pretendida finalidad extrafiscal del Impuesto Catalán sobre las Estancias en Establecimiento Turísticos, y del retomado balear, debe verse consagrada en toda la estructura del tributo. Fundamentalmente dedicaremos nuestros esfuerzos al Impuesto Catalán, que, en rigor, es un cierto calco de la primera experiencia balear —con sus matices—, sin perjuicio de que nos apoyemos en la doctrina más especializada y en la jurisprudencia, que con prolijo detalle analizaron aquella primera experiencia, y también en la normativa del retomado Impuesto balear sobre estancias, que, a nuestro juicio, está más trabajada que la normativa catalana; quizás porque con el paso del tiempo ha recaído en algunos de sus defectos.

La Ley Catalana 5/2012, que implanta el Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos en Cataluña es excesivamente parca en cuanto a la justificación extrafiscal del tributo. Apenas le dedica un penúltimo pequeño párrafo en su Exposición de Motivos, justificando la figura impositiva en la afectación de las cantidades recaudadas a un fondo de turismo cuyos fines son la "promoción, impulso, preservación, fomento y desarrollo de infraestructuras turísticas", poco más desarrollado en el Capítulo III de la Ley (arts. 115 y 116), que aborda de forma principal el destino de las cantidades recaudadas. La nueva Ley balear 2/2016 sobre el impuesto de estancias también regula la afectación de la recaudación a un fondo para "favorecer el turismo sostenible". Sin embargo, la afectación a un fondo (excepcional en nuestro sistema²³) no es suficiente, a nuestro juicio, para determinar que el Impuesto catalán que se analiza tiene un fin predominantemente extrafiscal.

21 Sobre la justificación, la Exposición de Motivos de la Ley catalana indica: "Este impuesto se afecta a un fondo de turismo con finalidades de promoción, impulso, preservación, fomento y desarrollo de infraestructuras turísticas". Su pretensión medioambiental puede deducirse de forma indirecta de la letra b) del apartado 1 del art. 116 de la Ley, cuando dispone que uno de los destinos de los recursos del fondo para el fomento del turismo será "El impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos". Aprecia la divergencia de los matices en la argumentación que realizan los legisladores balear y catalán, F.-ADAME MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., ob. cit., pág. 55, el cual, ante una hipotética regulación estatal que posibilite a los municipios (como en Italia) la aprobación de impuestos sobre estancias, los fines de la afectación deberían ser la combinación de ambos modelos.

22 Así lo sostienen J.M.-LAGO MONTERO: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, Aranzadi, ElCano (Navarra), 2000, pág. 125, y M.A.-GUERVÓS MAILLO: El Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 103.

23 Así lo señala el art. 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria que alberga: "Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados". El principio de no afectación o unidad de caja conlleva que los ingresos, sean de derecho público o de derecho privado, sean o no tributarios, están destinados a la satisfacción genérica del gasto público. Como sostiene L.M.-CAZORLA PRIETO: Derecho Financiero y Tributario, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi Thomson Reuters, págs. 212-213, el significado político de este principio presupuestario se explica "como componente esencial del principio de solidaridad interterritorial (arts. 2 y 138.1 de la Constitución)".

Dos son las tesis posibles en la labor de apreciación de si un tributo es predominantemente fiscal o extrafiscal²⁴. La primera de las tesis —de corte economicista— es aquella que toma en consideración la finalidad perseguida por el tributo y no tanto el hecho imponible y el resto de los elementos que conforman la estructura de la figura tributaria. Una segunda tesis, que creemos que es la más idónea, es la que considera que los objetivos perseguidos por una concreta figura tributaria no son suficientes, debiéndose reflejar el fin de la extrafiscalidad a lo largo de toda estructura del tributo que apriorísticamente se define como de ordenamiento. Es decir, el hecho imponible de un impuesto finalista debiera reflejar el acto o negocio que se quiere desincentivar, la base imponible debiera ser fiel espejo de la posible perturbación producida por ese acto lícito —pero lesivo con el entorno patrimonial, natural o artístico—, y en la cuota reflejarse una carga tributaria mayor para aquéllos que cualitativamente realicen los actos más graves, frente a aquéllos que lo sean menos.

El análisis del Impuesto Catalán desde la primera de las tesis nos lleva a mostrar serias dudas sobre su carácter extrafiscal. El fomento del turismo es el destino de los recursos que se obtienen y que se afectan a un fondo (art. 116 de la Ley catalana núm. 5/2012). Los fines de las cantidades recaudadas son: “a. La promoción turística de Cataluña; b. El impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos; c. El fomento, creación y mejora de los productos turísticos; y d. El desarrollo de infraestructuras relacionadas con el turismo”. Parece que uno de los objetivos del Impuesto que analizamos es el de que los demandantes de bienes turísticos sufraguen al menos una parte del coste del mantenimiento de todo el aparato que propicia el marco que les atrae, que podemos deducirlo cuando el artículo habla de “preservación, recuperación y mejora”. Pero también se refiere a un conjunto de términos generales y profundamente indeterminados como los de “promoción”, “fomento” o “desarrollo de infraestructuras”. Las expresiones utilizadas son tan genéricas y ambiguas que las cantidades acumuladas en el fondo pueden ir destinadas tanto a corregir ciertos desmanes patrimoniales y ecológicos del uso y abuso del turismo, como también a sufragar una campaña publicitaria a todo coste, incentivando desbocadamente la demanda de turistas en Cataluña.

En definitiva, desde esta primera tesis (que no compartimos) se puede apreciar un cierto viraje extrafiscal del Impuesto catalán, con la afectación de las cantidades recaudadas a un fondo con el que se quiere cubrir parte de los costes que ocasiona un turismo de masas y que tienen que hacer frente especialmente los municipios, a los que por este motivo se les hace partícipes del reparto²⁵. Ahora bien, tal y como está programado en la Ley, lo recaudado puede destinarse tanto a fomentar un turismo responsable y sostenible, como a fomentar un turismo de masas. Consideramos que la idea de la afectación no basta para catalogar a un tributo como extrafiscal o de ordenamiento.

24 Las analiza con profundo detalle M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: El Impuesto Balear..., cit., págs. 154 a 163. Vid. Asimismo de la misma autora, Aspectos y posibilidades..., ob. cit., pág. 300.

25 Según lo dispuesto en el art. 116. 2 de la Ley 5/2012 que aprueba el Impuesto catalán, el 30 % de las cantidades recaudadas será destinado a las administraciones locales, con las condiciones que se establezcan por el reglamento. “La ciudad de Barcelona participa del porcentaje del 30% del fondo establecido y del 50% del importe resultante de aplicar el incremento de tarifa de los establecimientos de la ciudad de Barcelona en relación con la aplicada al resto de establecimientos del territorio de Cataluña”. Sobre cuál debe ser el ámbito donde se albergue de forma más justificada la imposición especial sobre los consumos turísticos, J.L.-RUBIO DE URQUÍA: La reforma..., ob., cit., págs. 92-93, manifiesta un conjunto de conclusiones, y en lo que respecta a la actividad de hospedaje “se identifica casi absolutamente con tal condición de turista, y se identifica casi absolutamente con tal condición cuando dicha actividad se concentra en determinados puntos geográficos.... El consumo turístico concretado en la estancia en establecimientos de hospedaje resulta idóneo para configurar en torno al mismo un impuesto especial; y resulta idóneo para que este impuesto sea de carácter netamente local”. Obviamente la legislación tributaria estatal no contempla esta posibilidad, y de entenderse que debe ser una posibilidad por los municipios, ello no podría hacerse sin una reforma del Texto Refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales (R.D.L. 2/2004, de 5 de marzo).

Pero, aunque así lo creyéramos, lo cierto es que el destino de las cantidades es incierto, no quedando claro que indiscutiblemente se orienten a la reparación o recuperación del uso y abuso de los bienes turísticos²⁶.

Por su parte, los fines del fondo balear, regulado en el art. 19 de la Ley 2/2016, son más nítidos en términos de extrafiscalidad, y demuestran una mayor claridad sobre el empleo de las cantidades. Se destinarán a la financiación de a) la protección, preservación, modernización y recuperación del medio natural, rural, agrario y marino; b) el fomento de la desestacionalización, creación y activación de productos turísticos practicables en temporada baja, y promoción de turismo sostenible y de temporada baja; c) recuperación y rehabilitación del patrimonio histórico y cultural; d) impulso de proyectos de investigación que contribuyan a la diversificación económica, la lucha contra el cambio climático o los relacionados con el ámbito turístico; y e) la mejora de la formación y la calidad del empleo; y el fomento de la ocupación en temporada baja.

Retomando el Impuesto catalán, tampoco queda claro que sea la voluntad del legislador catalán la de crear un tributo extrafiscal, a diferencia de como acontecía con su precedente balear, que se ha retomado en el año 2016²⁷. De la lectura de la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos (B.O.E. núm. 83 de 6 de abril de 2012), podría incluso pensarse que, dada la parquedad de su justificación en la Exposición de Motivos, no se quiere ocultar que es un impuesto con un fin predominantemente fiscal y escuetamente extrafiscal, afirmación que se apoya en lo descrito en el art. 100 de la Ley (objeto del Impuesto) donde literalmente se dice que “el impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos grava la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el artículo 103.3”. Sobre esto deducimos que el Impuesto, más que extrafiscal, tiene una pretensión fiscal indubitada, similar a los impuestos especiales. Todo tributo debe manifestar una capacidad económica real o potencial (como indica entre otras la Sentencia del Tribunal Constitucional español núm. 37/1987, de 26 de marzo, 1987/37) aproximándonos ciertamente la dicción empleada por la Ley, “singular capacidad económica”, al campo de los impuestos especiales, con un propósito marcadamente recaudatorio.

26 Al respecto, la Exposición de Motivos de la primera Ley Balear del Impuesto sobre Estancias en aquella Comunidad Autónoma, era mucho más hábil en la concreción del objeto extrafiscal, afectando las cantidades recaudadas “a la financiación de actuaciones que permitan garantizar la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente de las Illes Balears...”. El art. 19 de la Ley relataba el destino de la recaudación, donde se observa la utilización de términos que indican que, desde la finalidad que persigue la norma, puede ser caracterizada como extrafiscal, a pesar de que no es una tesis que compartamos. Los objetivos del fondo se disponen en el art. 19 de la Ley balear derogada. Son: “a. Remodelación y rehabilitación de zonas turísticas para potenciar su calidad, incluyendo la introducción en este sector de sistemas de ahorro y eficiencia del agua, así como de técnicas de ahorro y eficiencia y desarrollo de energías renovables. b. Adquisición, recuperación de los bienes integrantes del patrimonio histórico y cultural en zonas de influencia turística. c. Revitalización de la agricultura como actividad competitiva, potenciando especialmente la utilización del agua derivada de la depuración terciaria. d. Gestión sostenible de los espacios naturales que permita la conservación duradera de su biodiversidad. En especial, el desarrollo de las figuras de Reserva de la Biosfera, Parques Naturales y otras previstas en la legislación vigente”. Nótese que emplea términos y expresiones distintas a la Ley Catalana, con una argumentación más convincente. Esta explicación, que como decimos es más convincente por parte de la legislación balear, también se observa en la nueva Ley 2/2016, en el art. 19 de la misma, donde destaca que se trata de fomentar la desestacionalización, creación y activación de productos turísticos practicable en temporada baja, y promoción del turismo sostenible y de temporada baja.

27 Para SCANU, G.: La tassazione sui flussi..., ob. cit. pág. 339 y ss., que aporta la visión italiana, la experiencia balear se trataba de un impuesto con una notable finalidad ambiental.

El Reglamento que desarrolla la Ley catalana²⁸ vuelve a traer a colación la expresión “singular capacidad económica”; sin embargo, éste la decora de forma explícita con la finalidad extrafiscal, manifestando que la implementación de la figura impositiva “contribuirá a la preservación y mejora de los recursos turísticos de Cataluña... y a la compensación de los eventuales impactos negativos derivados de la llegada masiva y concentración de turistas en determinados lugares”. Lo cierto es que el Reglamento no aborda la regulación del fondo al que las cantidades quedan afectadas, requiriéndose un reglamento específico, que aun con cierta demora ya ha visto la luz²⁹.

De entre todos los argumentos que pueden darse en contra de la pretenciosa finalidad extrafiscal, sin duda el argumento estrella es el de que la Ley Catalana y su Reglamento no identifican en ningún momento el concepto de contribuyente con el de turista

La segunda de las tesis por la cual puede analizarse la pretensión predominantemente extrafiscal o recaudatoria de un tributo —que secundamos— es aquélla que sostiene que la afectación de las cantidades recaudadas no es suficiente para determinar si se trata de un tributo de ordenamiento, sino que este carácter debe reflejarse en toda la estructura del mismo³⁰, especialmente en el hecho imponible. Por “hecho imponible” debe entenderse, según el art. 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”. Constituye el hecho imponible del Impuesto, según el art. 103 de la Ley Catalana, “la estancia que realiza el contribuyente en uno de los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el artículo 103.3, situados en Cataluña”, como son los hoteles, apartahoteles, campings, casas rurales, albergues de juventud, viviendas de uso turístico, áreas de pernoctación destinadas a albergues móviles, embarcaciones de cruceros turísticos, o cualquier otro establecimiento que se establezca por ley.

El retomado impuesto balear trabaja con más detenimiento el hecho imponible, y así, constituye el hecho imponible la estancia, con o sin pernoctación, de una larga lista de establecimientos, como los establecimientos de alojamiento hotelero (hoteles, hoteles de ciudad, los hoteles apartamentos y los alojamientos de turismo de interior), los apartamentos turísticos, las diversas clases de alojamiento de turismo rural (hoteles rurales y los agroturismos), los albergues y los refugios, las hospederías o las embarcaciones de cruceros turísticos. Recoge en el hecho imponible las viviendas turísticas de vacaciones, las viviendas objeto de comercialización en estancias turísticas y las objeto de comercialización turística susceptibles de inscripción de acuerdo con las leyes que las regulan, los establecimientos y viviendas que la normativa balear otorgue la calificación de turísticos, e incluso

28 Véase el Decreto catalán núm. 129/2012, de 9 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos.

29 Véase el Decreto de la Comunidad Autónoma de Cataluña núm. 161/2013, de 30 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Fondo para el Fomento del Turismo.

30 Aunque no sea suficiente, sí creemos que es necesaria, y en este sentido sostenemos la opinión de J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; F.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., pág. 74 a 76, cuando indican que “la afectación del Impuesto a la protección de espacios turísticos y zonas medioambientales parece un acierto y puede ser cauce de la menor resistencia social a su pago...”.

las viviendas que siendo objeto de comercialización turística no cumplan con los requisitos establecidos para ello en la normativa autonómica, y así no se faculte la inscripción, como se señala en el art. 4 de la Ley balear 2/2016³¹.

En nuestra opinión, el hecho imponible del Impuesto sobre estancias, del catalán y del balear, definido como la estancia (con independencia de si hay efectiva pernoctación) en establecimientos turísticos sitos en Cataluña y las Islas Baleares (arts. 103.1. de la Ley catalana y 4 de la Ley Balear), constituye un presupuesto de dudoso carácter finalista. Un impuesto predominantemente extrafiscal debe articularse de tal forma que el efecto que persiga es el desincentivo de un comportamiento lesivo para el entorno natural y patrimonial. No vemos en la estancia en sí misma considerada un comportamiento moralmente reprochable o que se quiera desincentivar mediante un tributo que induzca al cliente-turista a manifestar una determinada actitud por el simple hecho de pagar el tributo. Tampoco vemos claro que lo que quieran perseguir los Impuestos por estancias turísticas sea una disminución de la demanda turística. Efectivamente, repercutirá en un aumento del costo que supone para el cliente el hecho de alojarse fuera de su casa, pero, obviamente, las cuotas, tal y como están configuradas, no son tan elevadas como para aseverar, *a priori*, su efecto de desincentivo. E, incluso, si fueran demasiado elevadas, tendrían problemas con el principio comunitario de libre movilidad de las personas y trabajadores.

Asimismo, pensamos que el hecho imponible no tiene ninguna conexión lógica o natural con el destino de los fondos. Aparentemente la aprobación de la figura tributaria se justifica en el empleo de las cantidades a un fondo en el que se promoció y preserve el turismo en Cataluña y consiga un turismo sostenible en las Islas Baleares, pero la simple estancia en un establecimiento de hospedaje no es indiciaria, con carácter general, de una alteración negativa del entorno natural y cultural. De entre todos los argumentos que pueden darse en contra de la pretenciosa finalidad extrafiscal, sin duda el argumento estrella es el de que la Ley Catalana y su Reglamento no identifican en ningún momento el concepto de contribuyente con el de turista, sino que es, en virtud de lo dispuesto en el art. 104, la persona física que realice la estancia o la persona jurídica en cuyo nombre se expida la factura, por tanto, todo cliente. Lo aclara con más nitidez la Exposición de Motivos de la Ley 2/2016, del Impuesto balear, cuando señala que se establece la presunción *iure et iure* de que toda estancia se entiende como turística, con los peligros que entrañan desde el punto de vista constitucional tales presunciones, al no admitir prueba en contrario.

Y así, pudiera ocurrir que una persona local de la ciudad donde está ubicado el alojamiento hostelerero o asimilado demande el servicio de estancia (véase por motivos de obras en su hogar) al que no se le reconoce ningún tipo de

31 Cfr. sobre todas estas categorías y su desarrollo normativo en la Comunidad de las Islas Baleares, la Ley 8/2012, de 19 de julio del turismo de las Islas Baleares; la Ley 12/2014, de 16 de diciembre, agraria de las Islas Baleares, la Ley 2/1999, de 24 de marzo, general turística de las Islas Baleares, y la Ley 2/2005, de 22 de marzo, de comercialización de estancias turísticas en viviendas. Como profundiza la Exposición de Motivos de la Ley balear 2/2016, se dejan al margen los arrendamientos de temporada (sin comercialización turística), y los alojamientos militares, de estudiantes universitarios y de personas mayores, y las instalaciones juveniles con alojamiento reguladas en la respectiva normativa autonómica en materia juvenil.

exención subjetiva en los arts. 108 de la Ley catalana³² o 5 de la Ley balear³³, y del que indubitadamente su estancia no se ampara en una actividad turística potencialmente lesiva con el entorno natural y patrimonial. Las exenciones del retomado impuesto balear salen al paso de algunas situaciones de justa protección donde la idea de la estancia, como turística, pierde fuerza al recogerse la situación de fuerza mayor o necesidades de salud, que no se recogen en la ley catalana (y que convendría que lo hiciera). Por su parte, quizás la no distinción, ni en la normativa catalana ni balear, entre locales y visitantes, responde al deseo de salvar una posible infracción del principio de generalidad del art. 31.1. C.E., e, incluso, la ausencia de barreras que constituyan una infracción del principio de igualdad en función de la residencia, principio constitucional y europeo. Por otra parte, diferenciar entre locales y visitantes o por motivo de la estancia —simple ocio, negocios, por obras en casa, etc.— podría afectar asimismo al principio de igualdad e, incluso, suponer un exceso de información para la Hacienda Pública sobre la causa del hospedaje, pudiendo afectar a las parcelas de intimidad protegidas legalmente³⁴.

Con todos estos planteamientos, el Impuesto catalán, y también el balear (el que hubo a principios de la década del 2000 y el retomado en 2016) son de dudosa calificación “extrafiscalidad fiscal”, por lo que afirmamos que en atención a su hecho imponible son más bien una exacción tributaria con un fin predominantemente fiscal

32 Como se ha dicho, el art. 108 de la Ley catalana 5/2012 recoge como supuestos de exención: “A. Las estancias subvencionadas por programas sociales de una administración pública de cualquier estado miembro de la Unión Europea. La aplicación de esta exención debe acreditarse documentalente. B. Las personas de edad igual o inferior a dieciséis años”. Supuestos concretados en el art. 6 del Reglamento. La originaria Ley del Impuesto balear también recogía supuestos de exención subjetiva para los menores, en este caso, de edad igual o inferior a doce años. Una alteración del principio de generalidad consecuente “con la idea sustantiva de justicia... lo que supone una excepción al criterio de generalidad ajustada a Derecho, aunque se haya fijado una edad convencional” (J.-LASARTE; E.-ESEVERRRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., ob. cit., págs. 8 a 10).

33 La Ley balear 2/2016 también deja exentas las estancias de menores de 16 años y las estancias subvencionales por programas sociales de las administraciones públicas de cualquier estado de la Unión Europea, pero reconoce otros supuestos que son de justicia el dejarlos exentos. Se recoge como exención cuando la estancia se realiza con fuerza mayor (véase, por ejemplo, por incendio o inundación de la vivienda), y las estancias realizadas por cualquier persona por motivos de salud, y sus acompañantes, cuando se justifique que la estancia responde a la necesidad de recibir prestaciones de la cartera de servicios sanitarias de las Islas Baleares, lo que cubriría, las estancias familiares y de amistad ante desplazamientos por motivos hospitalarios, preferentemente.

34 Pudiera pensarse que hay una desigualdad de facto en el sentido de que por lógica quienes son turistas sufrirán mayoritariamente la carga del tributo. Al respecto, aciertan en su análisis J.-LASARTE; E.-ESEVERRRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., ob. cit., pág. 11: “Aunque la Ley del Impuesto se esfuerza en materializar ese principio de igualdad, como hemos indicado más arriba, el trato de los contribuyentes será muy distinto porque la carga tributaria está proyectada para que la soporten en mayor medida quienes tienen la condición de no residentes en el territorio de las Islas Baleares. Pero ello no deriva de una desigualdad propiamente dicha establecida por la Ley o permitida a la hora de su aplicación, sino de la propia configuración del hecho imponible, es decir, del aspecto subjetivo del mismo. Lógicamente no todos los tributos inciden sobre todos los ciudadanos”. Más adelante (págs. 23-24) tratan la específica duda sobre si el Impuesto pretende obstaculizar la entrada de ciudadanos al territorio balear, concluyendo: “En efecto, es posible aventurar que con su establecimiento se pretenda, de manera directa, limitar la presión turística que soportan las Islas, incrementando el coste de estancia en sus establecimientos hoteleros (...) Esta conclusión ha de ser desechada, porque la generalidad con la que queda redactado su hecho imponible, al no diferenciar entre personas físicas residentes y no residentes en las Islas, impide concluir que su finalidad exclusiva consista en impedir la libre circulación de personas por el territorio balear”.

o recaudatorio, que, aun afecto a un fondo, esto, por sí mismo considerado, no los convierte en impuestos de ordenamiento³⁵. En definitiva, son impuestos especiales.

2. Poder tributario y análisis constitucional de los impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos

2.1. La imposición en España de las estancias en establecimientos turísticos como fenómeno ligado al poder tributario de las Comunidades Autónomas

En España no se puede hablar de una especial preocupación política ni científica por la imposición especial que afecte a la actividad turística, especialmente de las estancias en establecimientos turísticos. La experiencia pionera —el ya mencionado impuesto balear— nació en 2001 y pronto fue retirado, en 2003, ante las presiones del sector económico al que le afectaba. La sucesiva figura, que continúa vigente, hay que situarla, como se ha dicho, en la Comunidad Autónoma de Cataluña, en el año 2012. Posteriormente, tras los cambios políticos de las elecciones autonómicas de 2015, Baleares lo ha rescatado por la Ley 2/2016, con efectos a partir de 1 de julio de 2016. No hay más experiencias, aunque recientemente Valencia ha anunciado que está estudiando incorporar un impuesto por establecimiento turístico³⁶.

Adviértase que la fiscalidad sobre las estancias turísticas en España viene, a diferencia de la experiencia italiana (propia de la fiscalidad local)³⁷, de la mano de la tributación propia de las Comunidades Autónomas, las cuales tienen reconocida constitucionalmente (art. 156) autonomía financiera “para el desarrollo y ejecución de sus competencias”. Repárese que la Constitución Española no regula un marco normativo que afecte a la financiación

35 Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia núm. 122/2012, de 5 de junio, que declara constitucional el Impuesto Catalán sobre Grandes Establecimientos Comerciales, observa, en contra del criterio del Abogado del Estado, que el tributo autonómico es calificable como “extrafiscal” —aunque no se pronuncia si es o no preferentemente extrafiscal o recaudatorio—, pues lo que se intenta desincentivar es el impacto negativo de los establecimientos comerciales que producen en el medio ambiente, el territorio y el comercio. Acertada era la postura del Abogado del Estado para quien en el hecho imponible no se ve reflejada la extrafiscalidad aludida, pues la simple declaración de intenciones no es suficiente para admitirla sin más. Si leemos el art. 4 de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales dice: “1. Constituye el hecho imponible del impuesto la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña. 2. A efectos de lo que dispone el apartado 1, se entiende por utilización de grandes superficies con finalidades comerciales la que llevan a cabo los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle”. A nuestro juicio, la declaración de intenciones de extrafiscalidad no es suficiente para determinar que el tributo tiene tal objetivo de forma primordial o preferente, y ello sólo puede realizarse mediante un análisis holístico del conjunto del tributo. Para más precisión sobre el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, impuesto con una cierta incidencia sobre el turismo, cfr. E.-DE MIGUEL CANUTO: “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: identidad y diferencia en la jurisprudencia”, *Crónica Tributaria*; Boletín de Actualidad, 6/2012, cit., págs. 3 a 12. Interesante es el análisis de M.-HERCOWITZ; I.-PUIG VONTOSA: “Fiscalidad ambiental y turismo- Tres casos de estudio”, *Impuestos*. Revista de Orientación Tributaria, mayo-junio 2003 (117), 10-15, Bogotá (Colombia) quienes analizan, entre otros, la “ecotasa” balear o la Tasa de Preservación Ambiental de Fernando de Noronha, tributos que en la mayoría de los casos son utilizados con una finalidad estrictamente recaudatoria.

36 <http://valenciaplaza.com/hacienda-cita-la-tasa-turistica-como-ejemplo-de-posible-tributo-en-la-comunitat>. Consulta, 28 de abril de 2016.

37 Para Italia se trata de una facultad de algunos municipios. Señala el art. 4, I-3 del d.lgs. núm. 23/2011 que podrán establecer el impuesto sobre estancias: “I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte”; es decir, los municipios capitales de provincias, las uniones de municipios y los municipios incluidos en las listas regionales de centros turísticos y ciudades de arte. Véase para más detalle, O.-LOMBARDI: “L'imposta di soggiorno: il ruolo dei gestori delle strutture ricettive nei regolamenti comunali”, en AA.VV.: *Fiscalità decentrata*, Aracne editrice, 2015.

autonómica, remitiéndose a una ley orgánica que desarrolle estos aspectos. Por ello, resulta imprescindible acudir a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (por abreviar, L.O.F.C.A.) para analizar la legitimidad constitucional de la Comunidad Autónoma de Cataluña para el establecimiento del Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos, desde el punto de vista del poder y competencia tributarios.

Las Comunidades Autónomas tienen, a tenor de la L.O.F.C.A. la posibilidad de aprobar tributos propios, así como regular ciertos aspectos de los impuestos cedidos por el Estado. Los límites para el establecimiento de los tributos propios se regulan en el art. 6.2 y 6.3 de tal Ley, que vienen a decir, respectivamente, que podrán aprobarlos siempre que no recaigan sobre hechos imponible ya gravados por el Estado y por los entes locales³⁸. Así, las Comunidades Autónomas, para la adopción de nuevos impuestos —véase para la aprobación de uno que grave las estancias en empresas turísticas de alojamiento— no necesitan la tenencia previa de la competencia material, exigencia que sí es requisito cuando de tasas y contribuciones especiales se trate, por sus propias naturalezas jurídicas³⁹.

La fiscalidad sobre las estancias turísticas en España viene, a diferencia de la experiencia italiana (propia de la fiscalidad local), de la mano de la tributación propia de las Comunidades Autónomas, las cuales tienen reconocida constitucionalmente (art. 156) autonomía financiera “para el desarrollo y ejecución de sus competencias”

El problema estriba, como puntualiza el profesor LAGO MONTERO, en que “el Estado gravó, ya antes de la Constitución, prácticamente toda la riqueza gravable”⁴⁰ y por ello, cualquier figura impositiva adoptada por la Comunidades Autónomas en virtud de su autonomía financiera se solaparía con la materia imponible gravada,

38 Más concretamente se dice en el art. 6.2 de la L.O.F.C.A.: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”. Por su parte el art. 6.3 exige: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

39 Dice literalmente el art. 156.1 C.E.: “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”. En este mismo sentido, el art. 157.1 b) indica que uno de los posibles recursos de las Comunidades Autónomas es “Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”. Autores como J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., págs. 15 y 16, recuerdan que “las Comunidades Autónomas tienen constitucionalmente reconocido el ejercicio de esa facultad, con independencia de que la realidad tributaria sujeta a imposición derive de su propio marco competencial”. J.-CALVO VÉRGEZ: Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, pág. 36, dice al respecto: “En efecto, el sistema tributario de las Comunidades Autónomas constituye un instrumento al servicio del desarrollo y realización de las competencias que éstas tengan asumidas, las cuales sirven a su vez de marco y límite de los recursos tributarios de aquel sistema”. Pero concluye con acierto en la pág. 171 que los hechos imponible de las figuras tributarias estatales y autonómicas “no tienen por qué derivarse del ámbito de competencias materiales del titular del poder tributario”. Esto es predicable exclusivamente de la categoría del impuesto, pues en las tasas por la propia naturaleza de las mismas se precisa título competencial previo.

40 J.M.-LAGO MONTERO: El Poder Tributario...cit., pág. 47. Y en este sentido, cfr. asimismo, J.-CALVO VÉRGEZ: Financiación autonómica..., cit., pág. 175.

siendo en sentido amplio un supuesto de sobreimposición⁴¹. El legislador afronta tal escenario, y prohíbe que los tributos propios de las Comunidades Autónomas recaigan “sobre hechos imponible ya gravados por el Estado” (art. 6.2 II. L.O.F.C.A.).

La referencia al hecho imponible, que la L.O.F.C.A. hace, no puede identificarse con “materia imponible”, pues de facto se vedaría la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas para crear figuras tributarias nuevas, e iría en contra del sentir del art. 133.2 de la Constitución Española. La identidad entre los hechos imponible que prohíbe el art. 6.2 de la L.O.F.C.A. tampoco puede entenderse como una identidad total y absoluta por la que se niegue la coincidencia ante cualquier mínima variación, incluso semántica. Aceptar esta postura conllevaría la admisibilidad de cualquier figura tributaria autonómica que presentara una mínima alteración en la configuración de su hecho imponible respecto de otra figura estatal.

Sin embargo, para el Tribunal Constitucional, la posible superposición de dos tributos (estatal-autonómicos y autonómicos-locales) se supera mediante la denominada “doctrina de la prohibición de identidad esencial”⁴². Por esa doctrina, basta que el tributo autonómico persiga una finalidad preferentemente extrafiscal y el tributo estatal con el que se compara tenga un cometido predominantemente fiscal, para salvar la prohibición y límites que la L.O.F.C.A. establece.

La mayoría de los impuestos propios que las Comunidades Autónomas tienen una aparente intención extrafiscal, lo que no quiere decir que efectivamente lo sean. Suelen ser impuestos con un claro propósito recaudatorio, que

41 Novedoso es el planteamiento de C.-GARCÍA NOVOA: “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, en Noticias de la Unión Europea, 274, noviembre de 2007, págs. 51 y siguientes, quien entiende que la prohibición de la doble imposición reside en el principio que proscribía la confiscatoriedad (art. 31. 1 C.E.), postura comentada por F.-ESCRIBANO: La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española, R.E.D.F., núm. 142/2009, pág. 414: “nótese que la redundancia de la prohibición del alcance confiscatorio aparece de nuevo en la medida en que una eventual posibilidad de doble imposición ya se vería impedida por el principio de capacidad económica, en la medida en que sería inconstitucional cualquier tributo que no se fundara en ella o que gravara la misma manifestación de riqueza con dos tributos solapados....En este orden de ideas, convendrá ya apuntar la siguiente, muy rica en matices, no será posible hablar de doble imposición, ni solapamiento y, por consiguiente, tampoco de vulneración del principio de capacidad económica, apreciando la existencia de doble imposición, cuando se trate de tributos con fines fiscales, unos; y otros, en los que la causa eficiente sea de índole extrafiscal, es decir, se trate de impuestos de ordenamiento”. A pesar de que hemos tildado este planteamiento como novedoso, tal afirmación debe ser matizada. Como bien recuerda P.-YEBRA MARTUL-ORTEGA: Constitución financiera española. Veinticinco años, Madrid, 2004, págs. 156-157, en el Senado constituyente se presentó una enmienda (Boletín Oficial de las Cortes, Núm. 82, de 17-04-1978) donde a la prohibición del alcance confiscatorio “se añadía “ni permitirá la doble imposición”. El enmendante entendía que era un principio básico del derecho tributario y necesitaba un refrendo constitucional, y que estaba reconocido en el ámbito internacional”. Continúa más adelante: “En realidad no sé muy bien si lo que se pretendía es que una misma renta no estuviese doblemente gravada o sobre una misma materia imponible no recayesen varios impuestos. En todo caso no se aprobó, lo que es una lástima, porque hubiera abierto un campo insospechado de posibles violaciones inconstitucionales, que el Tribunal Constitucional no hubiese tenido más remedio que salvar entre doble imposición “máxima o mínima”, o “relativa o absoluta”, o cualquier otra argucia con tal de dejar las cosas como están. La doble imposición por parte del enmendante iba dirigida, también, a la nueva estructura territorial del Estado, donde era muy probable que surgieran estos casos”. Para más abundamiento, cfr. M.A.-GUÉRVOS MAÍLLO: El Impuesto Balear..., ob. cit., págs. 42 a 82.

42 Véase la S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo, entre otras, y asimismo, G.-CASADO OLLERO: El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional), Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, y “Los fines no fiscales de los tributos”, en Libro Homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Madrid, 1991, pág. 141. Recoge: “parece obvio concluir que el ámbito material de competencias de las Comunidades Autónomas constituirá presupuesto de legitimidad de su actuación normativa extrafiscal”. Véanse también, J.-MARTÍN QUERALT; C.-LOZANO SERRANO; J.-TEJERIZO LÓPEZ; G.-CASADO OLLERO: Curso..., ob. cit., pág. 203; y I.-GIL RODRÍGUEZ: “La cesión del I.V.A. (II): alcance y contenido”, en J.M.-LAGO MONTERO; I.-GIL RODRÍGUEZ; M.A.-GUÉRVOS MAÍLLO; R.M.-ALFONSO GALÁN: El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán, Dykinson, Madrid, 2010, pág. 254; y J.-CALVO VÉRGEZ: Financiación autonómica..., cit., págs. 183 y ss.

buscan fuentes de financiación diversas a las clásicas para hacer frente al ingente gasto público y la imposibilidad de aumentar significativamente los tributos típicos que gravan la renta, el patrimonio y el gasto, bien por los límites que las CC.AA. tienen para ello, o bien porque la presión en éstas exacciones tributarias ya ha llegado a unos máximos, económica y jurídicamente discutibles⁴³. La determinación de si un impuesto propio de una Comunidad Autónoma tiene un fin predominantemente extrafiscal no es baladí, pues tanto a efectos del art. 6.2, como a efectos del 6.3, basta que un impuesto con un fin predominantemente fiscal y otro extrafiscal para que la eventual y aparente coincidencia entre sus hechos imponible (estatal vs. autonómico, autonómico vs. local) no incurra en identidad esencial.

Junto al apartado 2º del artículo 6 L.O.F.C.A., el apartado 3º prohíbe que se establezcan por los entes autonómicos tributos propios que recaigan sobre los hechos imponible ya gravados por los tributos locales, pudiendo gravar y gestionar tributos sobre materias que la legislación estatal reserve a las corporaciones locales, pero adoptando medidas de compensación o coordinación con el fin de que los ingresos de éstas no se vean mermados ni reducidos⁴⁴. Si en algún momento fuera intención del Estado habilitar a los municipios, como acontece en Italia, la posibilidad de gravar la estancia en empresas turísticas de su radio competencial, debiera preverse simultáneamente fórmulas de compensación a las Comunidades Autónomas que tuvieran vigentes impuestos similares. Si esta decisión se produjera hoy, la compensación económica sólo sería para Cataluña y Baleares, pues son las únicas que gravan el hecho imponible de la estancia⁴⁵.

2.2. Análisis constitucional de los Impuestos catalán y balear sobre las estancias

El primer paso para analizar la constitucionalidad de los Impuestos catalán y balear sobre Estancias en Establecimientos Turísticos debe realizarse a la luz de los principios de justicia tributarios del art. 31.1 de la

43 Por eso F-GALLO en "L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva", en *Rassegna Tributaria*, núm. 3/2013, pág. 499 y ss. enfatiza en la necesidad de buscar nuevos tipos de presupuestos impositivos menos perceptibles para el contribuyente individual, para así financiar el tambaleante Estado social ante un nivel elevado e insostenible de los impuestos que gravan las rentas y el patrimonio.

44 Este apartado ha sido reformado por el artículo único de la L.O. 3/2009, de 18 de diciembre. Con anterioridad a la reforma, la prohibición afectaba a la materia imponible, no al hecho imponible, con lo cual las posibilidades de crear impuestos nuevos eran menores, si bien fueron eludidas las trabas en gran medida por la habilidad de los legisladores autonómicos y la vigilancia laxa del Tribunal Constitucional.

45 Para F-ADAME MARTÍNEZ: *Turismo y financiación...*, ob. cit., pág. 57, hay razones que justifican la introducción por una ley estatal de un impuesto local que grave, similar a lo que acontece en Italia, las estancias turísticas. También desde el punto de vista económico se pronuncia R-ÁLAMO CERILLO: "La tasa turística: una adecuada descentralización y cumplimiento de los principios básicos de tributación", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2016, considerando que sería conveniente que el tributo que grava las estancias turísticas tuviera aplicación en todo el territorio del Estado, aunque tuviera carácter local, para evitar distorsiones y competencia desleal. A nuestro juicio, si esto ocurriera, habría que cuidar minuciosamente los aspectos sobre los que pueden intervenir normativamente los municipios, so pretexto de una cierta competencia desleal entre ellos. Con todas las reservas que tenemos sobre la conveniencia económica de este tipo de tributos, la experiencia catalana no está mal configurada en el sentido de que impone cierta generalidad y homogeneidad pues salvo en Barcelona, la tarifa queda dispuesta de forma igual para todos los municipios de la región, a los cuales se les hace partícipes de los fondos recaudados, como principales perjudicados de las externalidades negativas que ocasiona el turismo. Mismo parecer sostenemos respecto del Impuesto balear. Lo cierto es que, como hemos apuntado en otro lugar (cfr. M-IGLESIAS CARIDAD: "Algunos apuntes sobre el emprendimiento y el fomento del empleo a través de determinados beneficios fiscales aplicables en impuestos locales españoles", en AA.VV.: *Fiscalità descentrata*, Aracne editrice, 2015, págs. 333 a 354), los derroteros de la imposición local están abiertos y son objeto de debate, especialmente desde la óptica de garantizar la suficiencia financiera de los Entes Locales y particularmente de los municipios. La posición de los tratadistas de la imposición local oscila entre varios criterios y posturas. Desde aquéllos que claman por la creación de grandes impuestos nacionales ligados a la renta, al patrimonio y al gasto con un adecuado protagonismo de los Entes Locales (es el caso de LAGO MONTERO), a aquellos otros que verían con agrado la creación de nuevos impuestos locales, por ejemplo, permitiéndoles la adopción del Impuesto que grava las estancias turísticas (ADAME MARTÍNEZ).

En nuestra opinión, es del todo incongruente que la legislación general del I.V.A. en España grave a las prestaciones de servicios de hotelería y acampamento con un tipo reducido del 10% y luego un tributo autonómico se escude en una "singular capacidad económica" que representa la estancia (casi siempre onerosa) en un establecimiento hotelero o afín, para gravarla a mayores

Constitución Española: generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica, especialmente de este último⁴⁶. Cuando tratamos los impuestos sobre estancias en empresas turísticas nos movemos en el campo de la imposición que afecta al gasto o consumo, siendo éste su elemento material del hecho imponible u objeto del tributo.

La duda más inmediata que se nos presenta, esencialmente a efectos de un posible solapamiento con el I.V.A., es si gravan la misma riqueza. La estancia en un alojamiento turístico (como hecho imponible) puede ser indicativa de una cierta riqueza implícita, aunque no tenemos tan claro que tales estancias sean reflejo de una

"singular capacidad económica"; expresión empleada para el caso catalán por la Ley que lo establece y por el Reglamento que lo desarrolla⁴⁷. Sin embargo, la fiscalidad especial, como lo es la imposición sobre las estancias en empresas turísticas, no es desde luego una excepción en nuestro sistema, por lo cual no podemos fundamentar una hipotética constitucionalidad en ello pues dejaríamos sin legitimidad a no pocos impuestos.

Tampoco podemos analizar la legitimidad o ilegitimidad constitucional del Impuesto catalán sobre las estancias desde el principio de coherencia. Desde luego que, si éste fuera parámetro de constitucionalidad, la figura tributaria que analizamos no escaparía de una declaración desfavorable. En nuestra opinión, es del todo incongruente que la legislación general del I.V.A. en España (art. 91.2. 2º de su Ley reguladora) grave a las prestaciones de servicios

46 Como señala M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: El Impuesto Balear..., cit., pág. 102: "Los tributos extrafiscales no pueden ignorar los principios de igualdad y de capacidad económica, aunque no sean sus criterios principales"; o como dice J.-CALVO VÉRGEZ: Financiación autonómica..., ob. cit., pág. 185, "el término "hecho imponible", deberá interpretarse en conexión con los principios materiales de justicia tributaria a que se refiere el art. 31.1 C.E.". En esta línea, vid. A.-GODOY SABÁN: "Las nuevas tasas medioambientales y su incidencia en el sector turístico", en AA.VV.: Seminario sobre Fiscalidad del Turismo, Organización Mundial del Turismo, Madrid, 1997, págs. 1 a 3.

47 El art. 2 de la Ley del Parlamento catalán núm. 16/2000, de 29 de diciembre, que incorpora el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, constitucional a juicio de la S.T.C. 122/2012, de 5 de junio, ya hacía alusión al concepto indeterminado de la "singular capacidad económica" "que concurren en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y en el medio ambiente, cuyo coste no asumen". Sobre el interrogante que supone la expresión "singular capacidad económica", vid. E.-DE MIGUEL CANUTO: Impuesto sobre grandes establecimientos..., cit., pág. 11, quien reflexiona de la forma siguiente: "La confusión acerca de la capacidad económica que es gravada aumenta por las menciones que la sentencia efectúa a los índices de riqueza implicados. Se dice que "en el impuesto sobre actividades económicas la superficie constituye un elemento fijo que elige el legislador como índice de riqueza en relación con este concreto sector económico" y que "en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero índice de riqueza, utilizando para cuantificar el tributo" (F.J. 7). Ahora bien, los índices de riqueza son manifestaciones de capacidad económica que son gravadas por el impuesto. Índices directos son la renta y el patrimonio e índices indirectos la transferencia de bienes y el gasto de renta. El uso de la expresión índice de riqueza fuera del campo semántico que le es propio, que es la teoría de la capacidad económica, supone un desperdicio de energías desde el punto de vista de la misión constitucional de esclarecer qué capacidad económica es la gravada".

de hotelería y acampamento con un tipo reducido del 10% (el general está al 21%)⁴⁸, y luego un tributo autonómico se escude en una “singular capacidad económica” que representa la estancia (casi siempre onerosa) en un establecimiento hotelero o afín, para gravarla a mayores⁴⁹.

Pensamos que esta “singular capacidad económica” (en palabras del texto catalán) queda en entredicho en las estancias en albergues de juventud u otros establecimientos similares de baja categoría, pues no son precisamente reflejo donde se manifiesten una indudable singular capacidad económica objeto de gravamen. Son más bien una alternativa barata, típica del colectivo de “jóvenes” (a pesar de que la Ley de ambos impuestos deja exentos a los menores de 16, pero no a los mayores de esta edad), con una economía subordinada a la de sus padres⁵⁰. Por otra parte, en la estructuración del Impuesto catalán, y también en el balear, se echa de menos una mayor sensibilidad por las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, que también de alguna forma pueden estimarse en los impuestos considerados indirectos. En este sentido, debieran tenerse más presentes condiciones como las de estar en situación de desempleo o el formar parte de una familia numerosa, a través del mecanismo de la exención o de la bonificación. Como ya se ha dicho, se recogen algo mejor estas circunstancias en la Ley balear, al dejar exentas las estancias por motivos médicos o de fuerza mayor.

Como los efectos jurídicos son distintos, hemos de señalar que el elemento subjetivo del hecho imponible difiere en ambos impuestos cotejados, y con ello, a nuestro juicio, las dudas de un posible solapamiento del Impuesto catalán y del recientemente retomado Impuesto sobre estancias balear con el I.V.A. quedan despejadas, en el sentido de que no existe tal

48 El Anexo III de la Directiva 2006/12/CEE [antiguo Anexo H de la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme (77/388/CEE—Sexta Directiva—], indica que los Estados miembros, al trasponer al Derecho nacional las categorías que conforman la lista de entregas de bienes y prestación de servicios, podrán (potestativo) aplicar tipos reducidos en el I.V.A.; y entre el listado que presenta como campo de los posibles está: “El alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas”.

49 S.-BOKOBO MOICHE: La fiscalidad..., cit., págs. 257-258, considera que un impuesto sobre las estancias hoteleras está plenamente justificado en el principio de capacidad económica. “La realización de una pernoctación onerosa en un establecimiento fuera del lugar de residencia manifiesta una riqueza susceptible de ser gravada aunque, como hemos señalado anteriormente, también es cierto que las condiciones en que se realiza no son iguales para todos los viajeros. De ahí la importancia de la gradación del impuesto en función de la categoría del alojamiento elegido para pernoctar”.

50 Ibid., pág. 258, se preguntaba qué tipo de alojamientos se deben gravar en un impuesto sobre las pernoctaciones, abogando por la inclusión de “todo tipo de alojamientos para que no se produzcan discriminaciones injustificadas: hoteles, pensiones, albergues, campings, casas rurales o casas particulares. Ello no empece para que se establezcan exenciones dependiendo del tipo de establecimiento o más concretamente el precio de la pernoctación”.

Interesa tener asimismo en cuenta la tarifa de sendos impuestos, que quedan conectadas en función de las estrellas del establecimiento⁵¹. No obstante, a nuestro juicio, la tarifa quedaría mejor diseñada si se determinara en función de tramos ligados a los precios que el cliente paga por el hospedaje. Estos tramos de precios —que no porcentajes sobre el precio— pueden coincidir con los importes de mercado que en la normalidad de los casos pagan los clientes en función de las estrellas del hotel. Con la regulación actual puede ocurrir que la empresa hotelera con unas determinadas estrellas rebaje sus precios de tal forma que personas con menos poder adquisitivo estén en

- 51 La tarifa del Impuesto catalán sobre el hospedaje en establecimientos turísticos es el resultado de multiplicar el número de estancias (días o fracciones) por la cifra que corresponda en función de las estrellas del hotel, fijándose un importe máximo una cuota correspondiente a siete unidades de estancia por persona. Queda dispuesto de la siguiente forma:

Tipo de establecimiento	Tarifa Barcelona (en euros)	Tarifa resto de Cataluña (en euros)
Hotel de 5 estrellas, gran lujo y embarcación de crucero	2,25	2,25
Hotel de 4 estrellas y 4 superior	1,10	0,90
Resto de establecimientos y equipamientos	0,65	0,45

Por su parte, el art. 13 de la Ley 2/2016, de las Islas Baleares, recoge la siguiente cuota integrada en la tabla:

Clases de establecimientos turísticos	Euros/día de estancia o fracción
Hoteles, hoteles de ciudad y hoteles apartamentos de cinco estrellas, cinco estrellas gran lujo y cuatro estrellas superior	2
Hoteles, hoteles de ciudad y hoteles apartamentos de cuatro estrellas y tres estrellas superior	1,5
Hoteles, hoteles de ciudad y hoteles apartamentos de una, dos o tres estrellas	1
Apartamentos turísticos de cuatro llaves y cuatro llaves superior	2
Apartamentos turísticos de tres llaves superior	1,5
Apartamentos turísticos de una, dos y tres llaves	1
Establecimientos de alojamiento no residenciales de empresas turístico-residenciales	2
Viviendas turísticas de vacaciones, viviendas objeto de comercialización de estancias turísticas y viviendas objeto de comercialización turística	1
Hoteles rurales, agroturismos, hospederías y alojamientos de turismo de interior	1
Hoteles, hostales-residencia pensiones, posadas y casas de huésped, campamentos de turismo o campings	0,5
Albergues y refugios	0,5
Otros establecimientos o viviendas de carácter turístico	1
Embarcaciones de crucero turístico	1

A partir de aquí, la Ley balear recoge unas bonificaciones del 50 % por estancia en temporada baja, o del 50 % de la cuota íntegra o de la cuota restante tras la aplicación de otras bonificaciones por la estancia a partir del noveno día y siguientes por estancias superiores a ocho días.

Ya S.-BOKOBO MOICHE: La fiscalidad..., cit., pág. 259, reflexionó sobre si la cuantía de este tipo de impuestos debiera ser una alícuota: "Sea una u otra la solución adoptada habrán de graduarse cuantías a pagar precisamente porque los precios de la ocupación varían considerablemente dependiendo no sólo del tipo de establecimiento sino también de los servicios que se ofrecen en los mismos. Una variación del tipo de gravamen de acuerdo con las estrellas del hotel, por ejemplo, podría ayudar a evitar que el gravamen recayera desproporionalmente sobre los usuarios o empresarios de acomodaciones más baratas". Lo cierto es que este planteamiento es perfectamente congruente con la teoría de la capacidad contributiva, que justifica que quien demuestre más riqueza —y la categoría del establecimiento es buen signo indicativo— debe soportar una mayor carga en la cuota tributaria. Sin embargo, desde el punto de vista extrafiscal, no está comprobado que cuantas más estrellas tenga el establecimiento más lesivo sea con el entorno natural y patrimonial. J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; F.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., pág. 13-14, recordando que aunque el principio de progresividad se predica del sistema tributario, el tributo balear — igual el actual catalán — "intenta graduar la presión fiscal del contribuyente atendiendo a la categoría del establecimiento turístico de alojamiento, de suerte que quienes se hospedan en establecimientos de superior categoría se verán incididos por una mayor carga fiscal que quienes lo han en establecimientos de categoría inferior, como corresponde a las diferencias de precios de los mismos". Para el caso catalán el hecho de una diferente tarifa entre Barcelona y resto de municipios ha generado dudas de legitimidad constitucional desde los principios de igualdad y capacidad económica. Así, véase R.-ÁLAMO CERILLO: La tasa turística..., ob. cit.

condiciones de afrontar el pago de un hotel o asimilado cuyo precio en condiciones normales les sería caro. Ante esta circunstancia, la persona pagará un impuesto en función de las estrellas del establecimiento, pero quizás no en función de su auténtica capacidad económica o predisposición de pago.

El cliente que realiza una estancia en una empresa turística en Cataluña y Baleares económicamente soporta el I.V.A. por el servicio de hospedaje y el Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas, por la estancia en sí misma considerada. Dos hechos imponible que, como se advierten, quedan configurados aparentemente de forma distinta. Se antoja ya, en este punto, analizar la prudencia del legislador catalán y balear en la adopción del Impuesto que comentamos a la luz del bloque de constitucionalidad; es decir, de la Constitución Española y de la L.O.F.C.A., para ver, así, si se han seguido los cánones que estos textos exigen para la aprobación por las Comunidades Autónomas de tributos propios.

Dijimos más arriba que el Impuesto catalán y el balear sobre estancias reunía los contornos de un tributo cuyo fin es el prioritariamente el fiscal o recaudatorio. Esta cuestión es de la máxima importancia. Si hubiéramos determinado que en verdad son impuestos con fines predominantemente extrafiscales, según la doctrina de los elementos esenciales del hecho imponible, sin más, hubiéramos indicado que no hay solapamiento con el I.V.A., pues éste es un tributo marcadamente fiscal o recaudatorio.

Pero ante la perspectiva de que ambos persiguen una función recaudadora, el análisis de la adecuación de los impuestos catalán y balear al art. 6.2. L.O.F.C.A. —que recordemos prohíbe que los hechos imponible de los tributos propios del Estado recaigan sobre los ya gravados por el Estado— se intensifica. Corresponde ahora cotejar el Impuesto catalán y el Impuesto balear sobre estancias con el I.V.A. a la luz del marco competencial que la L.O.F.C.A. exige.

Debemos así analizar los hechos imponible, en sus dos dimensiones objetiva y subjetiva, del Impuesto catalán y balear sobre estancias y del I.V.A. Como bien es sabido, el elemento objetivo del hecho imponible lo forman los aspectos material, espacial, temporal y cuantitativo del tributo. El aspecto material de los impuestos sobre estancias que analizamos es el gasto o consumo y por lo tanto podemos sujetarlo dentro del ámbito de la imposición indirecta, a pesar de que la Ley catalana y la balear que los establecen los definen como impuestos directos. El aspecto espacial, siguiendo el principio de la ausencia de carga fiscal extrajurisdiccional (art. 157.2 C.E. y 9 L.O.F.C.A.), se ciñe a los establecimientos turísticos situados en Cataluña y en baleares, como no podía ser de otra manera. Más complicado es la concreción del aspecto temporal. Entendemos que es un Impuesto de tracto instantáneo, por día o fracción, formalizándose en el inicio en el que se realiza cada estancia/día o fracción, aunque sea exigible cuando se expida la correspondiente factura o documento análogo para el caso catalán (art. 110 de la

Ley catalana) o en cualquier momento antes del fin del período de la estancia (art. 10 de la Ley balear)⁵². Por último, su aspecto cuantitativo nos lleva a definirlo como un impuesto variable, pues su medición es en función del tipo de establecimiento y del número de días.

Al hilo de esto, entre la legislación catalana y la balear media una distinción importante a la hora de la determinación de la base imponible que está constituida por el número de estancias en cada período de alojamiento: la introducción del régimen de estimación objetiva por la nueva regulación balear (art. 14) a la hora de la determinación de la base imponible, dejando su concreción por vía reglamentaria⁵³. De hecho, se dispone como la regla general o subsidiaria, pudiendo el sustituto (el titular del establecimiento) renunciar a ella. Pues bien, para nosotros, el sistema de liquidación de este impuesto por su propia naturaleza es tan sencilla que, en realidad, cualquier forma de determinación objetiva es más complicada que la misma determinación directa. Creemos que no había necesidad de aquélla⁵⁴.

Analizada las figuras impositivas catalana y balear corresponde cotejar su hecho imponible con el del I.V.A., impuesto indirecto por excelencia que grava el consumo y el volumen de negocios. El cotejo de sus hechos impositivos se torna como necesario para analizar la constitucionalidad del Impuesto catalán, dado que el art. 6.2 L.O.F.C.A. prohíbe a las Comunidades autónomas aprobar tributos cuyos hechos impositivos recaigan sobre los ya exigidos por el Estado, como lo es el I.V.A. Como se sabe, el I.V.A. es un impuesto estatal donde las Comunidades Autónomas no tienen cedidas competencias normativas ni aplicativas, aunque sí participan en la recepción del 50 por ciento de lo recaudado. El hecho imponible del I.V.A., como bien señalan los profesores MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, está formado por un "hecho múltiple, en modo tal que somete a gravamen un gran número de hechos, actos o negocios", donde se distinguen operaciones de entrega

52 Consideramos que cuando la Ley catalana regula el devengo en el art. 109.1, y la Ley balear lo hace en su art. 9, no utilizan la expresión más correcta, pudiendo llevar a equívoco cuando dicen: "El impuesto se devenga al inicio de la estancia...". Tal y como está redactado puede dar lugar a una interpretación, a nuestro juicio, abusiva y contraria al principio de capacidad económica. Pudiera darse el caso de que una persona pacte un alojamiento por varios días y que luego cancele parte de su estancia. En este caso, si se sigue el criterio del devengo "al inicio de la estancia" de forma estricta, sin más, podría computarse por el titular de la explotación, autoliquidando el impuesto por todos los días, tanto por aquéllos que efectivamente han sido consumidos, como por los que no. Esta interpretación no puede sostenerse, ya que supondría que entonces el devengo lo constituye más bien el pacto o contrato cuyo objeto sea el alojamiento y al menos una unidad de estancia. El devengo por ello, a nuestro juicio, debe entenderse al inicio de la estancia de cada día o fracción, teniendo en cuenta los usos de los hoteles, que no siguen el criterio del día natural, sino que para España acostumbra a ser de 12 a 12 de la mañana (de hecho, ya la Ley balear, por ejemplo, recoge en el art. 12 que, por día, en caso de establecimientos y viviendas, se entiende entre las 12 del mediodía hasta esa misma hora del día siguiente). Sin embargo, el hecho de que el devengo sea por cada día o estancia, como opinamos, no es del todo claro, como lo demuestra la respuesta que el Departamento de Empresa y Empleo catalán da en su apartado de preguntas frecuentes respecto de este impuesto. Se le pregunta si las estancias iniciadas antes del 1 de noviembre de 2012 (fecha de la entrada en vigor del Impuesto) pero que se prolongan después de éste día devengan el impuesto. La respuesta de la Administración catalana es que no, pues el devengo ha tenido lugar antes de la entrada en vigor y por tanto quienes estaban en esa situación no debieron pagarlo. El Reglamento que desarrolla el Impuesto balear soluciona el problema que tenemos entre manos. Así, el art. 16 del Decreto 35/2016 señala que si se modifican a lo largo de la estancia los días previstos para pernoctar (días previstos que hay que indicarlos al inicio), se deberá realizar una declaración complementaria.

53 Decreto 35/2016, de 23 de junio, por el que se desarrolla la Ley del impuesto sobre estancias turísticas y de medidas de impulso del turismo sostenible, del Gobierno de las Islas Baleares.

54 De hecho, este régimen de estimación objetiva no se justifica desde el punto de vista de la necesidad de simplificación tributaria, como se puede visualizar de la lectura del Anexo II del Real Decreto 35/2016. Si parece que este régimen simplifica los deberes formales como consecuencia de que evita la declaración y pago trimestral que rige en estimación directa (a través del modelo 700) y el resumen anual (modelo 790). En estimación objetiva se determina una liquidación anual (modelo 710), y por ello relaja los deberes formales del sustituto sobre el régimen de estimación directa, aunque sí se exige un ingreso a cuenta. Sólo tienen (art. 22 del Reglamento) la obligación de conservar los justificantes de los índices, signos y módulos utilizados y de emitir justificantes si el contribuyente se lo pide, en cuyo caso sí debe guardar éstos.

de bienes y prestación de servicios interiores, adquisiciones intracomunitarias e importación de bienes (art. 3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –L.I.V.A.—). Obviamente la posible fricción entre los impuestos catalán y balear sobre las estancias turísticas y el I.V.A. se produce con las denominadas prestaciones de servicios relativas al hospedaje, sujetas al I.V.A., entendiendo como prestación de servicios (como explica la L.I.V.A. de forma residual) todo aquello que no sean entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias o importación de bienes.

Pues bien, partiendo de que en ambas figuras impositivas hay una misma materia gravable, el consumo, lo que nos lleva a aseverar que ambas figuras son impuestos de carácter indirecto, lo cierto es que cualitativamente, a priori, hay elementos que nos conducen a negar la existencia de sobreimposición de los impuestos catalán y balear con el I.V.A. como impuesto que grava el gasto y también el volumen de negocios. A diferencia del Impuesto catalán y balear, donde lo que se grava es la estancia en sí misma considerada, en el I.V.A. se somete a gravamen el servicio de hospedería aplicándose un porcentaje (en la actualidad del 10%) sobre el precio que debe pagar el cliente. Así, va de suyo que la cuota por I.V.A. es un porcentaje de lo abonado por el cliente, sujeto que efectivamente soporta económicamente su pago, a pesar de que el contribuyente en el I.V.A. sea el prestador del servicio, es decir, la empresa hotelera. Por su parte, los Impuestos catalán y balear sobre las estancias no quedan diseñados como un porcentaje sobre el precio que se debe abonar —si así fuera sería una especie de recargo—, sino que el importe depende, sin más, del tipo de establecimiento.

El deslinde y diferenciación de los elementos objetivos de los hechos imponible de los Impuestos sobre estancias y del I.V.A. es excesivamente difuso. Pero en realidad estas dudas se despejan en buena medida cuando se estudia el hecho de la hipotética gratuidad del hospedaje. Los titulares de la explotación de los establecimientos o equipamientos, como sustitutos del contribuyente, tienen la obligación de autoliquidar el impuesto y de efectuar el correspondiente ingreso (art. 110 de la Ley catalana), debiendo indicar el montante de la obligación tributaria material o principal en la factura o documento análogo (art. 109. 2 de la Ley catalana)⁵⁵. Pero, ¿y si, como decimos, el hospedaje es gratuito por la causa que fuere, véase amistad con el cliente, solidaridad, caridad cristiana o acuerdo con las agencias de transportes para dejar fuera de pago al chófer de los viajeros? A tenor del hecho imponible del Impuesto se grava toda estancia, con independencia de si se pernocta o no, y sin delimitar si es onerosa o gratuita. Si la estancia fuera gratuita nacería la obligación tributaria material del Impuesto, debiéndose satisfacer el pago del mismo⁵⁶. Parece así que la estancia en sí misma considerada se separa del rasgo de la onerosidad, lo que también la aleja del fundamento del I.V.A.

Abundando en nuestro estudio, las dudas sobre un eventual solapamiento con el I.V.A. a efectos del art. 6.2 L.O.F.C.A. quedan resueltas, sobre todo, con la exégesis del elemento subjetivo de los hechos imponible de ambos impuestos. El Impuesto de estancias grava la estancia del contribuyente, quien en virtud del art. 104 de la Ley

55 También las experiencias comparadas como para el caso italiano, la persona que realiza el hospedaje es el sujeto pasivo, considerándose los gestores del alojamiento como sustitutos o responsables. No obstante, la determinación de estos últimos se está realizando por vía reglamentaria, lo que está trayendo problemas con el principio de reserva de ley. Cfr. para más detalle, O.-LOMBARDI: "L'imposta di soggiorno: il ruolo del gestore delle strutture ricettive nei regolamenti comunali", en AA.VV.: *Fiscalità decentrata*, Aracne editrice, 2015.

56 Señala el Departamento de Empresa y Empleo de la Generalidad de Cataluña en el apartado que en su página web reserva a las preguntas frecuentes de este impuesto: "El impuesto obliga a toda persona que haga estancia en un establecimiento o equipamiento turístico independientemente del precio del servicio o de su gratuidad, ya que lo que se está gravando es el disfrute del servicio de alojamiento, y el establecimiento tendrá que facturar el impuesto al cliente aunque sea el único concepto de la factura. En este caso, se indicará la cuota del impuesto con la indicación del número de unidades de estancia y del tipo de gravamen aplicado. Sobre el importe resultante se tiene que aplicar el IVA que corresponda".

La única vía para determinar la ilegitimidad de los impuestos sobre las estancias vendría de la mano de si constituyeran una restricción a la libre movilidad de las personas que el art. 3.2 del Tratado de la Unión Europea propugna

catalana es la persona física que realiza la estancia o la persona jurídica a quien se expida la factura o documento análogo, con parecida redacción en el art. 6 de la Ley balear. El titular del establecimiento es sustituto del contribuyente (art. 105 de la Ley catalana y 6.2 de la balear). En el I.V.A. la cuestión es ligeramente distinta. En una prestación onerosa de servicio hotelera sujeta al I.V.A., el contribuyente es el titular del establecimiento o complejo —siempre empresario— en quien reside la obligación de repercutir el impuesto al cliente y la correlativa

obligación de éste de soportarlo. En el Impuesto sobre estancias turísticas, catalán y balear, el contribuyente es el cliente, siendo el empresario hostelero un sustituto de éste.

Va de suyo que en ambos impuestos quien soporta el coste efectivo es el cliente que realiza su estancia en la empresa de hospedaje. Sin embargo, esta apreciación no es suficiente para analizar la posible superposición entre los hechos imponible de los dos tipos de tributos. El hecho de que el cliente sea solo el contribuyente en el Impuesto catalán y balear sobre estancias tiene importantes consecuencias de corte jurídico.

En la comparación jurídica del elemento subjetivo de los hechos imponible, el contribuyente en el I.V.A. y el sustituto en el Impuesto sobre estancias —que coinciden en el titular del establecimiento de hospedaje— quedan vinculados al pago de la prestación tributaria principal y al cumplimiento de las prestaciones formales inherentes a la misma —deber de autoliquidar e ingresar⁵⁷—. Sin embargo, los efectos difieren sustancialmente, pues el sujeto que soporta el I.V.A. —el cliente— no hará frente a posibles intereses de demora, sanciones y recargos⁵⁸. Escenario distinto acontece en el Impuesto sobre estancias, donde contra el contribuyente —el cliente— se podrán reclamar eventuales sanciones, recargos o intereses devengados, salvo que sean imputables al propio sustituto —el empresario, titular del establecimiento—.

Como los efectos jurídicos son distintos, hemos de señalar que el elemento subjetivo del hecho imponible difiere en ambos impuestos cotejados, y con ello, a nuestro juicio, las dudas de un posible solapamiento del Impuesto catalán y del recientemente retomado Impuesto sobre estancias balear con el I.V.A. quedan despejadas, en el sentido de que no existe tal y por tanto no se cumplen los parámetros para determinar una infracción del art. 6.2 L.O.F.C.A. El Impuesto catalán, igual que el balear, son, pues, hasta aquí, constitucionales, aunque como hemos podido apreciar, en algunos elementos de su diseño pudieran ofrecerse una regulación más cuidada y armónica con los principios de justicia tributarios⁵⁹.

57 Art. 110 de la Ley 5/2012 de Cataluña. El modelo a cumplimentar son los modelos 940 (para la modalidad de establecimiento en cruceros turísticos) y 950 para el resto de establecimientos. Véase la Orden ECO/334/2012, de 24 de octubre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 940 y 950 del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos. Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña núm. 6245, de 2 de noviembre de 2012. Se liquida con carácter trimestral.

58 J.-MARTÍN QUERALT; C.-LOZANO SERRANO; J.M.-TEJERIZO LÓPEZ; G.- CASADO OLLERO: Curso..., cit., pág. 251.

59 La S.T.J. de las Islas Baleares núm. 316/2009, de 27 de abril (Aranzadi, JT, 2009/986) justifica la imposibilidad de plantear una cuestión de constitucionalidad en el F.J. 6º en las ideas que estamos exponiendo.

3. Los impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos a la luz de la normativa europea

La característica que define al derecho comunitario sobre el derecho interno es el de la primacía. Así, es conveniente tener presente el conjunto de principios que informan el “espacio juicio europeo” que afirma el Tratado de Lisboa; expresión que quiere superar la mera conformación de un espacio de integración económica para abrazar una auténtica comunidad de derecho. Sin embargo, es menester indicar que uno de los objetivos que más reflejan la causa y fines de la Unión Europea es la consolidación de un mercado común bajo el principio de libre concurrencia.

Para la consecución de este fin, la imposición adquiere un protagonismo especial para la Unión, especialmente por la visión negativa que de aquélla se tiene. El derecho europeo ha procedido a la asunción como competencia exclusiva la materia aduanera, y ha provocado la armonización de la imposición indirecta, especialmente del I.V.A., en aras a la consecución de sus fines.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas núm. 1999/119 [caso Erna Perlzl y otros contra Steiemärkische], falla sobre varias cuestiones prejudiciales que al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se le plantean, pues el órgano *a quo* tenía la duda de si las exacciones sobre el turismo, establecidas por varios Estados Federados de Austria, alteraban lo indicado en la Sexta Directiva relativa al I.V.A.; es decir, si estos impuestos gravaban el volumen de negocios, y por tanto eran contrarios al derecho comunitario. Esta infracción es descartada por tal Sentencia.

El apartado 19 de la misma considera que “el artículo 33 de la Sexta Directiva (hoy art. 401 de la Directiva 2006/12/CEE), sólo permite el mantenimiento o establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas que graven las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones si no tienen carácter de impuesto sobre el volumen de negocios”. Es necesario para resolver la cuestión, valorar las características de las exacciones sobre el volumen de negocios, para ver si efectivamente hay una superposición con el I.V.A. La Sentencia reseñada las cita en el apartado 21. Son:

- a. Característica de la *generalidad*. Los impuestos sobre el volumen de negocios se aplican con carácter general a las transacciones cuyo objeto es la entrega de bienes o la prestación de servicios. Así, esta característica no se observa en los impuestos que gravan las estancias donde sólo se grava un concreto aspecto, la estancia en establecimientos u otros equipamientos turísticos.
- b. Son tributos *plurifásicos*. La determinación de la cuota en los impuestos sobre el volumen de negocios es una proporción del precio a pagar por el sujeto pasivo en cada fase del proceso de producción y distribución, incluido el de la venta al por menor. Los impuestos sobre estancias no gravan todas las fases de la cadena productiva.
- c. Son impuestos *deducibles*. Es admitida la deducción del impuesto devengado por el sujeto pasivo de los importes soportados en las etapas anteriores, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se

aplica sólo al valor añadido en esa fase y su carga final recae en última instancia en el consumidor⁶⁰. Para el caso, los impuestos que gravan las estancias en sí mismo consideradas no pueden ser deducibles por el empresario hostelero, que como se ha dicho no es sujeto pasivo a título de contribuyente, sino sustituto, ni asimismo soporta gravamen alguno por similar concepto.

Con estos elementos, obsérvese que, según doctrina del Tribunal de Justicia de la UE, los impuestos sobre estancias no cumplen con los rasgos esenciales del I.V.A., aventurándonos a afirmar que no suponen un supuesto de doble imposición que demuestre un solapamiento con el éste, desde el punto de vista del derecho comunitario⁶¹.

La única vía para determinar la ilegitimidad de los impuestos sobre las estancias vendría de la mano de si constituyeran una restricción a la libre movilidad de las personas que el art. 3.2 del Tratado de la Unión Europea propugna.

Respecto a la experiencia catalana, lo cierto es que los montantes que se pueden exigir por día o fracción y persona son como máximo de 2,25 euros para los hoteles de mayor categoría (hoteles de 5 estrellas, gran lujo y embarcación de crucero). Además, la Ley catalana exige que el máximo a pagar será lo equivalente a siete unidades de estancia, como así lo señala el art. 107 de la Ley Catalana. Aunque ésta no lo diga, el cómputo de las unidades de estancia será

60 Previamente, entre otras en la S.T.J.C.E., 1998/34, en el numerando 23, ya estableció con rigor cuándo puede calificarse un Impuesto como una exacción sobre el volumen de negocios. El impuesto catalán en el fondo y con todos sus matices, para la mayoría de las estancias (onerosas) es un Impuesto monofásico que grava la prestación de servicios de los establecimientos hoteleros y afines. J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., págs. 36 a 46, cotejando el Impuesto balear con el I.V.A. indican: "Teniendo en cuenta esas notas conceptuales del I.V.A., reiteradas por el Tribunal de Justicia, es fácil deducir su distanciamiento con el Impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, porque éste no grava, en principio, el volumen de ventas de las empresas de hostelería, dado que la tarifa del tributo se estructura en atención a la categoría del establecimiento hotelero y considerando las pernoctaciones o días de permanencia en esas dependencias de las personas físicas que usan de ella, sin tener en cuenta directamente la actividad económica desarrollada por éstas, ni tampoco su facturación". I.-GIL RODRÍGUEZ: La cesión del I.V.A..., cit., pág. 252, trata sobre la posibilidad de crear nuevos impuestos autonómicos que gravan las ventas o prestaciones de servicios adicionales al I.V.A., trayendo a colación los requisitos para que no se produzca un solapamiento con el I.V.A. como impuesto que grava el volumen de negocios. Dice: "De numerosos pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la doctrina ha podido extraer las notas que simultáneamente ha de reunir un tributo para tener el carácter de "impuesto sobre el volumen de negocios". En este sentido, se considera que un impuesto tiene tal consideración cuando es general, proporcional, plurifásico y deducible". "El problema con el que nos encontramos en la práctica es que, como ha denunciado ÁLVAREZ ARROYO, ni siquiera se puede afirmar que todos estos criterios los cumpla en plenitud el I.V.A. y, sin embargo, no por ello deja de ser un impuesto sobre el volumen de negocios". Por lo dispuesto, el Impuesto turístico catalán no es un impuesto general, proporcional, plurifásico y deducible. Sobre el análisis de los criterios para calificar un impuesto sobre el volumen de negocios, cfr. asimismo, M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: El Impuesto Balear..., ob. cit., págs. 174 a 185.

61 Como señalan J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., pág. 38, de esta sentencia y "conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo incluso es posible gravar al sector turístico a través de un tributo que incida sobre el volumen de negocio de alguna de las actividades empresariales de este sector y que por ello no se considere incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva si tal tributo no reúne todas las características del I.V.A. antes reseñadas". La Sentencia que analizamos ya fue comentada en su momento por M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: Aspectos y posibilidades..., cit., pág. 298, que dice: "En ella el Tribunal estableció que las exacciones a favor del turismo no constituyen un impuesto sobre el consumo cuya carga incumba al consumidor final del producto, sino gravámenes sobre la actividad de las empresas afectadas por el turismo. Sin embargo, hay que señalar que en las exacciones analizadas por el Tribunal los contribuyentes son los empresarios interesados directa o indirectamente en el turismo desde el punto de vista económico y en teoría esos gravámenes no se repercuten en el consumidor final como sucede en el I.V.A., mientras en la ecotasa balear los contribuyentes son los turistas y no los empresarios, aunque estos figuran como sustitutos y responsables solidarios de esos turistas. El problema se plantea porque el empresario para salvar posibles supuestos en los que tuviera que pagar como sustituto repercutirá sobre el turista ese gravamen aumentando el precio de la estancia, para que fuera siempre el turista quien soportara la carga del gravamen". A pesar de la justa apreciación de la autora de que, en el Impuesto balear, igual que en el actual impuesto catalán, no se grava al empresario sino al consumidor, cliente, lo cierto es que la Sentencia no deja por ello de ser inválida a efectos de motivar la ausencia de doble imposición con el I.V.A.

en cada hotel, reanudándose el cómputo si el cliente, por el motivo que fuere, cambiara de empresa de hospedaje en la misma localidad. Parecido fundamento se encuentra en la experiencia balear reciente: el importe máximo a pagar por día de estancia o fracción es de 2 euros para los establecimientos más lujosos (cinco estrellas, gran lujo y cuatro estrellas superior). Sin embargo, para este caso, la estancia más allá del octavo día de estancia sigue devengando impuesto en Baleares, recogiendo sólo una bonificación del 50 %. Para nosotros, en este sentido, la legislación catalana es más acorde con el principio de la libertad de movimientos, pues estancias prolongadas no debieran conllevar gravamen desde un planteamiento razonable de la libre movilidad de personas.

Lo cierto es que, en cuanto a la experiencia catalana y balear, con carácter general, los montantes no nos parecen tan elevados como para entender que va en contra del principio de libertad de movimientos de las personas. Tampoco iría en contra —con la actual tarifa— del principio de libre movilidad de los trabajadores, a los cuales no se les deja exentos y quizás para algunos casos conviniera dejarlos. A nuestro juicio, los únicos supuestos dudosos respecto a esta libertad de movilidad vendrían de la mano de la falta de estimación de situaciones que de por sí suponen una inferior capacidad económica, como sucede con las familias numerosas en cuanto unidad económica. Estamos imaginando sobre todo al padre y a la madre que con todos sus hijos mayores de 16 años (los menores de tal edad están exentos) y económicamente dependientes de aquéllos que pretendan alojarse en un hotel u otro centro de hospedaje. A las familias numerosas los impuestos sobre las estancias sí les pueden suponer un considerable aumento del coste, limitando su libertad de movimiento. Esta polémica nos aproxima a la eterna discusión de si debe o no estimarse la discriminación por indiferenciación, es decir, si puede apreciarse en sede jurisdiccional que dos situaciones desiguales deben regirse por una regulación desigual. De momento el Tribunal Constitucional español la niega, lo que no impide, pensamos, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea reflexione sobre los aspectos tratados desde el punto del principio de la libertad de movimiento de personas y trabajadores.

Aunque con carácter general los impuestos sobre estancias no nos parezcan contrarios al Derecho constitucional y europeo, ello no nos impide afirmar que la realidad económica española —al menos la actual— no aconseja la implantación y generalización de este tipo de tributos, ni su incorporación o reconversión en impuestos locales a semejanza de la experiencia italiana. Creemos que la Exposición de Motivos de la Ley balear 2/2016, es consciente de que, si bien los datos turísticos de las Islas Baleares son excelentes, no es menos que también se justifican por la inestabilidad de los países mediterráneos de tradición islámica. No obstante, las experiencias comparadas (la que más conocemos la italiana, y también la francesa) vienen dando un marcado protagonismo a los impuestos sobre las estancias⁶² y flujos turísticos, por lo que el poder político-financiero acabará seduciendo mayoritariamente, salvo que se encuentre con una gran resistencia del sector empresarial y de los grupos de presión económicos. De adoptarse estos tributos, como algunas Comunidades lo piensan (Valencia), debe cuidarse el diseño tributario para garantizar una tributación justa y no desproporcionada, con especial atención al principio de capacidad contributiva, y a los principios y libertades europeos.

4. Bibliografía

- › A. CUBERO TRUYO: “El Impuesto sobre el valor añadido (I)”, en AA.VV. (F. PÉREZ ROYO –Dir.—): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2009.

62 Los hay en varios países como en Estados Unidos, Francia e Italia.

- › A. GODOY SABÁN: "Las nuevas tasas medioambientales y su incidencia en el sector turístico", en AA.VV.: *Seminario sobre Fiscalidad del Turismo*, Organización Mundial del Turismo, Madrid, 1997.
- › A. DI PIETRO -T. TASSANI (a cura di): *I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, 2013.
- › C. GARCÍA NOVOA: "Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica", en *Noticias de la Unión Europea*, 274, noviembre de 2007.
- › F. ADAME MARTÍNEZ: "Turismo y financiación municipal: Estudio sobre posibles nuevos tributos locales vinculados al turismo", en *Tributos Locales*, núm. 13/2013.
- › F. ALMEIDA GARCÍA: "La política turística en España y Portugal", en *Cuadernos de Turismo*, 30/2012.
- › F. ESCRIBANO: *La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*, R.E.D.F., núm. 142/2009.
- › F. GALLO en "Levoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva", en *Rassegna Tributaria*, núm. 3/2013
- › F.J. MELGOSA ARCOS: "Turismo, media ambiente y desarrollo sostenible", en AA.VV. (F.J.: MELGOSA ARCOS –Coord.—): *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (I)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999.
- › G. CASADO OLLERO: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Instituto de Desarrollo Regional), Granada, 1981.
 - "Los fines no fiscales de los tributos", en Libro Homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda" *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Madrid, 1991.
- › G. SCANU: "La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto" en *Revista di Diritto Tributario*, fasc. 3/2009
- › E. DE MIGUEL CANUTO: "Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: identidad y diferencia en la jurisprudencia", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 6/2012.
- › E. PRADOS PÉREZ: "Fiscalidad y turismo: el tributo turístico", en *Quincena Fiscal*, febrero de 2001, núm. 4.
- › I. GIL RODRÍGUEZ: "La cesión del I.V.A. (II): alcance y contenido", en J.M. LAGO MONTERO; I. GIL RODRÍGUEZ; M.A. GUERVÓS MAÍLLO; R.M. ALFONSO GALÁN: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán*, Dykinson, Madrid, 2010.

- › J. ARIAS VELASCO: "El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos", en AA.VV.: *El I.V.A. español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal*, Asociación Española de Asesores Fiscales.
- › J. CALVO VÉRGEZ: *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- › J. I. RUBIO DE URQUÍA: "La reforma de los tributos locales: posibilidad de una fiscalidad sobre el turismo", en *Tributos Locales*, núm. 17, abril 2002.
- › J. LASARTE ÁLVAREZ: "Turismo y política fiscal", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 63, 1968.
- › J. LASARTE; E. ESEVERRI; F. ADAME; J. MARTÍNEZ: *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa" y otras alternativas de financiación*, Comares, Granada, 2001.
- › J. -MARTÍN QUERALT; C. LOZANO SERRANO; J.M. TEJERIZO LÓPEZ; G. CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2010.
- › J. M. LAGO MONTERO: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, ElCano (Navarra), 2000.
- › L. M. CAZORLA PRIETO: *Derecho Financiero y Tributario*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi Thomson Reuters.
- › M. HERCOWITZ; I. PUIG VONTOSA: "Fiscalidad ambiental y turismo- Tres casos de estudio", *Impuestos. Revista de Orientación Tributaria*, mayo-junio 2003 (117), 10-15, Bogotá (Colombia).
- › M. IGLESIAS CARIDAD: "Algunos apuntes sobre el emprendimiento y el fomento del empleo a través de determinados beneficios fiscales aplicables en impuestos locales españoles", en AA.VV.: *Fiscalità descentrata*, Aracne editrice, 2015.
- › M. RUIZ GARIJO: *Fiscalidad de la empresa turística*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.
- › M.A. GUERVÓS MAÍLLO: *El Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- › M.A. GUERVÓS MAÍLLO: "Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo", *Derecho y opinión*, núm. 9, 2001.
- › O. LOMBARDI: "L'imposta di soggiorno: il ruolo del gestori dell strutture ricettive nei regolamenti comunali", en AA.VV.: *Fiscalità descentrata*, Aracne editrice, 2015
- › P. MARCHESSOU: "Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisboa", en *Rassegna Tributaria*, 3/2010.

- › P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: *Constitución financiera española. Veinticinco años*, Madrid, 2004.
- › R. ÁLAMO CERILLO: "La tasa turística: una adecuada descentralización y cumplimiento de los principios básicos de tributación", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2016.
- › S. BOKOBO MOICHE: "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la 'tasa turística'", en *Civitas-R.E.D.F.*, núm. 102, abril-junio de 1999.



Versiones y perversiones de los criterios de imposición de costas en lo Contencioso-Administrativo¹

José Ramón Chaves García

Magistrado especialista de lo Contencioso-Administrativo
del Tribunal Superior de Justicia de Galicia

Resumen

Se aborda el criterio del vencimiento en las costas en el ámbito contencioso-administrativo, implantado por la Ley 37/2011, de 10 de Octubre, de medidas de agilización procesal, instituto caracterizado por la dispersión de criterio en la praxis judicial y una temible incertidumbre para los abogados, en caso de desenlace negativo del pleito, tanto sobre si deberá asumir las costas, como en qué cuantía y conceptos. Se pretende exponer el escenario legal, y los derroteros procesales de la figura junto a las posibles interpretaciones o propuestas pragmáticas para reorientarlo hacia mayores garantías de la tutela judicial efectiva.

Abstract

The criterion relating to the responsibility for the costs of proceedings in Administrative Appeals Court implemented by Law 37/2011, of October 10, of measures of procedural agility, institute characterized by the dispersion of criterion in the judicial praxis and a fearful uncertainty for lawyers, in the event of a negative outcome of the lawsuit, both on whether to assume the costs, and in what amount and concepts. It aims to expose the legal scenario and the procedural paths of the figure along with possible interpretations or pragmatic proposals to redirect it to greater guarantees of effective judicial protection.

Palabras clave

Proceso. Tutela judicial efectiva. Costas. Invalidez.

Key words

Proceeding. Effective judicial protection. Rates. Illegality.

1 Discurso leído el 24 de Abril de 2015 en el acto de recepción como Académico de número de la Real Academia Asturiana de Jurisprudencia.

Sumario

1. Introducción
2. Antecedentes
3. Singularidades del Contencioso-Administrativo que distancian el criterio del vencimiento del ámbito civil
 - 3.2. Singularidades del territorio Contencioso-Administrativo
 - 3.2.1. El principio inquisitivo del proceso contencioso contrasta con el principio dispositivo propio del proceso civil.
 - 3.2.2. El concepto de “dudas de derecho” que exoneran de la condena en costas procesales es de gran extensión en el mundo contencioso-Administrativo
 - 3.2.3. La dificultad de hablar de una única “jurisprudencia” que sirva de “piedra de toque” para apreciar la seriedad de las dudas de derecho
 - 3.2.4. La dificultad de demostrar las “dudas de hecho” como factor que frene la imposición de costas
 - 3.2.5. Las costas desincentivan al particular pero no al político ni a la Administración como persona jurídica
 - 3.2.6. La Administración Pública cuenta con la figura del expediente para descartar su temeridad
4. Claves constitucionales para interpretar el Art.139 LJCA
5. Claves interpretativas
 - 5.1. No hay reglamento de desarrollo de la LJCA
 - 5.2. No hay criterios jerárquicos en esta materia
 - 5.3. El principio de efecto útil
 - 5.4. La cuestión clásica de si en esta materia ha de optarse por la autointegración del ordenamiento procesal contencioso o la heterointegración y acudir al complemento de soluciones judiciales civiles o laborales
 - 5.5. La naturaleza jurídica de las costas procesales: ¿indemnización o penalización?
 - 5.6. El juego del principio de proporcionalidad
 - 5.7. El principio de igualdad
6. Vigencia del nuevo criterio (31/10/2011)
7. Criterio en primera o única instancia: regla general del vencimiento
8. Criterio en Segunda Instancia
9. La declaración de imposición de costas
10. La carga sobre el juzgador que no impone las costas al vencido
11. El caso de la estimación parcial
12. La casuística de las costas en los incidentes
 - 12.1. Alegaciones previas

- 12.2. Incidentes cautelares
- 12.3. Desistimiento
- 12.4. Allanamiento
- 12.5. Pérdida de objeto
- 12.6. Incidentes de ejecución
- 12.7. Nulidad de actuaciones
- 13. Quién paga a quién
- 14. La escurridiza cuestión de la limitación de la cuantía
- 15. Los gastos de letrados públicos
- 16. Punto de encuentro: tasación de costas
- 17. Impugnación de la imposición de costas
- 18. Efectos colaterales del régimen vigente de imposición de costas Contencioso-Administrativas
- 19. Tendencias reorientadoras

1. Introducción

- 1.1. El derecho a la tutela judicial efectiva es una conquista de los Estados democráticos avanzados con consagración constitucional y mecanismos de tutela internacional. Sin embargo, parafraseando a Ihering, la lucha por la tutela judicial efectiva ha desplazado su meta desde una justicia "accesible" a una justicia "asequible".

Sería el Gran Chiovenda, Catedrático de la Universidad de Roma y padre del Derecho Procesal quien elevase la evidencia lógica a premisa jurídica con aquella afirmación afortunada: "La necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse contra quien la tiene".

Sin embargo, así como en el ámbito civil el principio dispositivo y los intereses privados subyacentes llevaron a implantar prontamente el principio del vencimiento en materia de costas, en cambio, en el ámbito contencioso-administrativo español la justicia ha sido accesible y asequible hasta tiempos recientes.

El módico precio del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito contencioso-administrativo provocó un incremento de litigiosidad, dado que sus puertas se ensancharon notablemente bajo una jurisprudencia constitucional que derribó las barreras de la jurisdicción revisora y sus limitaciones de control.²

- 1.2. Paradójicamente, la respuesta del Estado ante la avalancha litigiosa ha sido de tinte economicista. De un lado, la implantación de tasas judiciales que afortunadamente tras la "prueba de ensayo y error" han sido paulatinamente suprimidas, eliminándose primero su abono por las personas físicas y luego para las personas jurídicas³.

De otro lado, la implantación del criterio del vencimiento en materia de costas que se ha convertido en un factor de enorme incertidumbre para los operadores jurídicos y que afecta en la línea de flotación a la tutela judicial efectiva convirtiéndose en un asesino silencioso de litigiosidad contencioso-administrativa que se ceba precisamente en el sector de la población cuya capacidad económica no admite litigios bajo la incertidumbre de una onerosa condena en costas y que además del desencanto de la sentencia desestimatoria, comporta una facturación de costes procesales propios y ajenos que le deja sumido en la pérdida de confianza en el sistema.

2 La jurisdicción contencioso-administrativa experimentó la "universalización" de su control en múltiples frentes. No solo se combatían actos administrativos expresos y desestimaciones presuntas sino que se extendió a la vía de hecho y la inactividad; no solo atendía a titulares de derechos o interesados directos, sino a cualesquiera con intereses legítimos unido a una generosa respuesta a la acción pública; no se limitaba a las sentencias declarativas sino que podría hablarse de una potestad jurisdiccional para persecución incidental de la plena ejecución de las sentencias; es más la barrera temporal de impugnación de desestimaciones presuntas se levantó pudiendo acudir a la jurisdicción sin límite temporal dejando aletargada la fuerza del art.46 LJCA. La STC de 10 de Abril de 2014 considera aplicable ese límite temporal en su literalidad a los "actos presuntos" lo que dejaría fuera de tal precisión a las "desestimaciones presuntas", juego conceptual que le permite eludir la declaración de inconstitucionalidad del precepto.

3 Milagro obrado por el Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero para las tasas de personas físicas y por la STC de 21 de Julio de 2016 para las personas jurídicas, por falta de justificación y proporcionalidad.

2. Antecedentes

- 2.1. En una rápida visión histórica nos encontramos con que el pago de las costas procesales por el vencido era criterio pacífico en el ámbito jurisdiccional. Citaremos como hito ilustrador las propias Partidas del Rey Alfonso X que tempranamente aclaraban: "Que los que en esta manera facen demandas, o se defienden contra otro, no habiendo derecha razón... lo debe condenar en las costas que fizo la otra parte por razón del pleito"⁴.
- 2.2. La misma idea retributiva (una especie de Ley del Talión civil) fue acogida por las leyes mercantiles y civiles, cuyo último y vigente exponente es el criterio general en materia de responsabilidad patrimonial: "El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado" (art.1902 CC).
- 2.3. Sin embargo, hasta fines del siglo pasado el régimen de imposición de costas procesales se bifurcó en el camino de la jurisdicción civil y el de la contencioso-administrativa.

Así, la decimonónica Ley de Enjuiciamiento Civil, tras la reforma operada por la Ley de 6 de Agosto de 1984 estableció la regla general de imposición de costas al vencido salvo "circunstancias excepcionales"⁵.

En cambio la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 fijó regla sustancialmente distinta consistente en la regla general de no imposición de costas al vencido salvo "mala fe o temeridad"⁶. De este modo, en términos gráficos el camino jurisdiccional civil cobraba peaje y en cambio el contencioso-administrativo era una autopista de "gratis total".

- 2.4. Su sucesora, la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) para evitar supuestos de victorias pírricas en este ámbito judicial, esto es, que la sentencia favorable comportase costes procesales mayores que el derecho ganado, introdujo un factor corrector en cuanto precisó que se impondría las costas al vencido si se "perdiese la finalidad legítima del recurso"⁷. De este modo, tan críptico inciso permitía una medida de emergencia consistente en la condena en costas procesales a la Administración cuando el juez verificase por ejemplo, que el gasto ahorrado en su lucha por obtener la invalidez judicial de la multa, impuesto o acto gravoso, excedía de lo que el particular tuvo que pagar entre "picos, palas y azadones" de honorarios y gastos judiciales varios.

4 Ley 8 a, Título 22, Partida 3a.

5 Art.523 de la vieja LEC: "En los juicios declarativos, las costas de la primera instancia se impondrán a la parte cuyas pretensiones hubieran sido totalmente rechazadas, salvo que el juez, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias excepcionales que justifiquen su no imposición".

6 "Las Salas de lo Contencioso-Administrativo, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante las mismas se promovieren, impondrán las costas a la parte que sostuviere su acción, o interpusiere los recursos con mala fe o temeridad." (art.131.1 LJCA 1956).

7 "1. En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas, razonándolo debidamente, a la parte que sostuviere su acción o interpusiere los recursos con mala fe o temeridad. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, se impondrán las costas a la parte cuyas pretensiones hayan sido desestimadas cuando de otra manera se haría perder al recurso su finalidad.

2. En las demás instancias o grados se impondrán al recurrente si se desestima totalmente el recurso salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición." (LJCA 1998).

- 2.5. Será el siglo XXI el que permitirá a ambas leyes un cambio de piel, la de enjuiciamiento civil de 2000 y la contencioso-administrativa tras la reforma operada en 2011, que les llevará a acompasar el paso y la letra de la imposición de costas, coincidiendo ambas en fijar como regla general la imposición de costas al vencido salvo "serias dudas de hecho o de derecho"⁸.

Tal medida de imponer las costas al vencido en litigio contaba con sólidas razones para evitar los abusos de una desorbitada concepción del derecho a la justicia administrativa.⁹

Sin embargo, vestir el proceso contencioso-administrativo con las plumas ajenas del enjuiciamiento civil, como toda técnica jurídica de tratar igual a categorías distintas ha generado problemas, disfunciones y un funesto efecto disuasorio del particular a la hora de embarcarse en los litigios contencioso-administrativos. Y si bien tal técnica ha tenido la virtud de evitar litigios de sondeo o ruleta, o infundados, también ha provocado que "paguen justos por pecadores" de manera que numerosos particulares se han visto disuadidos de emprender el litigio por la sombra de la imposición de unas costas procesales que, se revelan inciertas tanto en si se imponen, a quién y en qué cuantía¹⁰.

3. Singularidades del Contencioso-Administrativo que distancian el criterio del vencimiento del ámbito civil

- 3.1. En nuestro sistema jurídico impera el régimen de derecho administrativo de inspiración francesa frente al Common Law sajón. En términos deliberadamente simplificados, en España las Administraciones Públicas actúan investidas de un estatuto de prerrogativas en atención a los intereses generales que sirven, que ha determinado la existencia de una rama jurídica autónoma, el Derecho Administrativo, bajo principios y técnicas propias, con la consiguiente implantación de una jurisdicción contencioso-administrativa adaptada en su fisonomía procesal a las singularidades de aquél. Una cosa es que la jurisdicción contencioso-administrativa

8 Así, el art.394 de la Ley 1/2000, de 7 de Enero (LEC) estableció: "En los procesos declarativos, las costas en la primera instancia se impondrán a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que el Tribunal aprecie, y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho". Por su parte, el art. 139 Ley 37/2011, de 10 de Octubre (LJCA), con ostensible "plagio legislativo" señaló:

"1. En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad.

2. En las demás instancias o grados se impondrán al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición."

9 Señaladas enérgicamente por la doctrina administrativista: "El principio de equidad exige que el vencedor en la contienda litigiosa no vea disminuida su posición con los esfuerzos que le han costado conseguir el reconocimiento de sus derechos; la necesidad de evitar los abusos de quienes utilizan los instrumentos judiciales para mantener posiciones ilegales o injustas, o para retrasar el cumplimiento de sus obligaciones, etc.; la conveniencia de introducir prudencia y responsabilidad en la utilización de los medios públicos y no facilitar la ciega terquedad en quien quiere mantenerse inamovible en sus posiciones; en fin, la necesidad de atender a la diferente capacidad económica de los contendientes". FUERTES, M.: Las costas procesales en la jurisdicción contencioso-administrativa. De las sobradas costas al necesario abono de costes", *Estudios de Derecho Judicial*, CGPJ, 2007, pag.8.

10 En términos sociológicos y coloquiales, basta tener presente que estadísticamente la jurisdicción contencioso-administrativa se salda con estimaciones de recursos en proporción de un litigio sobre cuatro, y en el ámbito forense el común de los abogados afirma que la mitad de sus clientes se detienen en la fase consultiva sin embarcarse en el litigio por la incertidumbre de las costas. De ahí se deriva que una de cada ocho personas que sopesaban litigar con la Administración no lo han hecho pese a que podrían haber obtenido la razón de los tribunales.

actual se haya ganado la etiqueta de auténtica jurisdicción independiente y otra muy distinta que la igualdad ante el proceso de las partes sea exquisita.

De ahí que la simple transposición del criterio del vencimiento en materia de costas judiciales del ámbito de enjuiciamiento civil hacia el contencioso-administrativo es una técnica cómoda e igualitarista pero no equitativa por la existencia de factores diferenciales en este ámbito que provocan efectos paradójicos, por no decir, perversos en términos de justicia material¹¹.

Numerosos particulares se han visto disuadidos de emprender el litigio por la sombra de la imposición de unas costas procesales que, se revelan inciertas tanto en sí se imponen, a quién y en qué cuantía

3.2. Veamos las singularidades del territorio Contencioso-Administrativo

3.2.1. El principio inquisitivo del proceso contencioso contrasta con el principio dispositivo propio del proceso civil.

En efecto, el juez contencioso puede intervenir activamente en el proceso contencioso-administrativo con iniciativas que determinen o condicionen, el sentido de la sentencia, de manera que se dará la paradoja no infrecuente de que la estimación de pretensiones del demandante a veces no es debido al buen hacer de su abogado sino gracias a la intervención del juez, como en ocasiones la defensa de los letrados públicos poco ayuda a la victoria conseguida merced al hábil uso del iura novit curia¹².

3.2.2. El concepto de “dudas de derecho” que exoneran de la condena en costas procesales es de gran extensión en el mundo contencioso-Administrativo

En efecto, a diferencia de las aguas plácidas del Derecho Civil donde la jurisprudencia se consolida y los cambios legislativos son importantes pero dosificados, en cambio el Derecho Administrativo es una disciplina aquejada de un frenético dinamismo reglamentario y experimentación técnica, lo que explica las serias dudas sobre la

11 De hecho se ha criticado vivamente la débil posición del justiciable en el ámbito contencioso-administrativo: “De ahí, que grosso modo”, la experiencia indique que son pocos, muy pocos, los casos en que los juicios contenciosos son ganados frente a la Administración, quien apenas necesita hacer esfuerzo alguno para vencer en una buena parte de los asuntos. Ciertamente hay asuntos “bagatela” en los que se puede dar sin mucho esfuerzo la razón al administrado; o asuntos en los que el administrado tiene poder político como el caso de los Sindicatos en temas de personal donde efectivamente son frecuentes los casos en los que hay vencimientos a favor de éstos; o asuntos políticamente correctos, en los que el juez va a tener buena prensa y no cuesta dinero a la Administración, como son los asuntos de extranjería; o casos en los que es el propio Juez quien está furibundo, con razón quizás, con esa Administración y tiene así con ocasión de algún pleito oportunidad de mostrar ese encrespamiento. Finalmente, también a veces se produce el milagro y en una bonanza perfecta el Juez se estudia totalmente la demanda, trabaja denodadamente y con esfuerzo en el litigio examinando en profundidad las pruebas y logra declarar la ilegalidad que se le somete”. SORIANO GARCÍA, E: “Administración y Administración. Administración y Administrado. Un abecedario incompleto de reformas administrativas para convertirle en ciudadano”. Revista Vasca de Administración Pública, 2014, Mayo-Diciembre 99-100, Volumen III. P.2760.

12 Así por ejemplo, el juez contencioso cuenta al menos con tres poderes específicos inéditos en el ámbito civil: plantear alegaciones previas de inadmisión de la demanda (art.51 LJCA), proponer sin petición de las partes o contra su oposición diligencias para mejor proveer o finales (art.61), e incluso proponer motivos de impugnación u oposición, sometiéndolo como “tesis” a las partes (33.2 LJCA). De ahí que es posible imaginar pleitos con demandas huecas en que la victoria sea debida al quehacer del juez y la sentencia disponga el resarcimiento de las costas procesales, cuando el pleito se ha ganado no gracias sino a pesar de su abogado.

determinación y alcance de la norma aplicable en cada caso y que atenazan tanto al particular como a la propia Administración¹³.

3.2.3. La dificultad de hablar de una única “jurisprudencia” que sirva de “piedra de toque” para apreciar la seriedad de las dudas de derecho

Así como el art.394 LEC se cuida de ofrecer como pauta para apreciar la seriedad de una duda de derecho, “la existencia de jurisprudencia contradictoria de Salas de la Audiencia Provincial”, en cambio, la LJCA ha eludido esta precisión, consciente de que el fenómeno de dispersión normativa inherente a la legislación autonómica y la existencia de varios cientos de Juzgados de lo Contencioso-Administrativo plantean problemas de unificación de criterio judicial. Basta tener en cuenta que no suele existir jurisprudencia en materias que no admiten recurso de casación ni apelación por la cuantía, ámbitos donde el recurso de casación en interés de ley se ofrece como la única y compleja vía para evitar contradicciones entre sentencias de Juzgados de la misma plaza o Salas de distintas Comunidades Autónomas¹⁴.

A ello se suma la inestabilidad estructural de la jurisprudencia contencioso-administrativa donde su reconsideración es mas frecuente que en otros ámbitos jurisdiccionales¹⁵.

Ahora bien, una cosa es litigar cuando no existe jurisprudencia precedente o la que existe resulta contradictoria, escenarios que dotan de razonabilidad la actitud beligerante judicial, y otra muy distinta es litigar contra la jurisprudencia consolidada lo que no solo ampara la condena en costas por el criterio del vencimiento sino que puede encerrar un caso de temeridad o mala fe, ya que supone una indebida utilización del proceso que da lugar a procesos innecesarios y que infringe el principio general de buena fe con sus propias consecuencias¹⁶.

13 Basta tener en cuenta los vientos huracanados sobre la legalidad administrativa de las sentencias del Tribunal Constitucional o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, o la lluvia ácida de los Decretos-Leyes y Leyes de Acompañamiento presupuestario, sin olvidar el fuego cruzado de normativa estatal y autonómica, con salvas de ordenanzas locales. En suma, la sencilla pirámide Kelseniana, modelo válido para el Derecho Civil se ve convertido en una mezcla de cubo de Rubik y paralelepípedo, de difícil comprensión en todas sus dimensiones.

14 Buen ejemplo de la prudencia con que la propia Sala 3ª del TS habla de jurisprudencia en lo contencioso-administrativo es la STS de 30 de Abril de 2008 (rec.28/2006) donde se afirma: “No obsta al valor jurisprudencial de las decisiones de esta Sala el hecho de que puedan haber existido vacilaciones o una evolución en el criterio seguido. La adaptación y el ajuste en la aplicación de la norma son consustanciales al concepto de jurisprudencia, que no constituye fuente del Derecho propiamente dicha- y carece por lo tanto de la rigidez formal de los productos normativos-, sino medio complementario para integrar el Ordenamiento en el momento de su aplicación. Su investigación obliga a inducir en un proceso lógico de examen y crítica el criterio mayoritario en las resoluciones de naturaleza jurisdiccional dictadas por quien ostenta potestades de casación y su grado de consolidación”.

15 Como se ha dicho gráficamente, el certificado de defunción del precedente jurisprudencial puede venir dado por agentes internos o externos. Por agentes internos, se trataría de la “autoconsideración” del propio Tribunal quien cambia de criterio, o deberse a otros órganos de superior o inferior rango jerárquico. Por agentes externos, consistiría en el cambio legislativo debido a la actuación espontánea del legislador o como reacción a un escenario judicial políticamente incómodo. Vid. MARTÍNEZ MOYA, J.: “La realidad del precedente jurisprudencial. Especial referencia a la problemática de su recepción por los Juzgados de instancia”, *Estudios de Derecho Judicial, CGPJ* “La fuerza vinculante de la jurisprudencia”, Madrid, 2001, num.34, p.524.

16 GONZÁLEZ PÉREZ, J. *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p.260.

3.2.4. La dificultad de demostrar las “dudas de hecho” como factor que frene la imposición de costas

Así como es lógico que la Administración se beneficie de la presunción inherente a la versión de agentes de autoridad inherente al cargo (art. 137.3 Ley 30/1992), lo que resulta chocante es que la misma frecuentemente empuje al particular a los lindes de una prueba diabólica y una dificultad prácticamente insalvable para demostrar la seriedad de sus dudas.

3.2.5. Las costas desincentivan al particular pero no al político ni a la Administración como persona jurídica

En efecto, en el mundo civil, las partes litigantes suelen ser particulares y las costas procesales pueden constituir un freno o estímulo a la hora de litigar en un caso concreto o para el futuro. En cambio, la fuerza disuasoria de la condena en costas en el mundo administrativo para las autoridades que tienen la llave para desistir o reconocer en vía administrativa los derechos del particular, es casi nula por no decir indiferente. Y ello porque será la Administración quien con cargo a sus presupuestos afrontará los costes que supongan las costas de las ocurrencias judiciales¹⁷.

3.2.6. La Administración Pública cuenta con la figura del expediente para descartar su temeridad

En efecto, aunque en ocasiones sigue la vía de hecho o la inactividad, la Administración suele dictar su decisión con apoyo en un informe jurídico o con un Acta o acto de instrucción equivalente, lo que en principio le servirá de escudo contra la condena en costas al abonar las dudas jurídicas o de hecho para el caso de perder el litigio¹⁸.

4. Claves constitucionales para interpretar el Art.139 LJCA

- 4.1. Una vez sentadas las dificultades de partida sembradas por el legislador al aplicar ciegamente el modelo de vencimiento de costas procesales civil a la órbita contencioso-administrativa, hemos de afrontar la interpretación del novedoso art.139 LJCA, y para ello, partiremos de dos claves de la jurisprudencia constitucional sobre la incidencia del derecho a la tutela judicial efectiva del art.24 CE en materia de costas procesales.
- 4.2. De un lado, la STC de 21 de Septiembre de 1989 (en línea con la STC 134/1990) que consideró compatible el criterio del vencimiento con la tutela judicial efectiva *“que consiste en obtener una resolución fundada en Derecho dentro de un proceso tramitado con las garantías legalmente establecidas”*.

17 Por añadidura, en ocasiones, la Administración no vacila en apelar o recurrir en casación, aunque sea inadmitido con la finalidad ilegítima de prolongar dudas sobre la legalidad de su actuación o su ejecutividad, y ello sabiendo que el precio en términos pecuniarios será ventajoso para las arcas públicas.

18 Situación que nos llevaría al espinoso tema de los “informes de complacencia” que pueden proceder de funcionarios de libre designación, de Consejos consultivos pasivos o de consultoras privadas externas, cuya funcionalidad sería desterrar la idea de arbitrariedad y, por lo que aquí interesa, avalar las dudas jurídicas sobre el litigio.

De otro lado, la STC 190/1993, de 14 de Junio de 1993 que declaró que no puede ser objeto de recurso de amparo la corrección o no de la decisión sobre imposición de costas pues *"la decisión sobre su imposición pertenece, en general, al campo de la legalidad ordinaria y corresponde en exclusiva a los Tribunales ordinarios en el ejercicio de su función"*.

De este modo la cuestión de las condenas en costas se convierte en el bastardo de los pronunciamientos en los fallos judiciales, pues pese a que resuelve extremos litigiosos sustanciales y además de incidir en la tutela judicial efectiva, salvo vías indirectas, quedan extramuros y huérfanos del amparo ante el Tribunal Constitucional, lo que propiciará la consolidación de criterios divergentes según los distintos órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo.

5. Claves interpretativas

Así pues, el intérprete ha de dirigir la mirada hacia los criterios legales de interpretación (art.2 del Código Civil) y principios hermenéuticos. Se nos ofrecen así las siguientes variables y consideraciones para avanzar en la exégesis del citado art.139 LJCA.

5.1. No hay reglamento de desarrollo de la LJCA

Aunque pudiera plantearse la reticencia a que el ejecutivo reglamente el proceso judicial llamado a enjuiciar su actuación, precisaremos que en relación al art.139 LJCA, referido a una vertiente accesoria del procedimiento como es la relativa a las costas procesales, podría ser útil un mínimo desarrollo que afinase criterios de imposición o cuantías bajo pautas de homogeneidad y seguridad jurídica¹⁹.

5.2. No hay criterios jerárquicos en esta materia

En efecto, ya la STC de 19 de Marzo de 2012, se cuidó de precisar que solo vinculan a los Tribunales inferiores las "sentencias en interés de ley" del Tribunal Supremo. A ello se suma que las pautas en materia de imposición de costas suelen encontrarse en Autos y no en Sentencias, y además suelen ser la respuesta a casos concretos por Salas y Tribunales respecto de incidencias de las costas de sus respectivos litigios fallados por sentencia.

5.3. El principio de efecto útil

La irrupción de la nueva redacción dada al art.139 por la Ley 37/2011 persigue una finalidad confesa y otra inconfesable. La confesa es la voluntad de corresponsabilidad con los gastos públicos de la justicia por parte de quienes usan o abusan de él; la inconfesable radica en el afán de poner contención y freno a la avalancha de litigios de la última década.

¹⁹ Señalaremos que no solo no está congelado el rango legal de esta cuestión sino que la propia LJCA abre la vía. Ello sin olvidar que el Preámbulo de la vieja LJCA (1956) aclaraba que no se estimaban por entonces necesarios reglamentos ya que esa necesidad la colmaba la aplicación supletoria de la LEC.

En cualquier caso, lo cierto es que el legislador ha cambiado algo, para que algo cambie y por tanto debe desterrarse cualquier interpretación tendente a vaciar su aplicación o a dejar una situación de imposición costas equivalente al régimen anterior, esto es, reservada a situaciones de temeridad.

5.4. La cuestión clásica de si en esta materia ha de optarse por la autointegración del ordenamiento procesal contencioso o la heterointegración y acudir al complemento de soluciones judiciales civiles o laborales

¿Debe aceptarse la jurisprudencia o criterios consolidados en la jurisprudencia civil o deben buscarse criterios propios en la propia singularidad de la norma jurídico-administrativa?. LJCA vs. LEC. Derecho común o Derecho estatutario. Pues bien, no siempre ni necesariamente han de colmarse las posibles lagunas de la LJCA con la LEC en aplicación supletoria. Hay ámbitos en que la singularidad de los intereses públicos o los términos de la propia LJCA ("silencio elocuente") impiden que se acuda a la LEC, puesto que los principios inspiradores de aquélla no siempre coinciden con los de ésta. Será la jurisprudencia la que caso a caso aclare si debe acudirse a la LEC para ello²⁰. En el caso de las costas judiciales ya señalamos las singularidades de la Administración y su posición procesal que cierran el paso a la automática aplicación de criterios civiles.

5.5. La naturaleza jurídica de las costas procesales: ¿indemnización o penalización?

La cuestión de la naturaleza de las costas es crucial pues de la misma dependerá su interpretación. Si concluimos en su naturaleza indemnizatoria, procederá la interpretación estricta del art.139 LJCA.

Si en cambio partimos de su naturaleza punitiva u odiosa, procederá la interpretación restrictiva.

Pues bien, según jurisprudencia reiterada del Supremo (Salas civil y contenciosa), el derecho del vencedor a resarcirse con el pago de las costas tiene naturaleza "indemnizatoria" por lo que ha de aplicarse el criterio de vencimiento con cierto automatismo y sin correcciones para limitar su aplicación²¹.

Pese a este barniz objetivo ("vencimiento") subyace cierto reproche de culpabilidad²².

En consecuencia con la citada naturaleza indemnizatoria, dado que la excepción a la regla son las "serias dudas de hecho o derecho" ha de estarse a una interpretación restrictiva de las excepciones (no de la regla).

20 Por ejemplo, la STS de 28 de Junio de 2005, en interés de ley (rec.6/2004), rechaza la aplicación supletoria del art.43 LEC relativo a cuestiones prejudiciales homogéneas, del mismo orden jurisdiccional, cuya pendencia no autorizará a la suspensión de otros procesos. En cambio, la STS del 26 de Diciembre del 2011 (rec. 2077/2008), sobre plazos disponibles para presentar escritos de término resulta aplicable el art.135.1 LEC.

21 De ahí que resulta mas adecuada la expresión "declaración de imposición de costas" que la de "condena en costas", como señaló tempranamente CIMA GARCÍA, C: "La ejecución en materia de costas", *Cuadernos de Derecho Judicial*, CGPJ, Efectos Jurídicos del Proceso, Madrid, 1996. p.334.

22 "... En el fondo del vencimiento, lo que existe es una presunción de que la parte que ha perdido, era la causante del proceso, porque ante las dificultades de indagar en las motivaciones, la condenan en costas- decía Guasp- debe ir ligada a un hecho objetivo de fácil determinación, por lo menos en principio, como es el del vencimiento". GÓMEZ DE LIAÑO, F. Abogacía y Proceso, 1988, Ed.Forum, 2 ed. p. 236.

5.6. El juego del principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es un principio general del Derecho que tiene específicas manifestaciones en el mundo del Derecho Administrativo²³. El mundo de las costas procesales está íntimamente ligado a dos variables: la variable objetiva de lo que estaba en juego en el litigio; y la variable subjetiva de la actividad mas o menos diligente y/o leal de cada parte; de ahí, que se impone un juicio de proporcionalidad a la hora de imponer la carga de soportar las costas ajenas, y que no deja de ser un acto judicial de gravamen sujeto a ponderación.

5.7. El principio de igualdad

La igualdad es un notorio principio constitucional (art.9.3, 14 CE) y general del Derecho, que ofrece perfiles y problemática singular en materia de costas judiciales. Así como cada litigio tiene singularidad en cuanto a sus dimensiones (subjetiva, objetiva, formal y temporal) la actuación de la Administración “en masa” o referida a pluralidad de sujetos lleva a que se dicten sentencias de distinto resultado ante problemática similar o lo que es mas grave, a sentencias idénticas, estimatorias o desestimatorias, por diversos juzgados o Salas pero con pronunciamientos distintos sobre la cuantía de las costas judiciales²⁴.

6. Vigencia del nuevo criterio (31/10/2011)

- 6.1. La cuestión de la vigencia del criterio del vencimiento en lo contencioso-administrativo reviste notable interés puesto que estructuralmente existen ante Juzgados y Salas algunos embolsamientos de pleitos en fase de tramitación que nos sitúa ante la problemática del criterio de imposición de costas aplicable a los que se iniciaron antes de la publicación de la Ley 37/2011 y que sean sentenciados con posterioridad a su vigencia (31/10/2011).

Así pues, el criterio legal consiste en que los procedimientos iniciados con anterioridad quedan bajo el criterio ajeno al vencimiento (o sea, aplicación de costas en caso de temeridad únicamente).

Ahora bien la precisión legal expresa del término final (“*hasta que recaiga sentencia*”) lleva a que los procedimientos de ejecución de pleitos de origen remoto estén sometidos al criterio de vencimiento propio de la nueva redacción legal.

- 6.2. Una problemática especial deriva de la adaptación judicial al nuevo criterio ya que no es infrecuente el error judicial, por inercia o desidia, que conduce a no imponer las costas respecto de los nuevos procedimientos. La praxis forense demuestra una doble lectura; en unos casos las Salas acuden a la cómoda “corrección de errores” para imponer costas allí donde la sentencia no lo hacía; y en otros casos,

23 Basta pensar en el art.100 de la Ley 39/2015, de 1 de Octubre, sobre ejecución forzosa, o en el art.1.3 Ley General Tributaria, o su consolidación como principio troncal del Derecho Administrativo sectorial en el caso de los procedimientos sancionadores o los de exigencia de responsabilidad patrimonial.

24 El caso no inédito y sangrante se ofrece cuando Juzgados contencioso-administrativos de una misma plaza dictan sentencias desestimatorias e imponen distinta cuantía de costas, a veces incluso a funcionarios de la misma Administración pleiteando por lo mismo.

dado que supone alterar un pronunciamiento del fallo y que pasa por un reexamen de la cuestión se rechaza la corrección de errores²⁵.

Los nuevos procedimientos quedan sujetos al principio de vencimiento, y si por falta de consolidación de la praxis judicial se produce el error en su imposición o falta de imposición, la "corrección de errores" no es una técnica ortodoxa pero muy pragmática²⁶.

7. Criterio en primera o única instancia: regla general del vencimiento

- 7.1. El manido precepto (art.139.3 LJCA) se abre con el supuesto o círculo de casos que serán afectados por el criterio del vencimiento como regla general, afirmando: *"En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren"*.

La Ley utiliza una aparente claridad pero con un precepto de gran densidad pues demuestra con sus términos una vocación expansiva y generalista del criterio de imposición de costas. Notemos el afán del legislador en no dejar resquicio a la fuga del criterio del vencimiento en cada una de sus palabras.

- *"En primera o única instancia"*. O sea, ya conozca del litigio el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo sin apelación o la Sala sin casación, o ya se trate de asuntos susceptibles de recurso en ambas instancias, siempre procederá imponer las costas al vencido.
- *"Al dictar sentencia o al resolver por auto"*. O sea, cuando se decida alguna cuestión de fondo o de trámite procederá la imposición de costas al derrotado en sus tesis. A sensu contrario, ningún incidente impulsado o resuelto por providencia, comportará pronunciamiento sobre costas.
- *"Los recursos o incidentes"*. Esto es, habrá imposición de costas en los recursos formalmente calificados como tales así como a las restantes incidencias.
- *"Que ante el mismo se promovieren"*. O sea, comprende los promovidos "ante" el mismo, siendo indiferente si los promueve de oficio o a impulso de terceros.

Y en tales situaciones se mandata al órgano judicial la declaración de imposición de costas al vencido.

25 "Y es que más que una auténtica "aclaración", lo que la parte actora pretende es que se deje sin efecto la condena en costas, con manifiesta alteración del fallo, sobre la base de que la cuestión sometida al enjuiciamiento de la Sala presentaba "serias dudas de derecho", siendo así, además, que la determinación de si tales dudas concurren y, en su caso, cuál es su relevancia, es potestad privativa del Tribunal sentenciador": ATS de 27 de Febrero de 2015 (rec.161/2013).

26 En última instancia se trataría de evitar la indefensión pues generalmente resultará antieconómico e incluso temerario intentar un recurso de apelación o casación o ante el Tribunal Constitucional para luchar contra el pronunciamiento errado sobre costas.

- 7.2. Sin embargo, el precepto analizado (art.139 LJCA) tras sentar la regla general con amplia extensión, se ocupa de la excepción en términos de gran parentesco con su homólogo de la LEC. Así afirma que se impondrán las costas al vencido, “... salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho”.

Numerosos interrogantes abre esta redacción.

- 7.3. El primero de ellos se refiere a identificar al sujeto llamado a abrigar las dudas jurídicamente relevantes. ¿Dudas del juez, del letrado o de la parte?

A este respecto, es claro que formando parte el pronunciamiento de costas del fallo judicial, el legislador deposita en el juez al tiempo de dictar sentencia la formación de su juicio sobre las pretensiones principales y con ello sobre la pretensión de costas, debiendo aquél llevar a cabo la valoración de la concurrencia de dudas de hecho o derecho y su entidad. No podría dejarse la apreciación de la “seriedad de las dudas” en la parte ni en su letrado ya que es evidente que quien se embarca a un litigio se mueve en un escenario de duda pero emocional o profesionalmente alterado, con ánimo dudoso idéntico al que lleva a la Administración y sus letrados a sostener su oposición. De ahí que lo lógico es que sea el juzgador, conociendo tesis y esfuerzo de las partes, quien pueda ponderar la seriedad de las dudas cuya resolución se le encomienda, siendo indiferente la convicción que abriguen las partes al respecto²⁷.

- 7.4. Cuestión llamativa es el envite del legislador al señalar que las dudas de hecho o derecho han de ser “serias”, concepto jurídico indeterminado de enorme carga humanística. No basta con que una pretensión u oposición pueda defenderse jurídicamente, ya que se requiere que esa defensa jurídica supere el test de racionalidad y razonabilidad, de manera que explique de forma convincente la necesidad de acudir al pleito u oponerse al mismo por la sensatez y rigor de la argumentación que sostiene su tesis²⁸.

- 7.5. El legislador ha considerado que las serias “dudas de hecho” pueden servir de salvoconducto para librarse de la condena en costas.

En este punto recordaremos que pese a la convicción popular, la mayor parte de los litigios no son de pura discusión jurídica sino de verificación del supuesto de hecho de la norma y para eso cada parte acudirá al litigio con los medios de prueba que respalden su respectiva versión²⁹.

27 Así lo aclara la SAP Madrid 20 de Junio de 2006 (rec.126/2006) en relación a la LEC pero con afirmación válida para su homólogo contencioso-administrativo: “Las dudas de hecho o de derecho a que se refiere el art.394 de la LEC nada tiene que ver con las incertidumbres que subjetivamente pueda albergar alguna de las partes de un concreto procedimiento, sino las objetivas, esto es, constatables en abstracto y vinculadas a la índole de la controversia”.

28 Lo aclara el ATS del 5 de Junio del 2012 (rec. 258/2012): “No basta para excluir la preceptiva condena en costas que existan discrepancias sobre una determinada cuestión, de hecho o de derecho, siendo preciso que aquéllas revistan una entidad tal que justifique la exención”. Mas sencillo y clarificador centrando la “seriedad” en la dificultad de pronóstico de sentencia, resulta el Acuerdo unificador de criterios en la Audiencia Provincial de Madrid adoptados el 4/10/2007, que dispuso que “Existirán serias dudas de hecho o de derecho, cuando por las cuestiones fácticas y/o jurídicas que se den en el proceso, quepa considerar que el resultado del litigio era imprevisible para la partes”. Comentados por OLALLA CAMARERO, A.M. en Cuadernos Digitales de Formación CGPJ, 2013, num.13,p.12.

29 No ignoramos, como se ha puesto de relieve que en el mundo administrativo hay ámbitos donde lo fáctico y lo jurídico, los hechos y el derecho están mezclados o son difíciles de deslindar, citando como ejemplo, las instituciones de la caducidad y la prescripción que son conceptos jurídicos que se apoyan en el hecho temporal, o la constatación de una relación laboral que puede ser un hecho para la jurisdicción contenciosa y un fenómeno jurídico a calificar para la jurisdicción laboral. Cfr. BLANQUER, D.: *Hechos, ficciones, pruebas y presunciones en el Derecho Administrativo* “Taking Facts Seriously”.Ed. Tirant Lo Blanch, 2007, pp.104 y ss.

Así pues, no podrán esgrimirse “dudas de hecho” si la parte vencida no ha pedido ni propuesto prueba alguna, limitándose a cuestiones estrictamente jurídicas.

Tampoco podrán aducirse dudas de hecho si la parte ha propuesto prueba inadmitida por innecesaria (inútil o impertinente) o incluso si la misma es “idónea” pero el resultado probatorio es negativo y vencido por abrumadora contraprueba.

En cambio, si el juzgador acuerda la práctica de alguna diligencia final (prueba documental, pericial o testifical, por ejemplo), dado que tales diligencias son pura prerrogativa del juzgador y solo responden a la necesidad de éste de contar con las mismas para disipar la duda de un extremo fáctico, lo congruente sería que no se impusieran las costas por concurrir “serias dudas de hecho”.

En suma, podrán apreciarse la existencia de “dudas de hecho” cuando el juzgador se forje la convicción de que el litigio era la única vía para aclarar determinados extremos fácticos a cuya probanza vaya anudada la estimación o desestimación de las pretensiones.

- 7.6. El legislador también ha considerado que las serias “*dudas de derecho*” pueden exonerar de que el vencido pague con las costas.

Ahora bien, lo que sean “dudas de derecho” no es algo predeterminado o tasado por Ley. A diferencia de la LEC que ha vinculado la jurisprudencia contradictoria de la Audiencia Provincial o de la Sala Civil del Supremo a la apreciación de “serias dudas de derecho” en el ámbito contencioso el legislador no ha ofrecido pauta alguna.

Diríase que el legislador ha sido consciente de la atomización de fallos judiciales del ámbito contencioso-administrativo y de la dificultad de consolidación de jurisprudencia que lleva a rebajar las exigencias de la intensidad de las “dudas de derecho”.

De ahí, que no es cuestión de limitar la ausencia de dudas a si hay jurisprudencia con los rigurosos requisitos el Código Civil (art.6.1), ni es cuestión de tomar por referencia el criterio judicial aislado procedente de los jueces y tribunales del ámbito local, autonómico o de órganos superiores. Tampoco es cuestión de efectuar una suerte de exploración del criterio unánime o mayoritario.

En suma, una “seria duda de derecho” no es cuestión de cantidad subjetiva de sentencias controvertidas sobre el caso, sino de “calidad” de la duda suscitada.

En cambio, cuando una sentencia del Supremo casa una sentencia de las Salas de los TSJ o de la AN o cuando una de estas últimas revoca una sentencia de los Juzgados apelada, es patente que existían “serias dudas

La fuerza disuasoria de la condena en costas en el mundo administrativo para las autoridades que tienen la llave para desistir o reconocer en vía administrativa los derechos del particular, es casi nula por no decir indiferente. Y ello porque será la Administración quien con cargo a sus presupuestos afrontará los costes que supongan las costas de las ocurrencias judiciales

de derecho" pues nada menos que un juez con sentencia definitiva –aunque no firme– ha llegado a una conclusión jurídicamente equivocada pero que debe presumirse razonada. De ahí que en estos casos no procedería imponer las costas de la segunda instancia a la parte apelada o que se ha opuesto al recurso de casación.

Por último, como regla general tampoco resulta suficiente fundamentar la duda en la existencia de opiniones académicas o doctrinales críticas ni en constatar votos particulares a la jurisprudencia mayoritaria en sentencias anteriores³⁰. En todos estos casos serían opiniones muy respetables pero sin fuerza para robustecer por sí mismas de seriedad las dudas jurídicas agitadas ante los Tribunales.

- 7.7. Una distorsión en el modelo de las "serias dudas de derecho" se produce en el caso de las "desestimaciones presuntas" puesto que son supuestos en que la Administración tiene obligación legal de resolver y empuja al ciudadano a impugnar "a ciegas" una actuación administrativa presunta, pese a que en el plano fáctico la Administración puede no haber ultimado la instrucción (ni practicado las pruebas de hechos precisas) y pese a que en el plano jurídico si no existe resolución expresa se está hurtando al interesado el conocimiento de los antecedentes y fundamentos de derecho así como la decisión final. En esas condiciones parece que resulta propicio apreciar "serias dudas de hecho o derecho" según los casos, aunque lo que se impone es la valoración casuística.

8. Criterio en Segunda Instancia

- 8.1. Para la segunda instancia, dispone el art.139.2 LJCA: *"En las demás instancias o grados se impondrán al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición"*.

En este ámbito, la no imposición de costas es excepcionalísima, bajo criterio de lo que califica de "circunstancias que justifiquen la no imposición", y que encierra una llamada a circunstancias poderosas (concepto ampliamente discrecional). Es el caso de los recursos devolutivos (Queja, Apelación, Casación o Revisión)³¹. E incluso se impondrían al recurrente en casación cuyo recurso se inadmite³².

- 8.2. Hemos de reparar en la deliberada falta de paralelismo entre el supuesto que exonera de la imposición de costas al vencido en primera y única instancia, y en la segunda instancia (apelación y/o casación). En aquélla, se supedita a "graves dudas de hecho o derecho" y en ésta a "circunstancias" carentes de adjetivación o elemento reglado y que llevarán a que su uso se acompañe de una mínima motivación por parte del órgano jurisdiccional.

30 Si el voto particular se formula en la propia sentencia que debe declarar la imposición de costas, es claro que existirían "serias dudas de derecho" pues revelan una deliberación sobre el caso concreto que no ha fructificado en la unanimidad.

31 ATS, del 17 de julio de 2014 (rec. 128/2013): "su desestimación debe comportar la imposición de las costas a la parte recurrente, si bien no se ha devengado ninguna en el presente recurso".

32 A veces con efectos paradójicos o injustos, como por ejemplo, ante el reciente cambio de naturaleza de las Relaciones de Puestos de Trabajo, cuyos recursos de casación han sido inadmitidos pese a la consolidada jurisprudencia a su admisión al tiempo de formularlos. Por ejemplo, el ATS de 17 de julio de 2014 (rec. 20/2014), impone 1000 euros al recurrente que vio inadmitido su recurso de forma sobrevenida, aunque posteriormente se motiva la no imposición en otros casos en el sorpresivo cambio de criterio.

De este modo las “*serias dudas de hecho o derecho*” constituyen un concepto jurídico-procesal indeterminado de mayor densidad y control que el referido a “*circunstancias que justifiquen su imposición*”. En aquél caso hay un elemento objetivo circunscrito a la existencia de dudas y su entidad, y en este caso, hay un elemento de alto grado de discrecionalidad judicial (o si se quiere “*prudente arbitrio*”) ya que se limita a aludir a las etéreas “*circunstancias*”, supeditado eso sí a una igualmente difusa motivación.

Según jurisprudencia reiterada del Supremo (Salas civil y contenciosa), el derecho del vencedor a resarcirse con el pago de las costas tiene naturaleza “*indemnizatoria*” por lo que ha de aplicarse el criterio de vencimiento con cierto automatismo y sin correcciones para limitar su aplicación

El legislador con esta generosidad de criterio ha optado por dar respuesta a la enorme casuística de razones (jurídicas, económicas, sociológicas o psicológicas, por ejemplo) que pueden llevar a alguien a recurrir en apelación o casación, o a sostener la oposición al mismo. Se trata de una especie de válvula de escape a la “*equidad*”. Así, la cómoda etiqueta de las “*circunstancias*” permite cobijar la buena fe, la complejidad del litigio, los avatares procesales, la irrupción de normas o jurisprudencia en el desarrollo de la instancia, aspectos subjetivos de la parte, e incluso podríamos incluso señalar que se abre la puerta a la introducción subliminal de datos extraprocesales objetivamente relevantes³³.

- 8.3. La “*circunstancia*” mas invocada para no imponer las costas al vencido en la apelación/casación suele ser la de haberse revocado una sentencia que daba la razón al contrario, lo que evidenciaría “*dudas de derecho*” (criterio que el art.139 LJCA reserva para la primera o única instancia pero que operaría en segunda instancia).
- 8.4. Ello nos lleva al singular problema de si al estimarse el recurso de apelación o revisión procede revisar automáticamente las costas impuestas en la instancia. Así como la cuestión se resuelve expresamente por el legislador en el caso de resolverse la casación, ámbito donde la Sala debe resolver “*en cuanto a las costas de la instancia conforme a lo establecido en el art.139*” (art.95.3 LJCA), en cambio en el caso de recurso de apelación nada se dice por la Ley procesal contenciosa, por lo que se considera que procederá la aplicación supletoria del art.397 LEC de manera que la revocación de la sentencia apelada comportará también la de la imposición de costas derivada de la misma, siempre que se efectúe petición expresa en el recurso de apelación para evitar tacha de incongruencia³⁴.

33 Entre estos últimos pensemos por ejemplo, en que sea notorio el inminente cambio por derogación o modificación de la norma que fundamenta la desestimación del recurso, o la existencia de criterios administrativos dispares e impunes que no han llegado a enjuiciamiento judicial, etc.

34 Así lo propone certeramente, MIRMAN CASTILLO, M.F.: *Medidas disuasorias del acceso a la jurisdicción contenciosa-administrativa*, Cuadernos Digitales de Formación, CGPJ 12, 2013, p.33.

9. La declaración de imposición de costas

- 9.1. Verificado el presupuesto procesal, y si no concurren las excepciones (“serias dudas de hecho o derecho” en primera y única instancia, o “circunstancias” en segunda instancia), la consecuencia se decreta con firmeza: *“El órgano jurisdiccional impondrá las costas”*.

Así, el precepto deja claro que la imposición de costas no es algo potestativo para el órgano jurisdiccional, ni que admita transacción o requiera petición de parte.

Ello responde a la idea latente de que la imposición de las costas es norma de ius cogens -orden público- que no precisa previa petición de las partes³⁵.

- 9.2. En el amplio escenario procesal dibujado por el legislador (cualquier instancia, cualquier incidente o recurso y ya se resuelva por auto o sentencia) el legislador establece la condición suspensiva en que se desencadenará la condena en costas: *“... haber sido desestimadas totalmente sus pretensiones”*.

Así pues, para que proceda la imposición automática de costas al vencido, el legislador introduce un matiz veladamente punitivo pues quiere vincularlo a haberse demostrado con la sentencia que se embarcó en un pleito cuyos intereses naufragaron totalmente por no tener razón. De ahí que si sus pretensiones se estiman, habría sido razonable el iniciar el litigio o defenderse y no procedería imponerla.

Sin embargo la parquedad del legislador sobre cuando se entienden *“desestimadas totalmente sus pretensiones”* ha sido resuelta judicialmente. En unos casos de forma contraria a los intereses del vencido y en otros favorable.

- 9.3. Así, hay malas noticias para el vencido en el proceso cuando tiene lugar una sentencia de inadmisión. Y es que en el ámbito contencioso-administrativo son posibles sentencias desestimatorias sobre el fondo como sentencias que declaran la inadmisión de la pretensión (falta de legitimación, extemporánea, actuación no impugnada, cosa juzgada, etc) sin enjuiciar el fondo de la cuestión litigiosa³⁶.

Pues bien, dado que la inadmisión de una demanda comporta el portazo del proceso, lo que encierra una desestimación tácita y pragmática de las pretensiones (que ni siquiera serán examinadas), procederá la imposición de costas al vencido tanto si se desestiman las pretensiones sobre el fondo como en la instancia³⁷.

Similar solución condenatoria a las costas debe seguirse en caso de inadmisión del recurso de apelación o de casación, si bien en este último caso el Tribunal Supremo se reserva expresamente la limitación de las costas

35 STC 24/2010, de 27 de abril de 2010.

36 Art.51 y 69 LJCA

37 Se ha considerado que “al no haberse llegado a enjuiciar y a resolver sobre el fondo, no parece justo ni proporcionado imponer las costas al recurrente. El mismo criterio debe mantenerse, y con mayor razón, cuando se inadmita inicialmente el recurso conforme a lo previsto en el art.51 LJCA, o cuando se declare la inadmisión como consecuencia de las alegaciones previas del demandado previsto en el art.58 LJCA”: SANTAMARÍA PASTOR, J.A., LOZANO CUTANDA, B., CASTILLO BADAL, R.: *“1700 dudas sobre la Ley de lo contencioso-administrativo”*, La Ley-Tratados, 2014, p.1003. Sin embargo creo que puede sostenerse la aplicación en este ámbito también del criterio del vencimiento aunque la limitación de costas vendrá dada porque al no haberse desarrollado el proceso los conceptos y justificación serán mínimos.

a una parte o cuantía máxima" (art.90.8 LJCA)³⁸. Así y todo, normalmente el órgano jurisdiccional ad quem atempera su alcance al no perder de vista el corto recorrido del recurso que es inadmitido³⁹.

- 9.4. En cambio, el criterio resulta mas amable para el vencido cuando se ha interpretado judicialmente que en caso de incorporarse a la demanda varias pretensiones, de forma alternativa o jerarquizada, basta con que se estime una de ellas (principal o subsidiaria) para que la desestimación de las pretensiones no sea "total" sino parcial y por ello, se liberará de la condena en costas.

Los nuevos procedimientos quedan sujetos al principio de vencimiento, y si por falta de consolidación de la praxis judicial se produce el error en su imposición o falta de imposición, la "corrección de errores" no es una técnica ortodoxa pero muy pragmática

Esta situación lleva a la estrategia procesal legítima de las calificadas doctrinalmente pretensiones de "bola de cristal" o pretensiones "ráfaga", en que las primeras son tan genéricas y las segundas son tan numerosas, que difícil será no conseguir una mínima estimación parcial que al menos permita evitar las costas⁴⁰.

- 9.5. Se ha cuestionado doctrinalmente la laguna legal relativa al tratamiento del supuesto de acumulación de pretensiones respecto de distintas actuaciones administrativas, acumulación ya efectuada en vía administrativa o por el demandante⁴¹. Tal supuesto no ha recibido respuesta jurisprudencial unánime, pese a que no es infrecuente en los procedimientos administrativos multifásicos o con fase declarativa y subsiguiente vía ejecutiva⁴², y dado que el juzgador no ha estimado (de oficio ni a impulso de parte) la procedencia de la separación de impugnaciones, han de conducir a que basta la estimación de una sola de las pretensiones en relación con una de las actuaciones para que no proceda la imposición de costas. Así se derivaría de la literalidad de la Ley ("desestimación total").
- 9.6. Por último, un criterio lógico es el que ha llevado a una "interpretación jurisprudencial correctora" para suavizar el adverbio "total" mediante el añadido tácito de la condición de que si la estimación es "prácticamente" total, se califica estimación sustancial de las pretensiones que permite la imposición de costas al vencido abrumadoramente. Ello en armonía con la naturaleza de las cosas y con el criterio imperante en la jurisdicción

38 En cambio, si se admite el recurso de casación a trámite y merece pronunciamiento de fondo, "resolverá sobre las costas de la instancia conforme a lo establecido en el artículo 139.1 de esta ley y dispondrá, en cuanto a las del recurso de casación, que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad" (art.93.4 LJCA).

39 Por ejemplo, el ATS de 5 de Febrero de 2015 (rec.159/2014): "Al ser inadmisibile el recurso de casación, las costas procesales causadas deben imponerse a la parte recurrente, como dispone el artículo 93.5 de la Ley Jurisdiccional, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el artículo 139.3 de la citada Ley, fija en 1.000 euros la cantidad máxima a reclamar por la parte recurrida por todos los conceptos, correspondiendo percibirlas, únicamente, a "Travelers Syndicate Management Limited", habida cuenta que la otra parte recurrida se limita a mostrar su conformidad con la causa de inadmisión planteada sin realizar ninguna argumentación jurídica."

40 Cfr. BONET NAVARRO, J., «Condena en costas y pretensiones al estilo "bola de cristal y/o ráfaga». Revista internauta de práctica jurídica. Núm. 1. 1999.

41 AGUILÓ MONJO, PA. en su ponencia sobre "El nuevo régimen de la condena en costas en el proceso contencioso-administrativo", en las I Jornadas sobre el Control Jurisdiccional de las Administraciones Públicas, Palma, 25 y 26 de Octubre de 2012. Govern de les Illes Balears.

42 Por ejemplo, la impugnación de sanción así como la providencia de apremio; impugnación de convocatoria así como del resultado de un ejercicio; impugnación de liquidación así como de sanción tributaria).

civil donde se opta por un criterio sustancial en vez de un criterio matemático y exacto que pugnaría con la finalidad de la norma procesal sobre imposición de costas.

10. La carga sobre el juzgador que no impone las costas al vencido

El precepto analizado se cuida de imponer una carga al juzgador que pretende no aplicar la regla general, y que consiste en que puesto que aplica la excepción, deberá razonarlo en el auto o sentencia que exonere de las mismas, lo que explica la exigencia de que *“así se razone”*.

El propio Tribunal Constitucional ya señaló que el juzgador no debe razonar la imposición de costas sino cuando no las impone⁴³.

11. El caso de la estimación parcial

11.1. El art.139.1 LJCA se ocupa específicamente del supuesto no infrecuente de estimación parcial (o desestimación, según se mire) en los siguientes términos: *“En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad.”*

De ahí deriva otra regla general y la consiguiente excepción. La regla general es que no se impongan las costas pues al fin y al cabo se ha demostrado que en parte se tenían motivos para litigar. La excepción es llamativa porque contempla la imposición de costas incluso en esta situación pero eso sí, cuando el juzgador aprecie que se ha sostenido la acción o el recurso con *“mala fe o temeridad”*.

11.2. La inteligencia de este precepto requiere reparar en que en ocasiones hay victorias pírricas, cuando alguien demanda mucho y recibe poquísimo, lo que puede llevar al juzgador a apreciar esa mala fe o temeridad e imponer las costas al vencedor. Con ello el legislador pretende salir al paso de situaciones excepcionales pero moralmente claudicantes, especialmente existentes en juicios de naturaleza económica (particularmente de responsabilidad patrimonial)⁴⁴ en que debe penalizarse la conducta procesal tanto del demandante particular que ha visto estimada parcialmente sus pretensiones, condenándole a las costas (si reclamó mucho y recibió poquísimo) como de la Administración que puede igualmente ser condenada en costas (si alguien

43 “En aquellos otros supuestos en los que, por el contrario, el legislador acoge la regla *victus victori* o del vencimiento objetivo, sin prever excepciones, no existe un margen de apreciación para que el órgano judicial decida por sí sobre la imposición de costas, sino que, por imperativo legal, la única decisión que puede adoptar es la que la norma contempla. En estos casos no existe un deber de motivación sobre la imposición de las costas procesales que vaya más allá de la motivación necesaria para estimar o desestimar las pretensiones que constituya el objeto del concreto proceso, de cuyo resultado es consecuencia inescindible la decisión sobre las costas causadas (*accessorium sequitur principale*)» (FJ 3). (STC 51/2009, rec.8487/2006).

44 Es el supuesto harto frecuente de acciones en materia de responsabilidad donde resulta difícil afinar la cuantía del daño provocado por la actuación administrativa (especialmente si median daños morales siempre difíciles de cuantificar, o si se trata de responsabilidad médica, donde el baremo de tráfico no es vinculante). De ahí que si existe una estimación prácticamente total aunque no matemáticamente exacta con lo pretendido en la demanda, procederá la condena en costas al vencido.

reclamó y obtuvo prácticamente todo con la obstinación de la Administración)⁴⁵.

- 11.3. Por otra parte recordemos que la “mala fe” es distinta de la “temeridad”. Aquella supone ejercer acciones o sostener pretensiones a sabiendas de sus efectos ilegítimos (pese a contar con amparo jurídico razonable). En cambio la “temeridad” encierra una situación de afrontar un litigio sin horizonte de seriedad y con desprecio a la sensatez.

En suma, podrán apreciarse la existencia de “dudas de hecho” cuando el juzgador se forje la convicción de que el litigio era la única vía para aclarar determinados extremos fácticos a cuya probanza vaya anudada la estimación o desestimación de las pretensiones

La apreciación de la temeridad no ha sido muy habitual en los tribunales contencioso-administrativos. Es llamativo que cuando se trata de efectuar un “juicio de intenciones” la jurisdicción contencioso-administrativa se muestra muy benévola, ya sea a la hora de apreciar la “desviación de poder” en la Administración o ya sea a la de apreciar “temeridad” en la demanda del particular. Sobre esto último a veces la temeridad se ha equiparado a maldad (Sostener una pretensión injusta sabiendo que u lo es o si se hubiera podido saber indagando con cierta diligencia, STS 18/6/1992); torpeza (Jurisprudencia terminante, STS 27/4/94); o terquedad (tercera vez que plantea la misma cuestión, STS 8/6/93); o conducta mendaz (afirmaciones contrarias a la realidad, STS 13/5/89).

- 11.4. Así y todo la huella dejada por el repudio de la conducta procesal temeraria posiblemente pesará subliminalmente en el criterio del juzgador a la hora de apreciar la existencia de “serias dudas de hecho o derecho”. Sin embargo, ese posible prejuicio del juzgador sería reprochable ya que el cauce frente a la mala fe procesal serían las multas (247 LEC), pero no la imposición de costas.

12. La casuística de las costas en los incidentes

12.1. Alegaciones previas

Se aplicará la regla general en relación con las alegaciones que pueden dar lugar a la inadmisión de la demanda (art.51 LJCA).

Hemos de señalar que si prosperase la alegación de inadmisión se dejará en evidencia cierta laxitud o responsabilidad del órgano jurisdiccional, pues al fin y al cabo, el propio órgano judicial ha impulsado la

45 Sobre las paradojas de esta regla en el ámbito civil, pero con reflexión aplicable al campo contencioso-administrativo: “La temeridad en los supuestos de vencimiento parcial es una temeridad válvula o una temeridad correctora. Yo la creo mas cerca de estas funciones que no a los motivos históricos que en su día iluminaron el principio de temeridad, entrañablemente unido a las ideas de dolo, culpa o fraude. Por decirlo más gráficamente, la primera temeridad (absolución o condena parciales) es una temeridad débil; la segunda (condena total) es una temeridad fuerte”. Subraya el autor como en tales litigios sobre exigencia de responsabilidad se discute la premisa (el deber de indemnizar) y de forma eventual o subsidiaria se discute cuánto se debe, extremo que determinará en su exactitud si se condena o no en costas, pese a que a veces responde a múltiples factores psicológicos y forenses de las partes; y concluye insinuando la necesidad de “reducir las exageraciones con que ahora se deducen algunas pretensiones. Los abogados no podemos ser adivinos de las valoraciones que luego hagan los jueces, pero tampoco podemos prestarnos a un juego especular de cifras”. Cfr. MUÑOZ SABATÉ, L. Técnica Procesal, 25 años de estudios forenses, Bosch, 2012, pp.292 y ss.

tramitación de un procedimiento que debería haberse bloqueado en la fuente (ej. la admisión de una demanda extemporánea o frente a actuación no impugnada). Sin embargo, dado que la naturaleza de la imposición de costas es compensatoria de gastos y no punitiva, procedería igualmente su imposición⁴⁶.

Así y todo, se impone la ponderación de las dudas de hecho o derecho toda vez que frecuentemente los motivos de inadmisibilidad están sujetos a posible subsanación por la parte demandante en alegaciones lo que provocaría el efecto perverso de condenar en costas a una Administración que ha actuado de forma razonable e irreprochable planteando la alegación previa⁴⁷.

12.2. Incidentes cautelares

Dado que el art.139 LJCA no distingue entre las distintas modalidades de incidentes procesales, los encaminados a la adopción de medidas cautelares comportarán igualmente la condena en costas. Y de hecho así se están aplicando⁴⁸.

Sin embargo, esta medida indiscriminada genera perversiones en la finalidad de la condena en costas.

En primer lugar las medidas cautelares no cuentan con alegaciones de la Administración y ésta se verá beneficiada con unas costas sin haberse personado ni alegado.

En segundo lugar, si se estima una medida cautelar con audiencia de la Administración, resulta difícil reprochar a ésta que sostenga la ejecutividad del acto administrativo cuando su posición deriva de imperativo legal.

Y en tercer lugar, difícilmente podrán barajarse "dudas de hecho o derecho" cuando un incidente cautelar pretende ponderar intereses en liza pero sin prejuzgar el fondo jurídico, y debiendo tenerse en cuenta que la entidad de los "intereses generales en juego" que solo conoce la Administración concernida, pero son inaccesibles al particular.

46 Así, con carácter general y referido a la órbita civil: "la desestimación de la demanda, siquiera por causas que en su día pudieron haber sido tenidas en cuenta por el órgano judicial para no darle curso, ha de conducir inexorablemente a la imposición de las costas al demandante, no considerándose que aquí estamos en presencia de "circunstancias excepcionales" pues hay presupuesto previo a la actuación errónea del órgano judicial que es la improcedencia de la vía utilizada por la parte para entablar su reclamación que, si quiere, podrá reclamar por error judicial solución siempre preferible a dejar a cargo del demandado los gastos de un proceso irregularmente planteado": VILLAMOR MONTORO, P., "La declaración sobre costas; Norma general y supuestos especiales", en *Cuadernos de Derecho Judicial- Efectos jurídicos del proceso*, Madrid, 1996, p.p.307 y 308.

47 ATS del 30 de julio de 2014 (Rec. 300/2013) aplica la regla general al desestimar la alegación previa y fijarlas en 600 euros máximo.

48 Así, el ATS de 12 de septiembre de 2014 (rec.759/2014) impone el máximo de 600 euros por solicitar medida cautelarísima de suspensión de reglamento estatal.

12.3. Desistimiento

El art.74.6 LJCA establece que “El desistimiento no implicará necesariamente la condena en costas”. De ahí que la regla general será la imposición de costas aunque se deja al juzgador valorar su oportunidad.⁴⁹

Ello con la salvedad de la falta de comparecencia del demandante en la vista oral del procedimiento abreviado, donde impera la regla especial de tenerle por desistido y con costas (78.5 LJCA).

12.4. Allanamiento

Ha de estarse a las reglas generales. Sin embargo, de aplicarse rigurosa y automáticamente la imposición de costas a la Administración que se allana a la demanda, el efecto práctico y paradójico radicará en que la Administración no se allanará en el futuro y prolongará innecesariamente el procedimiento porque en todo caso sufrirá las costas.

De ahí que lo suyo sería que los Tribunales impusiesen las costas (al fin y la cabo, la parte demandante ha desarrollado una actividad y costes de litigio) pero limitando su cuantía atendiendo a la “buena fe tardía” de allanarse por parte de la Administración⁵⁰.

Por otra parte, suele aplicarse supletoriamente el art. 395 LEC considerando que si el allanamiento es anterior a la contestación a la demanda no proceden la imposición de costas a la Administración⁵¹.

12.5. Pérdida de objeto

Dado que la pérdida de objeto es cuestión ajena a la voluntad o diligencia de las partes, no procede imponer las costas⁵².

12.6. Incidentes de ejecución

Se aplicará la regla general, si bien debe tenerse presente que cuando se impulsa la ejecución por providencias que se limitan a requerimientos o actos declarativos, no procederá la condena en costas.

49 Así lo deja claro el ATS del 5 de febrero de 2015 (rec. 1966/2014): “La parte recurrente en reposición se apoya en la regulación de la imposición de las costas en caso de desistimiento establecida en la Ley de Enjuiciamiento Civil, lo que supone no atender a la regulación específica que al efecto contiene la Ley reguladora de esta Jurisdicción Contencioso Administrativa, cuyo art. 74 y al margen de la regulación general de las costas en el art. 139, dispone en el número 6, que el desistimiento no implicará necesariamente la condena en costas, estableciendo en el número 8 que desistido un recurso de apelación o de casación sin más trámites, se declarará terminado el procedimiento, ordenando el archivo de los autos. De manera que no hay un mandato legal que determine la imposición de las costas en caso de desistimiento a la parte que se aparta del proceso contencioso administrativo, correspondiendo al Tribunal la valoración de las circunstancias concurrentes en el sostenimiento de la acción ejercitada en el proceso por la parte que desiste del mismo”.

50 Por ejemplo, apreciando satisfacción extraprocésal el ATS, del 23 de julio de 2014 (Rec. 437/2013) no impone las costas.

51 Por ejemplo, la STSJ Castilla-La Mancha de 2 de Octubre de 2002 (rec.79/2002). En cambio, considerando inaplicable dicho art.395 LEC y rechazando en todo caso la imposición de costas, la SAN de 4 de Junio de 2014 (rec.63/2013).

52 Por ejemplo, la STS del 16 de marzo de 2015 (rec. 3516/2012): “No se efectúa condena en costas al no efectuar el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción ninguna previsión expresa para el caso de declaración sin contenido del recurso de casación”.

12.7. Nulidad de actuaciones

Las costas se imponen automáticamente si se desestima el incidente por imperativo específico de la Ley de enjuiciamiento civil (art.228.2 LEC).

13. Quién paga a quién

13.1. Las costas se imponen a la parte, no al funcionario o autoridad ni al particular. Tampoco a los abogados, procuradores ni a los letrados públicos (arts.394 y 10 LEC). Así la condena en costas correrá normalmente a cargo del particular que ha visto desestimadas sus pretensiones o de la Administración que ve su oposición no aceptada.

13.2. Y como las costas se imponen para lo bueno y para lo malo, el beneficiario de las costas será la parte, pero no para el profesional abogado ni procurador, con las consecuencias inherentes (242.1 LEC). Y es que si es un particular el beneficiario del derecho a resarcirse de las costas, a título indemnizatorio, lógicamente no estamos ante un pago por prestación de servicios profesionales⁵³. Y de ahí se derivan importantes consecuencias prácticas: a) No tiene que retener a cuenta el IRPF; ni tampoco estará sujeto a IVA⁵⁴; b) No es necesario el previo pago a letrado⁵⁵; c) No está sujeto a prescripción trienal del 1967 CC sino a los 15 años del art. 1964 CC; d) Tampoco opera el límite de los 5 años de caducidad fijados por el 518 LEC; e) El profesional, abogado o procurador, no podrá promover por sí la tasación de costas pues el titular del crédito es la parte.

13.3. El caso del codemandado. La Ley no distingue a la hora de condenar en costas a la parte vencida pero si se estima la demanda, resulta tan vencida la Administración como el particular o entidad pública que se situó a su lado como codemandado por considerar en juego sus derechos o intereses. De ahí que lo suyo es imponerle las costas bajo el régimen general ⁵⁶.

Así y todo, justo es evidenciar la perversión del sistema en este supuesto. En efecto, es curioso que el codemandado no es dueño de sostener la actuación administrativa y su intervención es voluntaria por lo que aunque se apartase del procedimiento este seguiría según la voluntad de la Administración. Además no se persona por iniciativa espontánea sino que es llamado por imperio de la Ley y normalmente decide personarse por elemental y humana cautela. Por si fuera poco, desde la perspectiva del demandante, la sombra

53 El Preámbulo del Anteproyecto de Ley de Eficiencia Contencioso-Administrativa precisa que "De hecho, la Agencia Tributaria viene sosteniendo, desde el año 2005, que la naturaleza de las costas es la de una indemnización de la parte vencedora a la perdedora del pleito, puesto que no hay contraprestación alguna de bienes o servicios. De ahí que no devengue IVA ni sea objeto de retención, independientemente de que cada abogado o procurador expida a sus clientes la factura correspondiente por sus servicios."

54 No estará sujeto el crédito de las costas, pero no impide la aplicación del IVA al tiempo de la tasación de los honorarios, ya que tras la modificación operada en el art.243.2 de la LEC, debe exigirse y ello tanto en el ámbito civil como contencioso-administrativo (así, el ATS de 13/7/2016, rec.3515/2014).

55 Pese a la literalidad del art.242 LEC, la jurisprudencia civil y contencioso-administrativa coinciden en que el pago previo de honorarios y aranceles no debe justificarse para pedir tasación. Basta con presentar la minuta y constar en los autos la realidad de intervención. Al fin y al cabo como razona el Supremo, el incidente de tasación de costas solo examinará si son excesivas o indebidas. ¡No si se pagaron o no! ATS 6/2/2009 (rec.1043/2000).

56 Por ejemplo, el ATS de 18 de Septiembre de 2008 confirma la imposición de costas al codemandado.

de la imposición a las costas ocasionadas a la Administración y a una legión de codemandados puede disuadirle de recurrir⁵⁷.

De ahí que la praxis judicial muestra que los jueces a la hora de imponer las costas a la Administración y codemandados aplican una “prudente discriminación” limitando la cuantía de las costas a uno u otros según el papel, buena fe y seriedad de su posición procesal, lo que resulta una solución justa frente al igualitarismo matemático de las frías costas.

Dado que el art.139 LJCA no distingue entre las distintas modalidades de incidentes procesales, los encaminados a la adopción de medidas cautelares comportarán igualmente la condena en costas. Y de hecho así se están aplicando

13.4. Señalaremos que resulta irrelevante que el condenado tenga reconocido el beneficio de justicia gratuita (art.36.2 Ley 1/1996, de 10 de Enero de Asistencia Jurídica Gratuita), ya que deben imponerse las costas por si el afectado viniere a mejor fortuna⁵⁸.

13.5. Finalmente, no se imponen las costas al Ministerio Fiscal (art.139.5 LJCA y 394.4 LEC).

14. La escurridiza cuestión de la limitación de la cuantía

14.1. El art.139.3 de la LJCA encierra un apoderamiento a los jueces contencioso-administrativos inédito en el mundo civil cuando dispone: “3. La imposición de las costas podrá ser a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima.”

Estamos ante una potestad judicial que para evitar abusos o mas bien cobros abusivos, el legislador deposita en el juez la decisión de cuando y hasta cuánto limitar la cuantía de las costas. Para ello, la motivación exigida es mínima y prácticamente testimonial estando confiada al llamado “*prudente arbitrio judicial*”; la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo acude al concepto de “*media razonable*” de los honorarios según el caso.

Y así, la limitación puede ser general o especial (por todos o por determinados conceptos, ej. letrado), y puede ser una cifra o una parte fraccionada.

14.2. Se plantea en el ámbito contencioso-administrativo si opera la limitación al tercio de la cuantía fijada por el art.394.3 LEC, en cuanto impide que nadie pueda ser condenado en costas excediendo del tercio del valor de lo que estaba en juego, salvo casos de temeridad. Es cuestión controvertida aunque para la mayoría de los órganos jurisdiccionales no operaría supletoriamente en el proceso contencioso-administrativo pues la habilitación al juez para fijar límites máximos de cuantía (ex.art.139.3 LJCA) ya permite corregir los abusos o “empobrecimientos injustos”.

57 Piénsese una oposición impugnada por un aspirante y que se personen como codemandados los aprobados. Las costas en una eventual desestimación pondrán en serios aprietos a un particular de economía modesta.

58 ATS de 26 de Septiembre de 2013 (rec.1447/2012).

- 14.3. En el caso de los honorarios de abogado, es cuestión pacífica la aplicación de tal limitación en sentencia, acudiéndose a justificar mediante referencias generales y casi típicas ("complejidad", "dificultad", etc)⁵⁹.
- 14.4. En el caso de los aranceles de los procuradores y su limitación se ha producido una controversia cuyos coletazos todavía perduran⁶⁰. Veamos los tres hitos que jalonan el conflicto.

Inicialmente, el Tribunal Supremo aplicaba la limitación de cuantía en concepto de aranceles basándose en el principio de proporcionalidad (cuantía en relación a la entidad del pleito) y la regla de comparación (comparando honorarios de abogado con los derechos del procurador por considerar que si la actividad de este en un litigio concreto es secundaria, también menor ha de ser su retribución)⁶¹.

Frente a tal criterio, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de Mayo de 2013 (rec.7126/2011) estima el recurso de amparo interpuesto por el procurador que vio recortadas sus remuneraciones respecto de lo que matemáticamente derivada del arancel reglamentario, y concluye aquél en que es arbitraria la decisión judicial de limitar la cuantía de derechos arancelarios mediante Auto ya que están fijados por norma reglamentaria y no puede el Tribunal contencioso prescindir de su aplicación.

Finalmente, el Tribunal Supremo, tras la Sentencia del Constitucional, la acata y solo limita la cuantía de honorarios de abogado pero deja abierta la puerta a limitar los derechos de los procuradores. Para ello, en primer lugar, recuerda que la propia Sentencia del Constitucional precisa que podrían limitarse en el fallo (lo que no cabría sería limitarlos mediante auto dictado en ejecución de sentencia prescindiendo de la literalidad de un fallo que no los limite). En segundo lugar, invoca la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la exclusión de barreras económicas para el acceso a la justicia (lo que pugnaría con aranceles excesivos y desorbitados sobre el justiciable). Y en tercer lugar, la Directiva de Servicios que postula un mercado en competencia (lo que colisiona con reglamentaciones preestablecidas y con visos corporativos)⁶².

Es importante resaltar que la cuantía máxima es ajena al IVA, y no impide su ulterior aplicación en fase de tasación de costas, pues como ha precisado el ATS de 21 de Abril de 2016 (rec.1071/2015): *"Ello es así porque el límite máximo fijado en el Auto de inadmisión se refiere exclusivamente a las costas procesales propiamente dichas, sin añadir el importe que corresponda a la liquidación del impuesto del valor añadido por los honorarios del abogado y los derechos del procurador, cuya concreción, conforme al actual artículo 243.2 de la Ley de*

59 Así, el ATS 1762/2014 de 25 de Febrero de 2014 precisa: "aunque la condena en costas va dirigida a resarcir al vencedor de los gastos originados directa e inmediatamente en el pleito entre los que se incluyen los honorarios del letrado, la minuta incluida en la tasación debe ser una media ponderada y razonable dentro de los parámetros de la profesión, no solo calculada de acuerdo a criterios de cuantía, sino además adecuada a las circunstancias concurrentes en el pleito, el grado de complejidad del asunto, la fase del proceso en que nos encontramos, los motivos del recurso, la extensión y desarrollo del escrito de alegaciones del mismo, la intervención de otros profesionales en la misma posición procesal y las minutas por ellos presentadas a efectos de su inclusión en la tasación de costas, sin que, para la fijación de esa media razonable que debe incluirse en la tasación de costas, resulte vinculante el preceptivo informe del Colegio de Abogados, ni ello suponga que el abogado minutante no pueda facturar a su representado el importe íntegro de los honorarios concertados con su cliente por sus servicios profesionales."

60 Recordemos que la cuantía de los derechos de la labor del procurador se encuentra regulada en el R.D. 1373/2003, de 7 de noviembre, modificado por el R.D. 1/2006, de 13 de enero. Ulteriormente, la Disposición adicional única del Decreto-ley 5/2010, de 31 de marzo, de ordenación económica, limitó la cuantía global de los derechos arancelarios devengados en un mismo asunto a 300.000 euros.

61 ATS 19 Junio 2011 (rec.3337/2007).

62 Es exponente de esta tesis el ATS 11 Junio 2013 (rec.2742/2010).

Enjuiciamiento Civil, al que se remite el artículo 139.6 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, debe realizarse en el trámite de tasación de costas. En el mismo sentido, ATS de 8 de febrero de 2016 -recurso de casación número 445/2014-. (...). En este sentido, el carácter indemnizatorio de la tasación de costas no supone, a efectos de la LIVA, que se trate de una indemnización”.

15. Los gastos de letrados públicos

15.1. La condena o declaración de imposición de costas al particular para asumir los gastos de las minutas de los letrados públicos le resulta chocante dada su condición de servidores públicos y retribuidos por nóminas igualmente públicas.

Ahora bien, está consolidado jurisprudencialmente el derecho de la Administración a exigir las costas del vencido en concepto de honorarios de letrado público⁶³.

15.2. Es más, el letrado público al estar obligado a intervenir ope legis genera derecho al resarcimiento incluso del escrito de personación, a diferencia de los abogados de particulares⁶⁴.

Y ello al margen de que “resultan irrelevantes las características de la relación funcionarial, laboral o meramente profesional que el Abogado que suscribe la minuta de honorarios mantenga con la parte a la que asiste” (ATS de 28/6/2016, rec.3404/2014).

15.3. Es discutida la legitimidad de que un Letrado público pueda cobrar simultáneamente gastos de representación. Si bien mayoritariamente los Tribunales lo admiten pues la Ley de Asistencia Jurídica parece autorizarlo, hay una posición minoritaria y vinculada a la jurisdicción civil que considera que la representación por letrados públicos es un privilegio y como tal, no puede volverse una carga para un particular vencido en el pleito⁶⁵.

15.4. En cambio los gastos de procuradores que utilice el letrado público pese a no resultar necesarios, no pueden ser imputados a la condena en costas⁶⁶.

63 Es más, considera que no son excesivas las minutas de letrados públicos que se ajusten a la cuantía máxima fijada en el fallo: “En el mismo sentido, esta Sala ya se ha pronunciado sobre la procedente desestimación de la impugnación de honorarios de Abogado por excesivos cuando las minutas coinciden con el máximo señalado en el proceso (AATS de 5 de julio de 2009 -recurso de casación número 1863/2006 y los en él citados- y de 17 de septiembre de 2010 -recurso de casación número 283/2007 -, entre otros), precisando que “... si el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción permite que la imposición de costas se haga por la totalidad, a una parte o hasta una cifra máxima, es claro que si la Sala en la sentencia se refiere a esa cantidad máxima ya está valorando y admitiendo la validez de la minuta que se presenta dentro de esa cantidad máxima, obviamente lo que no impide que el favorecido por esa declaración pueda solicitar una cantidad inferior, pero si solicita esa cantidad máxima se está cumpliendo lo dispuesto en la sentencia y no se puede alterar si no es impugnando la citada sentencia” » (ATS del 23 de Febrero de 2015, rec.834/2012).

64 Así lo establece el ATS 4679/2012, de 12 de Abril de 2012 señala que siendo la personación del letrado público obligada y presupuesto para poder ser parte, debe cobrar minuta por este concepto a diferencia de los escritos de personación de particular que no requieren actuación letrada.

65 Como caso aislado, el ATS del 18 de julio de 2014 (rec. 5378/2008) rechaza la inclusión de gastos de representación de letrado público por no ser necesario.

66 El ATS 12475/2012, de 20 de Diciembre de 2012, precisa que los gastos de derechos de los Procuradores de los que potestativamente se sirve la Administración no pueden incluirse en costas.

16. Punto de encuentro: tasación de costas

Las singularidades y problemática en materia de costas contencioso-administrativas no alcanzan a la fase de tasación donde opera el reenvío de la LJCA: *"Las costas serán reguladas y tasadas según la LEC"* (art.139 LJCA) a lo que se añade la ejecución del auto de tasación de costas (548 LEC).

Eso sí subrayaremos que los honorarios fijados por los Colegios profesionales son orientativos y no vinculantes para los tribunales (ATS de 7 de Julio de 2016, rec.14/2013).

La casuística es tremenda. Así si el fallo alude a una condena en costas cifrada en *"Cantidad máxima a reclamar por la parte recurrida por todos los conceptos"* ha de entenderse que dicha cantidad es repercutible a todas y cada una de las partes que se personen en el procedimiento en tal condición" (ATS 6 de febrero de 2014, rec.3532/2012). Si se refiere cantidad *"máxima por letrado"* se refiere por *"cada"* letrado (ATS 13/9/12)

17. Impugnación de la imposición de costas

17.1. En el orbe de la praxis judicial contenciosa se distinguen tres posturas:

- Considerar el pronunciamiento de costas irrecurrible de forma autónoma, y exigiendo que se recurra junto con el pronunciamiento principal. Esta postura supone imponer al recurrente la carga de recurrir un pronunciamiento de fondo con el que está conforme pese a que solo discute el de las costas.
- Considerar el pronunciamiento de costas recurrible de forma autónoma pero según la cuantía realmente en liza. Esta postura supone en la práctica cerrar el paso a la apelación o casación pues las cuantías en juego pocas veces alcanzan los umbrales cuantitativos de tales recursos.
- Considerarlo recurrible de forma autónoma, pero la cuantía a efectos de admitir apelación o casación sería la del litigio principal. Esta postura resulta la mas razonable y congruente con el principio pro actione.

Eso sí, precisaremos que cuando hablamos de *"recurrir"* el pronunciamiento de imposición de costas, nos referimos al recurso de apelación frente a sentencias dictadas en primera instancia ya que el Tribunal Supremo se ha cuidado de dejar claro que las declaraciones de imposición de costas no son susceptibles de recurso de casación directo⁶⁷.

17.2. Un problema colateral se plantea respecto de la adhesión a la apelación cuando ésta impugna únicamente la condena en costas: ¿puede la Administración adherirse en bloque y cuestionar no solo el pronunciamiento de costas sino el principal pese a que dejó pasar la primera ocasión? Parece un supuesto de fraude procesal por parte de la Administración si bien no existe prohibición expresa del alcance de tal adhesión a la apelación.

67 "Sobre la procedencia de la condena en costas hecha por la sentencia impugnada, en fin, nada cabe decir en esta sede. Es criterio jurisprudencial constante de esta Sala que la imposición de las costas efectuada en la instancia no es susceptible de ser impugnada mediante recurso de casación". STS de 24 de Febrero de 2015 (rec.467/2013).

18. Efectos colaterales del régimen vigente de imposición de costas Contencioso-Administrativas

El sistema de costas diseñado ha provocado efectos sensibles en las relaciones entre abogados y clientes así como sobre los niveles de litigiosidad contencioso-administrativa. Veamos algunos efectos.

- La sombra de las costas obligará a la Administración Pública a prestar máxima atención a los Recursos y reclamaciones administrativos para evitar que los errores administrativos se traduzcan en fallos judiciales que además de declarar la invalidez de la actuación administrativa vayan acompañados de la condena en costas judiciales. Se impone la calculadora y la bola de cristal sobre las consecuencias económicas del proceso⁶⁸.
- Se incrementarán las vías de transacción, solución amistosa o arbitraje administrativo allí donde el legislador lo permita o promueva⁶⁹.
- El letrado del particular tendrá que examinar cuidadosamente el Suplico de su demanda, y fijar de forma reflexiva las pretensiones de manera que propicie su estimación, aunque sea parcialmente.
- El codemandado posiblemente se sentirá perplejo tanto si gana el litigio como si lo pierde. Si lo gana, pues los límites de cuantía de las costas no le dejarán indemne, pese a que ha ayudado a la Administración. Si lo pierde porque se ve obligado a sufragar costes pese a que le ha empujado a esa situación la Administración demandada.
- El vencedor del litigio que ve sus costas limitadas, puede verse obligado a impugnar el pronunciamiento de las costas con el efecto paradójico de aplazar la firmeza de la sentencia que le favorece.
- La Administración pública condenada en costas por errores burocráticos graves tendrá que aplicar la repetición de responsabilidad hacia la autoridad o funcionario (art.36.2 Ley 40/2015)⁷⁰.

68 Se ha puesto de relieve el valor no fijo ni pronosticable de los gastos del litigio: "A menudo el valor de los costes de litigación no es fijo sino que constituye una magnitud que las partes pueden variar. De hecho, una de las importantes decisiones a tomar por las partes cuando se enfrentan al pleito se refiere a cuanto gastar o qué imputs invertir en éste. Tal decisión suele estar implícita en la decisión de qué abogado contratar, qué calidad imponer a los medios de prueba o cuánto tiempo dedicar uno mismo asegura que el caso es llevado como uno desea (...) La probabilidad que una parte tiene de ganar el pleito estará en relación con los recursos que destine al mismo con los que emplee la otra parte y con otra serie de factores, como la disponibilidad de los medios de prueba o la claridad de las normas o de la doctrina legal aplicables". PASTOR PRIETO, S.: ¡Ah de la Justicia! Política Judicial y economía, Civitas, S.A., 1993, p.141.

69 Así ya tempranamente se sugería que para frenar el aluvión de asuntos contencioso-administrativos lo suyo sería una "reforma y desarrollo de la Ley de procedimiento administrativo, de modo que cuajen en la práctica, todas aquellas instituciones administrativas de mediación, conciliación o arbitraje administrativo, de autocomposición de intereses prejurisdiccionales: GARCÍA FONTANET, A.: "Reforma de procedimientos judiciales", en Los retos de la justicia en el siglo XXI, Fundación Carles Pi i Sunyer, De Estudios Autonómicos y Locales, 5, 2000, p. 252.

70 Para reducir la litigiosidad "mediante la imposición de verdaderas costas en aquellos supuestos en que se anula la actuación administrativa en vía judicial y de la necesaria e ineludible expiación de responsabilidades personales a los funcionarios que no han obrado conforme a Derecho por dolo, culpa o negligencia grave": ALONSO TIMÓN, A. "Mecanismos ex ante, durante y ex post de la actuación administrativa para la reducción de la litigiosidad entre los entes públicos y los ciudadanos", en Las medidas preventivas de conflictos jurídicos en contextos económicos inestables". E. Bosch, 2014. P. 576.

- Se incrementarán los procedimientos de “apremio judicial” para el cobro de las costas impagadas⁷¹.
- La reducción de litigios por razones económicas comportará la reducción de la justicia material.
- Existirá inseguridad jurídica procesal sobre las cuantías o límites que pueda fijar el órgano judicial. Además ni existe vinculación del precedente de un mismo órgano judicial ni existe vinculación del criterio de otros órganos judiciales aunque sean de igual o superior categoría.

No deja de ser curioso que el eminente Jaime Guasp en sus comentarios a la vieja y ya derogada Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881, reclamaba una reforma legal cuidadosa de las costas, que paradójicamente resulta plenamente aplicable y de actualidad en relación con la situación actual de las costas en el proceso contencioso-administrativo.

Decía claramente el maestro: *“Las costas deben ser claras, en el sentido de que cualquiera pueda conocer sin dificultad el importe aproximado del litigio en que acaso se vea envuelto (...); deben ser precisas, en el sentido de que este conocimiento que lleva consigo la claridad, pueda conocerse antes de la terminación del litigio mismo a lo que se opone la excesiva variabilidad de las causas productoras de los gastos entre nosotros; deben, finalmente ser moderadas en el sentido de que ha de evitarse que el desarrollo de un proceso lleve consigo un excesivo empobrecimiento para los litigantes, y, a veces, el que los gastos sean superiores incluso a la cuantía misma del bien litigioso”*⁷².

19. Tendencias reorientadoras

19.1. El citado art.139 LJCA se está alzando en el problema real del acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa pues por las singularidades expuestas de la Administración pública, tal imposición de costas en asuntos de pequeña cuantía y para el ciudadano de economía media, surte fuerte efecto disuasorio para un atemorizado David mientras que el Goliath administrativo persistirá indiferente. De ahí que se han alzado autorizadas voces judiciales postulando una modificación legislativa de solución asimétrica del siguiente tenor:

- Si la demanda es estimada, las costas se imponen a la Administración, salvo que el caso presente serias dudas de hecho o de derecho (criterio objetivo mitigado).

71 La exacción de costas a la Administración, como al particular, en caso de impago se llevará a cabo por apremio y no por vía de ejecución de sentencia: “El artículo 139.6 de la Ley de la Jurisdicción establece que las costas causadas en los autos serán reguladas y tasadas según lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil. El artículo 242.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2.000 previene que, cuando la parte condenada en costas no las pague, se procederá a la exacción de las mismas por la vía de apremio. Esto es lo que resulta pertinente en el presente caso, habiéndose efectuado el requerimiento de pago de las costas al Ayuntamiento de Cádiz bajo apercibimiento de procederse a su exacción por la vía de apremio en caso de incumplimiento, como la parte acreedora de las costas solicitaba en su escrito presentado el 20 de abril de 2.001. No procede pues, por el momento, acordar la adopción de las medidas que para la ejecución de sentencias se contienen en los artículos 106.3 y 112 de la Ley de la Jurisdicción, ya que se trata de ejecutar el auto que aprueba la tasación de costas, respecto de lo cual existen normas específicas en la Ley de la Jurisdicción y en la Ley de Enjuiciamiento Civil”. Sin embargo, sí se le aplica la penalización de intereses en la demora de abono prevista en el art.576.1 LEC (ATS de 19 de Mayo de 2011, rec.4937/2006).

72 GUASP, J. Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil, Madrid, E. M.Aguilar, 1948, p.1136.

- Si la demanda es desestimada, las costas se impondrán al demandante si ejercitó la acción con temeridad o mala fe (criterio subjetivo)⁷³.

19.2. Y si no se modifica la Ley, ante la implantación del "criterio de economicidad en vez del de prosperabilidad" se ha reivindicado una interpretación judicial prudente y que atempere el rigor de las costas, especialmente por comprometer no solo si se inicia el litigio, sino si se plantean incidentes o recursos, lo que determinaría que los juzgadores no pierdan de vista la pauta marcada por el Tribunal Constitucional en la STC 206/1987, de 21 de diciembre, que obliga a los órganos judiciales cuando está en juego el derecho a la tutela judicial efectiva a "la interpretación y aplicación de la norma en cuestión en el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental; de forma que, no pueden, en el caso que enjuicien, imponer requisitos o consecuencias impeditivos, obstaculizadores, limitativos o disuasorios del ejercicio de las acciones si no existe previsión legal de los mismos, ni, caso de tener fundamento legal, olvidando las exigencias de motivación y respeto al principio pro actione"⁷⁴.

19.3. El escenario jurídico en la aplicación por la jurisdicción contencioso-administrativo del manido art.139 LJCA está plagado de incertidumbres en múltiples frentes. Además la fragmentación o balcanización de criterio, unida a la dificultad de consolidar criterios jurisprudenciales vinculantes, aboca a situaciones de clamorosa injusticia⁷⁵. La seguridad jurídica padece con normas de eficacia impredecible⁷⁶.

19.4. La llave para solucionar la incertidumbre y casuística la posee el legislador quien bien podría modificar, completar o adaptar el art.139 LJCA.

También podría el ejecutivo mediante reglamentos puntuales de desarrollo⁷⁷.

73 DE DIEGO DÍEZ, A.: La pretendida agilización procesal de la Ley 37/2011, Cuadernos Digitales de Formación, 12, 2013, p.21.

74 CANO-CASTILLO CORTÉS, J.A. Las trabas del proceso contencioso-administrativo desde la perspectiva del litigante, Cuadernos Digitales de Formación, CGPJ, 12, 2013.

75 Lo refleja el Acuerdo adoptado en Marzo de 2014 por la Junta de Gobierno del Colegio de Abogados de Málaga en que se solicita "la derogación del principio de vencimiento objetivo en materia de costas judiciales en el contencioso-administrativo" y mientras tanto que se "Apliquen lo más moderadamente posible", que se consideren concurrentes "serias dudas" cuando se impugnen actos presuntos, que se "unifiquen los criterios a seguir", que se "establezcan unas cantidades fijas y moderada máximas en las que se puedan tasar las costas judiciales a favor de la Administración" y en su caso que "se apliquen los correspondientes al turno de oficio, que es el mismo baremo que utiliza la Administración para pagar a los abogados de oficio".

76 Albert Sánchez Graells: "Así, una importancia excesiva de la interpretación de las normas por parte de las Administraciones Públicas y del poder judicial derivada de la complejidad normativa y de la indefinición de los efectos derivados de la misma, supone una importante barrera a la actividad de los ciudadanos. La seguridad jurídica, en la medida en que garantiza derechos fundamentales y colabora en la definición clara del marco regulatorio aplicable a las actividades desarrolladas en un determinado país (...) es un elemento básico para el desarrollo de su economía y para la competitividad de sus empresas". En "Movimiento por la calidad de la regulación: avances recientes", Ministerio de Justicia, Legislar Mejor 2009, Madrid 2009, p.51.

77 Curiosamente, tras la aprobación de la LJCA 1998 las primeras voces se alzaron para reclamar reglamentaciones que solventasen problemas prácticos en la fase de ejecución de la aplicación del criterio de vencimiento para evitar "que la condena en costa se convierta a la postre en una carga añadida de trabajo para el órgano judicial por la impugnación de las costas por excesivos o por indebidos, debería preverse en una norma los conceptos minutables y su cuantificación exacta, de forma que sea ese el coste del que se responde por ese concepto. Y para su exacción podría haberse previsto el debido convenio de colaboración con la Administración tributaria para garantizar la rapidez y desjudicialización en la exacción por vía de apremio". Así, José Luis Requero Ibañez en "Litigiosis contencioso-administrativa, Diagnóstico y tratamiento (Y II), en La Ley, numm.4740, 23 de Febrero de 1999.

De hecho, se hizo público hace varios meses el Anteproyecto de Ley de Eficiencia en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que apuntaba en una dirección correcta pues contemplaba la existencia de unas tablas y la fijación de honorarios de abogado y derechos de procurador al margen de los pactos de los clientes. Oigamos la motivación o preámbulo del Anteproyecto que nos dibuja el escenario de futuro:

«El actual régimen de determinación de las costas podía tener sentido cuando se reconocía a los Colegios de Abogados la facultad de establecer honorarios orientativos.

Pero en un régimen de libre mercado, basado en la libertad de pactos, los honorarios orientativos no reflejan necesariamente el mercado. (...) Con la nueva regulación se atribuye al Gobierno, por medio de la Disposición adicional 1ª, la facultad de fijar, mediante Real Decreto, la cuantía de las costas procesales en lo que se refiere a los gastos de asistencia letrada y representación procesal de la parte vencedora, entendiendo que se trata de una compensación a tanto alzado, cuya cuantía se fija de forma objetiva y normativa con total independencia de los pactos que alcancen los abogados y procuradores con sus clientes, sujetos a la libre competencia. Estas compensaciones objetivadas y estandarizadas por la defensa letrada y representación técnica preceptivas se fijarán previo informe de la Comisión Nacional de la Competencia, atendiendo a la retribución razonable de un profesional medio, lo cual exigirá llevar a cabo los estudios de mercado correspondientes. Una vez aprobadas las tablas o estándares compensatorios, el Juez o Tribunal, en la sentencia que pone fin al proceso, no sólo impondrá las costas sino que fijará su cuantía por los conceptos de defensa letrada y representación técnica conforme a las mencionadas tablas o baremos, evitándose así la controversia en el posterior procedimiento de tasación (en el que en todo caso se concretarían los demás conceptos de costas conforme al art. 241.1 LEC)».

Aunque dicho Anteproyecto está en “vía muerta” no deja de marcar una tendencia esperanzadora.

- 19.5. Mientras tanto, algunas Salas de lo Contencioso-Administrativo y Juntas de Jueces están adoptando “acuerdos” (gubernativos, no jurisdiccionales) para aclarar las cuantías de limitaciones de costas según los incidentes o recursos y así ofrecer seguridad jurídica a clientes y letrados. Tales acuerdos fijan cuantía límite para cada cuestión (ej. cautelares, ejecución, apelación, etc) pero lo hacen, y esto es crucial, primero, a título orientativo y sin vinculación para el juzgador; segundo, deberá estarse a la casuística y circunstancias de cada asunto. Quizá no resulta una práctica muy ortodoxa pero ciertamente no perjudica a terceros y soluciona problemas de seguridad jurídica. A veces la lucha por el derecho requiere imaginación al poder jurídico.

El mantenimiento de supuestos de pago de impuesto sobre impuesto

Carlos María López Espadafor

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Jaén

Resumen

Era necesario un estudio sobre la armonización fiscal de la aplicación de los tipos de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido a las cuotas de otros impuestos, a la luz de los principios materiales de justicia tributaria, dado que este tema carecía de un análisis en profundidad. De este modo, dentro de la armonización fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido, un aspecto que sería necesario revisar es el relativo a la inclusión de cuotas de otros tributos en la base de este Impuesto. Debemos estudiar hasta qué punto resulta acorde con los principios materiales de justicia tributaria la aplicación del tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor añadido a las cuotas de otros impuestos. Se trata de un problema no puramente interno, sino provocado por la armonización fiscal en la Unión Europea.

Abstract

It was necessary a study on the tax harmonization in the implementation of Value Added Tax rates on the amounts of other taxes in view of the material principles of tax justice, since this topic lacked an analysis in depth. In this way, within the tax harmonization of Value Added Tax, an issue that it would be necessary to revise is the one related to the inclusion of other taxes in its taxable amount. In this paper we try to check if the application of Value Added Tax rates to the amount of other taxes is in agreement with the material principles of tax justice. This is a problem caused by the tax harmonization in the European Union and, consequently, not purely internal.

Palabras clave

Cuota tributaria, base imponible, tipos de gravamen, Impuesto sobre el Valor Añadido.

Keywords

Tax amount, taxable amount, rates, Value Added Tax.

Sumario

1. Introducción.
2. El pago de impuesto sobre impuesto.
3. Duplicidades impositivas.
4. Problemática interna, internacional y de la Unión Europea.
5. Duplicidades con el IVA.
6. La aplicación de los tipos de gravamen en el IVA a las cuotas de otros impuestos.
7. Perspectiva de la justicia tributaria.
8. La necesaria limitación de la imposición sobre el consumo.
9. Problemática de la limitación.
10. Últimas reflexiones.

1. Introducción

Si me permiten la licencia, dice el refrán algo así como “dime de qué presumes y te diré de qué careces”; algo de esto puede predicarse del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se ha intentado presentar siempre como el paradigma de la búsqueda de la neutralidad fiscal, buscando que no se pagase impuesto sobre impuesto.

El fantasma del pago de impuesto sobre impuesto, que se intentó hacer desaparecer con la supresión de los impuestos plurifásicos acumulativos o en cascada y la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido, sigue presente en la estructura de este Impuesto, aunque de un modo bien distinto. Así, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, dentro de su armonización fiscal, un aspecto que sería necesario revisar es el relativo a la inclusión de cuotas de otros tributos en la base de este Impuesto. Debemos estudiar hasta qué punto resulta acorde con los principios materiales de justicia tributaria la aplicación del tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido a las cuotas de otros impuestos. Se trata, pues, de un problema, no puramente interno, sino de la Unión Europea, provocado por la armonización fiscal. De esta forma, tanto desde la perspectiva de la justicia tributaria, como desde la perspectiva de la técnica y lógica impositiva, resulta más que discutible la actual composición de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las recetas que se intentaban dar a España por diferentes organismos internacionales en relación a las políticas fiscales de nuestros gobiernos, habitualmente han estado centradas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, impuesto, para empezar, armonizado conforme a directivas de la Unión Europea.

Pero uno de los grandes problemas que suelen encontrar los estudios sobre armonización fiscal es la falta de concreción de los principios materiales de justicia tributaria dentro del Derecho Originario de la Unión Europea. De esta forma, no existen unos claros límites de justicia tributaria a las directivas de armonización fiscal, como Derecho Derivado de la Unión Europea. Esto a su vez tropieza con un segundo problema, cual es el relativo a que el estudio o desarrollo en los Estados miembros de la Unión Europea de los principios de justicia tributaria se ha dado principalmente en relación a los impuestos directos y no tanto en relación a los indirectos, siendo estos últimos el contenido competencial esencial de la armonización fiscal realizada por las instituciones de la Unión.

Ante tales impuestos indirectos armonizados, se presenta como necesario concretar qué se deba entender por capacidad económica, en atención a tales signos indirectos de riqueza; igualmente habría que cuestionarse hasta qué límite se podría hablar de no confiscatoriedad ante el incremento de la imposición indirecta.

Son cuestiones a las que la doctrina y jurisprudencia europea deberían ir dando respuesta, pues, en caso contrario, no se podrá avanzar en el desarrollo de la ampliación de competencias de la Unión Europea en materia tributaria, pues para ello es necesario previamente un claro marco de garantías y principios de justicia tributaria para el contribuyente europeo.

Pues bien, un claro fenómeno de sobreimposición en la imposición indirecta rompe con los principios que deberían regir el desarrollo de la armonización fiscal europea.

2. El pago de impuesto sobre impuesto

Un término que más adelante veremos que usaba EINAUDI en su proyección tributaria era el de fantasma: el fantasma del pago de impuesto sobre impuesto que parecía haber desaparecido, sigue existiendo, con otra forma, precisamente en el Impuesto que al nacer pareció haber hecho desaparecer tal problema.

El paso de los antiguos impuestos plurifásicos acumulativos o en cascada al sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), en el gravamen del consumo, se intentaba presentar como el final de la idea del pago de impuesto sobre impuesto. Ahora bien, desde otra perspectiva, esa idea o fenómeno del pago de impuesto sobre impuesto sigue existiendo, al encontrar acomodo en la estructura del citado Impuesto indirecto. Además, como no podía ser de otro modo, tal problema se encuentra amparado por la armonización fiscal del IVA en la Unión Europea, por lo que se trata de un problema no sólo de dimensión estatal sino, más ampliamente, de responsabilidad de la referida Unión.

La problemática que pretendemos estudiar podría ser contemplada de dos formas aparentemente diferentes, pero que aluden al mismo problema, tomándolo en consideración desde dos perspectivas distintas. De un lado, se podría hablar de la inclusión de las cuotas de otros tributos en la base imponible del IVA y, de otro, de la aplicación del tipo de gravamen de este Impuesto a las cuotas de otros tributos. La segunda es el resultado obvio de la primera, pero al hablar de la aplicación del tipo de gravamen del IVA a las cuotas de otros impuestos se ponen en mayor evidencia los resultados económicos que podrían chocar con los principios materiales de justicia tributaria.

Ante el dato de que el IVA en su nacimiento terminase con los impuestos plurifásicos acumulativos o en cascada, como nuestro antiguo Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, acabando aparentemente con el pago de impuesto sobre impuesto en el gravamen general sobre el consumo, choca cuanto menos el que luego se dé, además de una doble imposición, un pago de impuesto sobre impuesto, al incluir las cuotas de otros tributos en la base imponible del IVA, disparando así la carga fiscal sobre ciertos productos sometidos a Impuestos Especiales, como por ejemplo los carburantes. Tengamos presente el inestable y alto precio alcanzado por éstos, al que hay que unir su elevadísima presión fiscal, no sólo por la doble imposición (IVA-Impuesto sobre Hidrocarburos), sino también por la sobreimposición entre éstos, aplicándose el tipo de gravamen del primero a la cuota del segundo.

En los casos de acumulación de varios impuestos sobre un mismo acto de consumo, no sólo se debe tomar en consideración la doble imposición o plurimposición para cuantificar la verdadera carga tributaria que pesa sobre el mismo, sino que también hay que tener en cuenta la sobreimposición, al poder llegar a pagarse impuesto sobre impuesto.

Utilizamos las expresiones doble imposición o plurimposición para hacer referencia a aquellos casos en los que dos o más impuestos recaen sobre una misma manifestación de riqueza, es decir, cuando se han configurado varios hechos imposables sobre un mismo objeto de gravamen, al menos parcialmente. Frente a esto, reservamos la expresión sobreimposición para hacer referencia a la inclusión de las cuotas de uno o más tributos en la base de otro, fenómeno que viene a complementar al anterior. Se trataría, pues, de la aplicación del tipo de gravamen de un impuesto a la cuota de otro previa inclusión de tal cuota en la base imponible del mismo.

3. Duplicidades impositivas

Con el concepto de doble imposición queremos hacer referencia al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo o ante un mismo evento. Normalmente la doctrina para referirse a este fenómeno habla simplemente, como hemos hecho, de “doble imposición” y no de plurimposición¹. Pero se puede usar también el término plurimposición, ante la posibilidad de que en relación a un problema de este tipo podamos encontrarnos en algunos casos con la incidencia de más de dos impuestos. Obviamente, esto no quita que sea totalmente correcto, a nuestro entender, hablar de doble imposición cuando sean sólo dos los impuestos que inciden.

El fenómeno que intentamos definir no se mueve sólo en sede de hecho imponible, sino que se desarrolla en base a la consideración del objeto del tributo². Mientras el hecho imponible se presentaría como el acto o situación cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, el objeto del tributo representa la manifestación de riqueza sometida a gravamen. Nosotros, bajo la denominación de doble imposición, incluimos la incidencia de dos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza o, en su caso, sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica.

Si al dar contenido al concepto de doble imposición fuésemos excesivamente estrictos, restringiendo éste sólo a los casos en que dos impuestos actuasen sobre un mismo hecho imponible, o sea, que la realización de un mismo hecho imponible diese lugar a obligaciones tributarias por dos impuestos distintos, desembocaríamos en un concepto inútil en el análisis científico de la realidad jurídico-tributaria. Al actuar de una forma tan estricta, nos veríamos obligados a ceñirnos a una disección precisa del hecho imponible en todos sus componentes. Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA³, dentro del hecho imponible se puede distinguir entre un elemento objetivo y un elemento subjetivo. Y dentro del elemento objetivo habría que distinguir entre un aspecto material, un aspecto espacial, un aspecto temporal y un aspecto cuantitativo. Si para estar ante un caso de doble imposición exigiésemos la presencia de dos impuestos con un mismo hecho imponible, necesitaríamos estar ante dos impuestos en los que coincidan todos los elementos y aspectos mencionados. Y la existencia de dos impuestos con todos esos elementos y aspectos de sus hechos imponibles coincidentes, vendría a suponer la existencia de dos impuestos en la práctica idénticos.

Si el sujeto activo y el sujeto pasivo fuesen los mismos, si la situación que determina el nacimiento de la obligación tributaria es la misma, si el ámbito de aplicación territorial es el mismo, si el devengo o el período impositivo se dan de la misma forma, si el hecho imponible se mide cuantitativamente de la misma manera, o sea, si la base se

- 1 No obstante, la utilización del término «plurimposición» la podemos encontrar en SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pág. 27.
- 2 Señala PÉREZ DE AYALA BECERRIL que «el fenómeno de la doble imposición será, pues, aquel fenómeno a través del cual dos o más figuras tributarias, bien abierta, bien encubiertamente, recaigan sobre un mismo objeto imponible» («El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la L.O.F.C.A.», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 240, 1996, pág. 394). Ante esta afirmación, simplemente habría que apuntar, reiterando lo dicho *supra*, que en aquellos casos en los que intervengan más de dos figuras impositivas resulta más correcto hablar de “plurimposición” que de “doble imposición”, a pesar de la difusión tan generalizada que encuentra esta última expresión.
- 3 «Análisis jurídico del hecho imponible», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, págs. 840 y ss. La delimitación por SAINZ DE BUJANDA de la estructura del hecho imponible también la podemos encontrar en *Hacienda y Derecho*, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 330 y ss.

calcula de la misma forma, en definitiva, si todos estos elementos y aspectos son lo mismo en dos impuestos, esos dos impuestos, aunque tuviesen una denominación distinta, en la práctica serían lo mismo. Y no tiene sentido que en un ordenamiento tributario existan dos impuestos iguales. Sería algo inútil, pues para conseguir el mismo resultado bastaría con aumentar el tipo de gravamen en uno de ellos, ahorrándose así el coste de recaudación del otro. Algo debe cambiar siempre: por ejemplo el sujeto activo, la forma de cuantificar la base o su ámbito de aplicación territorial, siendo, por lo menos, el de uno más amplio que el del otro, comprendiendo aquél a éste. De no ser así, la existencia de dos impuestos con hechos imponible idénticos implicaría la existencia de dos impuestos en la práctica iguales, algo ilógico y que no encontramos en nuestro actual sistema tributario.

Cosa distinta es que, sin ser demasiado estrictos, buscando agilidad y facilidad de comprensión en la exposición, digamos que dos impuestos recaen sobre un mismo hecho imponible, porque simplemente coincidan, al menos parcialmente, los aspectos materiales del elemento objetivo de los hechos imponible de los dos impuestos, resaltando la existencia de un caso de doble imposición, aunque no coincidan los restantes elementos y aspectos de sus hechos imponible. Esto último sí lo vemos viable en análisis doctrinales de la realidad tributaria. Piénsese, por ejemplo, en la doble imposición que, en este último sentido, se podría reconocer entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Pero aun así, desde esta última perspectiva más amplia, si los aspectos materiales del elemento objetivo de los hechos imponible de dos impuestos son similares, es muy probable que el objeto de gravamen de ambos impuestos sea casi el mismo, lo cual volvería a reconducir el tema de la doble imposición desde el ámbito del hecho imponible al del objeto de gravamen.

Una distinción de conceptos que se sitúa en la base de esta problemática la encontramos en SAINZ DE BUJANDA, quien señalaba lo siguiente: «El objeto del hecho imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho -eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo- que hace nacer la obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica -v. gr.: la renta, cuando se obtiene o cuando se gasta-, que se somete a imposición; la riqueza imponible son los bienes, rentas, patrimonios, u otros objetos materiales o ideales, intrínsecamente considerados -abstracción hecha, por tanto, de la forma en que se manifiestan, que es el objeto del tributo- que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación; los bienes gravados no son, en fin, sino una especie de riqueza imponible»⁴. Con ello SAINZ DE BUJANDA delimitaba unas importantes pautas conceptuales.

Más concretamente FERREIRO distingue entre «objeto material» y «objeto-fin» del tributo, refiriéndose el primero a la riqueza efectivamente gravada por cada tributo, mientras el segundo consiste en la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo⁵.

En modo alguno debemos afrontar esta diferenciación entre objeto material y objeto fin del tributo entendiendo que son dos manifestaciones de riqueza distintas las que grava al mismo tiempo un solo impuesto. Cada impuesto

4 Hacienda y Derecho, IV, cit., pág. 336.

5 «El objeto del tributo», en la Revista española de Derecho Financiero, núm. 10, 1976, págs. 229 y ss. Del objeto del tributo ya se había ocupado FERREIRO en su obra «Contribución Territorial Urbana: El objeto del tributo», en Hacienda Pública Española, núm. 22, 1973, págs. 24 y ss.

sólo grava realmente una manifestación de riqueza, pero en ocasiones se plantea el problema de determinar cuál sea ésta.

En ocasiones para determinar qué es lo que realmente grava un impuesto debemos fijarnos, más que en la apariencia del tenor literal de la Ley que lo regula al describir su hecho imponible o su objeto de gravamen, en la forma de cuantificarse su base imponible. En ocasiones será esto último lo que determine qué manifestación de riqueza se está gravando realmente.

En los casos de acumulación de varios impuestos sobre un mismo acto de consumo, no sólo se debe tomar en consideración la doble imposición o plurimposición para cuantificar la verdadera carga tributaria que pesa sobre el mismo, sino que también hay que tener en cuenta la sobreimposición, al poder llegar a pagarse impuesto sobre impuesto

Esto sin perjuicio de impuestos donde existe una traslación jurídica de la carga tributaria o de impuestos en los que, al menos, se propicia una traslación económica de la misma. Impuestos que, aun gravando por ejemplo un acto de tráfico de bienes o una transmisión, a través de los mecanismos descritos lo que consiguen es recaer realmente sobre el consumo.

Pues bien, nos encontramos ante una serie de casos en los que esa diferenciación entre objeto material y objeto fin, lejos de indicar que realmente se gravan dos manifestaciones de riqueza distintas, a nuestro entender sirve, al menos desde una perspectiva didáctica, para determinar lo que realmente se está sometiendo a imposición.

En la delimitación de los conceptos en análisis, en la interpretación del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, el Tribunal Constitucional ha señalado: «Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”, según reza el artículo 28 de la vigente⁶ Ley General Tributaria»⁷.

Ha destacado FERREIRO que «la riqueza que se quiere gravar puede no estar incorporada a las normas que regulan el tributo. Puede, por tanto, desde luego, no estar incorporada a la norma que define su hecho imponible». Añade que «la riqueza que se quiere gravar pertenece así al mundo de los fines del legislador y puede no estar expresamente indicada en las normas que regulan el tributo». Pero, de otro lado, señala este autor que «en cambio, la riqueza gravada por el tributo sí ha de estar incorporada a la normativa del tributo y precisamente, es obvio, a la norma que define el hecho imponible»⁸. Por otra parte, señalaba ALBIÑANA que «el ordenamiento jurídico de cada impuesto no debe silenciar la capacidad económica que fundamenta su establecimiento o su subsistencia. El

6 De la vigente en aquel momento.

7 Fundamento Jurídico 14 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. En el mismo sentido y con remisión a la Sentencia anterior, se pronuncia el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico 4 de su Sentencia 186/1993, de 7 de junio.

8 «El objeto del tributo», cit., pág. 234.

objeto imponible es la definición legal de la capacidad económica a gravar, y de aquí que deba estar presente en su ley reguladora si la capacidad económica, como parece obvio, es nervio y aliento del impuesto justo»⁹.

Si tomamos como ejemplo el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, en el mismo se señala que este Impuesto es un tributo que «recae sobre el consumo», aunque sean otras las operaciones gravadas. El gravamen de la manifestación de riqueza que supone el consumo sería el objeto-fin del tributo, pues, independientemente de que se grave el tráfico de bienes y servicios, el mecanismo de la repercusión del IVA hace que este Impuesto incida sobre el consumo de los mismos. Así pues, en relación a este Impuesto, el objeto-fin del tributo encontraría incluso un reflejo expreso en la letra de la Ley. Y aunque no existiese tal referencia expresa, el mecanismo de aplicación del Impuesto dejaría ver la verdadera finalidad del mismo.

De todas las consideraciones efectuadas se desprende que el objeto del tributo se mueve en el plano jurídico, pues tanto la riqueza efectivamente gravada, como la que se encuentra en la intención última del legislador, encuentran un reflejo en la ley, si no expresamente en ocasiones, sí al menos deducible del análisis de la misma. Por ello vemos poco afortunada la referencia que hemos recogido del Tribunal Constitucional al «objeto del tributo» como «realidad que pertenece al plano de lo fáctico», sobre todo si se tiene en cuenta que seguidamente afirma que «por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico».

En relación a un mismo objeto impositivo o riqueza gravada el legislador tributario puede tomar en consideración distintas circunstancias o situaciones que delimiten distintos hechos imponibles. Esto puede determinar que distintos hechos imponibles produzcan una doble imposición o plurimposición en relación a un mismo objeto impositivo o manifestación de riqueza gravada.

Con respecto al fenómeno de la plurimposición, hablaba EINAUDI¹⁰ de «el mito de los dobles de impuesto» («il mito dei doppi d'imposta»). Señalaba que la doble imposición, después de la de los fantasmas, se presenta como «otra obsesionante aparición propia de la escena financiera. Tan obsesionante, que los más la ven donde ella en realidad no existe». Se planteaba este autor -a la luz del Ordenamiento tributario italiano en su tiempo- si sea quizás una doble imposición el estar obligados a pagar al Erario del Estado primero el impuesto sobre los terrenos y después el impuesto complementario sobre la renta, y después incluso los gravámenes sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta. A tal interrogante respondía negativamente, señalando que el legislador puede recaudar una determinada cantidad de un solo golpe o dividir su pago en varias cuotas, llamando a una impuesto sobre la renta de los terrenos, a la otra impuesto complementario sobre la renta y a la tercera, o a un conjunto de terceras, impuestos sobre los diversos bienes de consumo. Destacaba este autor que aquí no existe una doble imposición, sino un mero fraccionamiento entre varios títulos impositivos de una sola carga impositiva,

9 *Sistema Tributario Español y Comparado*, Segunda edición, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 76. De otro lado, TEJERIZO, a la vista del artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dedicado a la «naturaleza y objeto» de este Impuesto, ha señalado que «no es habitual que las normas que regulan las distintas figuras tributarias aludan a estos extremos, y aunque la opinión de algunos autores es favorable a tal circunstancia, creemos que estas normas definidoras no añaden nada a la regulación del tributo, incluso en una opinión extrema se podría negar a este tipo de preceptos la categoría de normas jurídicas por cuanto no incorporan un mandato imperativo. Sin llegar a mantener esta postura, lo que queremos indicar es que la naturaleza, y aun el objeto de gravamen, se pueden extraer del conjunto de la regularización del tributo, sin necesidad de su mención expresa, que únicamente cumpliría una función didáctica» («El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones», en *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, 2ª edición, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 19). De todas formas, se ha ido convirtiendo en usual que el legislador se pronuncie expresamente en la Ley propia de cada impuesto sobre el objeto de gravamen y naturaleza del mismo.

10 *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, seconda edizione, Giulio Einaudi Editore, Torino, 1967, págs. 38 a 46.

fraccionamiento querido por comodidad de la Hacienda Pública y por un más fácil aliciente a pagar para el contribuyente.

Añadía EINAUDI que no es, igualmente, un caso de doble imposición «el pagar, por el mismo título, por ejemplo de posesión de terrenos, impuestos al Estado, a la provincia, al municipio, al consorcio de regadíos o de carreteras, a la asociación sindical, al instituto de aseguración por los infortunios agrícolas etc. etc.». Este autor al respecto señalaba: «¿Es quizás un doppio proveer, con la misma renta, a los servicios recibidos del panadero, del carnicero, del sastre, del zapatero, del encargado de la casa y así indefinidamente? Por la misma razón, no es un doppio proveer a pagar, con aquella única renta, con la cual se adquieren a decenas o a centenares los deseados bienes privados, también los distintos servicios de las categorías de entes públicos, los cuales tienen poder impositivo. El Estado provee a las grandes vías de comunicación; la provincia a las que afectan a varios municipios, el municipio a las propias de su territorio, el consorcio a la pequeña carretera vecinal. ¿Por qué no se debería tributar a los cuatro entes?». ».

Explicando en qué consistía verdadera y solamente la doble imposición para él, EINAUDI señalaba: «El doppio no surge cuando se paga dos veces sobre la misma renta, o a dos entes distintos. Aquí, quizás, existe el troppo (demasiado). El doppio surge cuando le mort saisit le vif, cuando la forme prime le fond, cuando la lógica formal se sobrepone a la lógica sustancial, cuando el legislador se deja arrastrar por la lógica aparente de una definición, de un sistema, de un instrumento a imaginar la existencia de algo que no existe en la realidad o, si existe, tiene dimensiones menores que las imaginadas. El troppo puede ser impuesto por la necesidad y ser consciente y razonadamente querido. El doppio es hijo del error. También el error puede ser querido; pero es querido hasta que no se descubre que es un error». Añadía este autor que «quizás, en vez de doppio d'imposta, se podría hablar de un incongruo od illogico d'imposta; pero el uso de la palabra "doppio" es también apropiado porque ayuda a hacer ver que en la base del error está un juego visual por el que la misma renta, la misma cosa, cambiada de aspecto, aparece ante los ojos del legislador dos o más veces, haciéndole cambiar un fantasma jurídico por una realidad sustancial». Señalaba EINAUDI que a veces la doble imposición es «grosera» y a todos aparente, siendo otras veces sutil y estando escondida. Destacaba este autor que quizás la doble imposición más grosera es la de la reaparición de la misma renta primero bajo la especie de renta de una sociedad mercantil y después de renta de los accionistas de la misma sociedad.

La delimitación del concepto de doble imposición que hacía EINAUDI no nos sirve para abarcar la complejidad del fenómeno que intentamos estudiar. Las delimitaciones conceptuales de este autor se movían en un ámbito más reducido de lo que hemos expuesto y presentaremos en las páginas posteriores como doble imposición o colisión de impuestos.

Recapitulando hasta aquí, podríamos decir, pues, que el fenómeno de la doble imposición o plurimposición vendría ocasionado principalmente por la configuración de una pluralidad de hechos imponible sobre un mismo objeto de gravamen.

El fenómeno de la plurimposición se presenta en ciertos casos como inevitable, pero no debería sobrepasar ciertos límites. Las manifestaciones de riqueza u objetos de gravamen imaginables, aunque se especifiquen desde distintas perspectivas, en principio son limitados. Y para contemplar la capacidad económica global de un sujeto y conseguir que cobre actuación práctica la autonomía financiera de entes menores que el Estado en su dimensión de entes con Poder Tributario, se presenta como necesario e inevitable y, en algún caso, a lo mejor hasta

El fenómeno de la doble imposición o plurimposición vendría ocasionado principalmente por la configuración de una pluralidad de hechos imponible sobre un mismo objeto de gravamen

conveniente¹¹, que un mismo objeto de gravamen o manifestación de riqueza sirva para estructurar, desde distintas perspectivas, una diversidad de hechos imponibles, provocando situaciones de sujeción a varios impuestos. Lo que no se puede permitir es que se produzca una acumulación de impuestos, de tal forma estructurados individualmente y en su globalidad, que pueda llegar a extremos confiscatorios.

Existen tres-cuatro índices generales de capacidad económica: la renta, el patrimonio, el consumo y el tráfico de bienes. Un sistema impositivo podría imaginarse en base a sólo cuatro impuestos generales: uno sobre la renta, otro sobre el patrimonio, otro sobre el consumo y otro sobre el tráfico de bienes (y esto sin perjuicio de los problemas que puede presentar la delimitación entre las ideas de consumo y tráfico de bienes, en cuanto realidades vinculadas entre sí). Si sólo existiesen esos cuatro impuestos en un sistema tributario no se darían, en principio, en sentido estricto, problemas de doble imposición o plurimposición interna. Pero también es posible que las finalidades, objetivos y funciones a que debe dar cumplimiento la mecánica de un sistema impositivo moderno, no encontrasen su mejor forma de actuación en un sistema que sólo se compusiese de esos cuatro impuestos. Es por ello por lo que veríamos como necesario el fenómeno de la doble imposición, siempre y cuando no se sobrepasen ciertos límites racionales, jurídicos y económicos, de los que los Estados contemporáneos frecuentemente prescinden.

4. Problemática interna, internacional y de la Unión Europea

Tradicionalmente se distingue entre doble imposición interna y doble imposición internacional¹². La doble imposición interna se daría en aquellos supuestos ocasionados por la incidencia del Poder Tributario estatal o por la de los Poderes Tributarios de entes integrados en el territorio del Estado, pero de menor dimensión que éste, como, por ejemplo, Comunidades Autónomas o municipios. Serán los impuestos de entes integrados dentro de un único territorio estatal los que pueden producir una doble imposición interna. En los casos de los Estados federales los problemas ocasionados en esta materia por los tributos de los Estados que integran la federación de Estados entre sí o por los de uno de éstos en su confluencia con impuestos de la federación serán problemas de doble imposición interna¹³. Piénsese en que, en los supuestos de Estados federales, cada uno de los Estados que componen la federación no se rige en sus relaciones con ésta y con los demás Estados integrantes de la misma

11 Piénsese, además, en posibles motivaciones extrafiscales.

12 Frente a ello, INGROSSO usaba el concepto «doble imposición» sólo para hacer referencia a los casos de doble imposición internacional, hablando, por el contrario, de «*imposizione multipla*» para hacer referencia a los casos en que se da sobre un mismo bien la incidencia de impuestos distintos o de impuestos de entes de Derecho Público distintos dentro de un mismo Estado (*Istituzioni di Diritto Finanziario*, Vol. II, Jovene, Napoli, 1937, pág. 762).

13 Distingüía XAVIER entre «doble tributación internacional» y «doble tributación interterritorial», refiriendo la primera a la colisión de sistemas fiscales de Estados soberanos distintos y la segunda a la colisión de ordenamientos tributarios que correspondan a «espacios fiscales autónomos dentro de un mismo Estado, como los Estados federados, los cantones, las regiones o los territorios» (*Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1977, págs. 59 y 60).

revestido de soberanía internacional. Es la federación de Estados la que aparece dotada de soberanía internacional frente a Estados extranjeros, o sea, ante Estados no integrados en la federación.

La doble imposición internacional se daría en aquellos casos en que confluye el Poder Tributario de un Estado -o de alguno de los entes integrados en su estructura territorial- con el Poder Tributario de otro Estado -o de alguno de sus mencionados entes de dimensión menor- o con el Poder Tributario de una organización internacional. Además de los casos tradicionalmente estudiados por la doctrina de doble imposición internacional ocasionada por la incidencia sobre una misma manifestación de riqueza de los impuestos de dos Estados distintos, se deberían tener en cuenta así también los posibles problemas ocasionados por la confluencia del Poder Tributario de las organizaciones internacionales con el Poder Tributario de los Estados.

Las organizaciones internacionales suelen ser titulares de un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de sus funcionarios y agentes. Para evitar la doble imposición efectiva entre estos impuestos y los impuestos que en los Estados miembros de la correspondiente organización internacional gravarían la renta de tales funcionarios y agentes, a través de convenios internacionales normalmente se establece la exención en los impuestos de los Estados miembros de los rendimientos satisfechos a sus funcionarios y agentes por la organización y gravados por ésta.

Pero la Unión Europea nos muestra cómo el Poder Tributario de las organizaciones internacionales no tiene porqué reducirse al mencionado impuesto sobre los salarios de sus funcionarios y agentes, al ser titular también de otros recursos propios de naturaleza tributaria -como los derechos de aduana-, que podrían en teoría ocasionar -y en la práctica ocasionan- casos de doble imposición con tributos de los Estados miembros, supuestos que habría que calificar de doble imposición internacional. No serían, sin embargo, supuestos de doble imposición internacional los ocasionados por la confluencia, dentro de un mismo Estado, de impuestos armonizados por la Unión Europea, pero de titularidad estatal, con otros impuestos también estatales, hayan sido o no objeto de armonización fiscal. De esta forma, por ejemplo, calificaríamos de doble imposición internacional la confluencia de los derechos de aduana con el Impuesto sobre el Valor Añadido y de doble imposición interna la confluencia de este último con los impuestos especiales.

Existen supuestos concretos, casos económicos individualizables, que pueden hacer surgir al mismo tiempo problemas de doble imposición interna y de doble imposición internacional. Se trataría de realidades económicas únicas a las que se vincularían estructuras de doble imposición interna e internacional, pero pudiéndose distinguir en la teoría y en la práctica los problemas relativos a uno y otro tipo de doble imposición.

5. Duplicidades con el IVA

En determinados supuestos el IVA va a provocar tanto una plurimposición como una sobreimposición. Debemos tener en cuenta los artículos 78.Dos.4º, 82.Uno y 83.Uno.a) de la citada Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. En materia de armonización fiscal debemos partir del antiguo artículo 11 de la Sexta Directiva comunitaria sobre este Impuesto (Directiva 77/388/CEE), que era esencialmente el que entonces permitía esa sobreimposición. Actualmente tal sobreimposición encuentra apoyo en los artículos 78.a), 83 y 86.1.a) de la Directiva 2006/112/CE, que vino a sustituir a la referida Sexta Directiva como texto central de la armonización fiscal del IVA en la Unión Europea.

En ciertos casos al gravamen por el IVA se va a poder superponer el gravamen por otros impuestos y las cuotas de éstos puede que se tengan que incluir en la base imponible de aquél. Piénsese en la doble imposición y sobreimposición entre los Impuestos Especiales de Fabricación o el Impuesto Especial sobre el Carbón y el IVA. Recordemos que el citado Impuesto Especial sobre el Carbón fue introducido en nuestro Ordenamiento tributario por el artículo segundo de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. De todos modos, no olvidemos los amplios beneficios fiscales o supuestos de no tributación en la actual regulación de este último impuestos especial.

En función de la apuntada sustitución normativa en la armonización fiscal del IVA, si queremos encontrar jurisprudencia de dicho Tribunal sobre la doble imposición por este Impuesto deberemos hacerlo principalmente bajo la referencia de un artículo ya derogado, dada la citada sustitución de la Sexta Directiva que lo contenía, por la mencionada Directiva 2006/112/CE; recordemos que aquélla era el texto normativo comunitario que estaba vigente en el momento en que se aprobaron nuestra Ley del IVA, que no se ha visto en la necesidad de ser modificada al respecto, y las Leyes reguladoras del IVA en la inmensa mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea. Se trataba del artículo 33 de la citada Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva comunitaria en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al IVA, en la versión de este artículo resultante de la modificación operada en esta Directiva por la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991.

Dicho artículo 33, además de establecer la compatibilidad del gravamen de una operación por el IVA con el gravamen de la misma por los Impuestos Especiales de Fabricación, reconocía la posibilidad de que, en relación a un acto ordenado al consumo, se pueda superponer al IVA el gravamen por otros tributos, siempre que éstos no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios y siempre que no den lugar, en el tráfico económico entre Estados miembros de la Unión Europea, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera, en atención a la desaparición de las mismas entre dichos Estados.

Este precepto generó una importante jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (entonces llamado de las Comunidades Europeas), deteniéndose este Tribunal en ir delimitando el sentido del concepto de “impuesto sobre el volumen de negocios” que aparece en este artículo. Particularmente, podemos fijarnos, como especialmente completa y descriptiva en tal sentido, en su Sentencia de 19 de marzo de 1991, asunto C-109/90, donde se señala que no estaremos ante el mismo si no se da un impuesto sobre el consumo en general, que se recaude en cada fase del proceso de producción y distribución de bienes y servicios y que se proyecte sobre el valor añadido a nivel de cada transacción. En este tema podemos destacar también las Sentencias de dicho Tribunal de 8 de julio de 1986, asunto C-73/85, y de 13 de julio de 1989, asuntos acumulados C-93/88 y C-94/88.

Pues bien, en base a la sustitución de la citada Directiva 77/388/CEE por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, en similar sentido que el antiguo artículo 33 citado, el artículo de referencia al respecto en la mencionada actual Directiva es el artículo 401 de ésta, cuyo tenor literal es el siguiente: «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos,

derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera».

Entre el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (no armonizado conforme a directivas de la Unión Europea) y el IVA, aunque no se dé una sobreimposición, sí se da, en principio, una doble imposición.

6. La aplicación de los tipos de gravamen en el IVA a las cuotas de otros impuestos

En el ordenamiento español debemos tener en cuenta que el citado artículo 78.Dos.4º de la Ley del IVA establece lo siguiente sobre inclusión de tributos en su base imponible: «Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido»; añadiéndose que «lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte».

En el momento en que se redactó este precepto los únicos Impuestos Especiales que existían, al margen del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, eran los Impuestos Especiales de Fabricación y obviamente ese precepto, al hablar simplemente de «Impuestos Especiales», estaba pensando en ellos, es decir, en los Impuestos Especiales de Fabricación. De todos modos, el artículo no incluye la especificación «de Fabricación», con lo cual el posterior Impuesto Especial sobre el Carbón también debería considerarse comprendido en dicha previsión de inclusión de su cuota en la base imponible del IVA. Todo ello sin perjuicio de que el amplio abanico de beneficios fiscales que rodea a este último tributo en nuestra Ley de Impuestos Especiales lo haga poco aplicable en la práctica.

Pero volviendo al supuesto del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (no armonizado), hemos visto cómo nuestra Ley del IVA excluye de la base imponible de éste la cuota de aquél. También debemos recordar que es habitual en la práctica que el importe de la cuota del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se pague al concesionario que nos vende el vehículo, encargándose éste de la gestión de su ingreso a la Hacienda Pública por orden del comprador. Incluso, en los precios que se ofertan en publicidad, es normal que vaya incluido el importe de la cuota del citado Impuesto Especial.

No obstante, a diferencia de lo que sucede en España, donde, como hemos visto, nuestra Ley del IVA aclara la cuestión, la citada situación ha provocado las correspondientes dudas en algún otro Estado miembro de la Unión Europea; en concreto en Dinamarca, donde se ejerce una de las presiones fiscales más desorbitadas sobre los automóviles, poniéndose de manifiesto una desproporcionada vorágine impositiva. Pues bien, en relación a una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional de este otro Estado miembro, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el apartado 30 de su Sentencia de 1 de junio de 2006, asunto C-98/05, ha declarado que «...en el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva».

Añade el Tribunal en este mismo apartado de esa Sentencia que «tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición».

Recordemos que en el artículo 11.A.2.a) de la citada Directiva 77/388/CEE, texto normativo entonces vigente, se establecía que «quedarán comprendidos en la base imponible: a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido». Al mismo tiempo, esa Sexta Directiva sobre el IVA establecía en su artículo 11.A.3.c) que «no se comprenderán en la base imponible: ... c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado». Como reflejo de esto en nuestra Ley del IVA, confróntese el artículo 78.Tres.3º de ésta.

Esos preceptos de la antigua Sexta Directiva sobre el IVA mencionados en la citada Sentencia del Tribunal de Justicia (que sirvieron de base por su fecha a los correspondientes preceptos de nuestra Ley del IVA, que no ha sido necesario modificar al respecto, como antes dijimos) se corresponden con los artículos 78.a) y 79.c) de la actual Directiva 2006/112/CE. Así, en el artículo 78 de esta última podemos leer en igual sentido que «quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos: a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA». De otro lado, también en similar sentido, el artículo 79 de la misma Directiva 2006/112/CE establece que «no quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos: ... c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquirente de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas». El último párrafo de este artículo 79 dispone que «el sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de los gastos contemplados en la letra c) del párrafo primero y no podrá proceder a la deducción del IVA que, eventualmente, los hubiera gravado».

De otro lado, dado que la propuesta de la Comisión ha venido siendo la de suprimir los impuestos de matriculación en los Estados miembros, esto puede explicar el que, a diferencia de lo que hemos visto que se hace en la Ley del IVA española, no se prevea expresamente en la Directiva 2006/112/CE la no inclusión de las cuotas de tal tipo de impuestos en la base del IVA. De todos modos, especialmente teniendo en cuenta los tiempos de crisis económica y déficit público atravesados, parece poco probable que los Estados miembros que aún los mantienen, den su visto bueno a una propuesta de la Comisión en el sentido de suprimir tales impuestos de matriculación.

Así pues, a nuestro entender, para evitar los problemas expuestos, sería conveniente al menos la inclusión en la Directiva 2006/112/CE de una previsión expresa de la no inclusión de las cuotas de los impuestos de matriculación en la base imponible del IVA.

7. Perspectiva de la justicia tributaria

Nuestra oposición a la sobreimposición en el IVA, es decir, la oposición a la inclusión en la base imponible de éste de cuotas tributarias de otros impuestos, se fundamenta o justifica esencialmente por dos tipos de razones. En primer lugar, en función de lo ya expuesto, tal oposición a la sobreimposición se justifica en atención a que ésta determina una excesiva carga fiscal; supone agravar los efectos económicos de la doble imposición entre

el IVA y otros impuestos: con la sobreimposición la carga fiscal sobre ciertos productos es superior a la que ya de por sí determinaría la simple doble imposición.

La segunda razón para oponerse a la sobreimposición, vinculada a la anterior, viene determinada por un desconocimiento en sede de armonización fiscal en la Unión Europea de los principios materiales de justicia tributaria y, especialmente dentro de éstos, del principio de capacidad económica¹⁴. Bien es cierto que dentro de la disciplina jurídica de la Unión Europea no existe una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria y, así, dentro del Derecho originario de aquélla no encontramos una contemplación directa del principio de capacidad económica, que pueda servir de límite al Derecho derivado, dentro del que quedan comprendidas las directivas de armonización fiscal. No obstante, de todos modos, no se puede desconocer que la dimensión constitucional del principio de capacidad económica en materia tributaria encuentra una contemplación generalizada en los Estados miembros de la Unión Europea.

El problema de la contemplación de cuotas de otros impuestos en la base imponible del IVA, dándose realmente un pago de impuesto sobre impuesto, es un problema al que no se podrá poner solución hasta que se tome mayor conciencia de la necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria dentro de la disciplina jurídica de la Unión Europea

De forma similar a determinadas construcciones constitucionales en algunos Estados miembros, la delimitación de principios materiales de justicia tributaria se puede realizar en cierto modo partiendo de la consagración del derecho fundamental a la propiedad, derecho también contemplado expresamente en la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea.

Sin perjuicio de pronunciamientos anteriores del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya el Proyecto de Tratado por el que se quería establecer una denominada Constitución para Europa y que fue sustituido por el Tratado de Lisboa –que sacó de su texto el contenido de la citada Carta–, señalaba en el apartado 1 de su artículo II-77 lo siguiente: «Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general».

De todas formas, un texto similar lo podemos encontrar contenido en el apartado 1 del artículo 17 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, tanto en su versión 2000/C 364/01, como en su versión 2007/C 303/01, proclamada solemnemente el 12 de diciembre de 2007, un día antes de la firma del Tratado de Lisboa. De este modo, el contenido de la Carta intentaba incorporarse al fallido texto de Constitución Europea. De todas maneras, aunque no lo recoja ya expresamente, el Tratado de Lisboa hace una remisión expresa a dicha Carta.

Por otra parte, en el quinto párrafo del Preámbulo de dicha Carta se señala lo siguiente: «La presente Carta reafirma, dentro del respeto de las competencias y misiones de la Unión, así como el principio de subsidiariedad,

¹⁴ Artículo 31.1 de nuestra Constitución.

los derechos que emanan en particular, de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos».

Así, más allá de la disciplina de la Unión Europea, es necesario destacar que el Protocolo Adicional nº 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales¹⁵ establece en el primer párrafo de su artículo 1 que «toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes», disponiéndose a continuación de lo anterior que «nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional». En el segundo párrafo de este mismo artículo se establece que «las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas». Este artículo 1 lleva por rúbrica «Protección de la propiedad»¹⁶. El hecho de que se hable en este precepto al mismo tiempo de propiedad y de impuestos en modo alguno podría interpretarse en el sentido de que estos últimos pudiesen anular aquélla, pues ello iría en contra del propio reconocimiento de la protección de la propiedad privada¹⁷.

Al mismo tiempo, es necesario destacar que el Tratado de la Unión Europea ya estableció en el apartado 1 de su artículo 6 que «la Unión se basa en los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados miembros», disponiéndose en el apartado 2 de este mismo artículo 6 que «la Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario». El apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, modificó el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea. Tras dicha modificación, en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se pasó a establecer que «La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados». En el apartado 2 de esta nueva versión del artículo 6 se establece que «La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados». Por último, en el apartado 3 de esta nueva versión del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se establece que «Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales».

15 Convenio contemplado en el Tratado de Lisboa, como tendremos ocasión de comprobar.

16 Sobre el derecho de propiedad a la luz de este Convenio desde la perspectiva tributaria, véase PÉREZ ROYO, F.: «El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, págs. 23 y ss.

17 Dentro de las Explicaciones sobre la Carta de los derechos fundamentales (2007/C 303/02), en el penúltimo párrafo de la explicación relativa al «derecho a la propiedad», se señala que «este derecho tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último».

Pues bien, en concreto, dentro de la problemática de los derechos fundamentales, en relación al derecho de propiedad, se puede partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 1979 (Asunto 44/79) y posteriormente, entre otras, se debe destacar la Sentencia del mismo Tribunal de 10 de julio de 2003 (Asuntos acumulados C-20/00 y C-64/00). En esta Sentencia se señala que «los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia y que, para ello, este último se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido», añadiendo que «dentro de este contexto, el CEDH reviste un significado particular». Se destaca en esta Sentencia, entre los derechos fundamentales así protegidos, el derecho de propiedad, señalándose en la misma que cabrían restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales siempre y cuando «no constituyan, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de esos derechos».

Partiendo de esa consagración del derecho de propiedad en la disciplina jurídica de la Unión Europea, se puede realizar un desarrollo interpretativo de los principios materiales de justicia tributaria necesariamente también en sede de armonización fiscal en la Unión, que pueden ir desde el necesario respeto al principio de capacidad económica, a la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria.

Por todo ello, consideramos la analizada sobreimposición contraria al principio de capacidad económica, que debe obviamente ser respetado también por las directivas de armonización fiscal de la Unión Europea. La inclusión de cuotas de otros impuestos en la base imponible del IVA, es decir, la aplicación del tipo de gravamen de este Impuesto a las cuotas de otros tributos, no puede encontrar justificación alguna desde la perspectiva del principio de capacidad económica, eje central en materia de justicia tributaria.

Así pues, un referente esencial, también en materia tributaria, dentro del Derecho originario de la Unión Europea, es el derecho de propiedad, como derecho fundamental. La carga fiscal que supongan ciertos impuestos no puede llegar a ser tan excesiva que limite el acceso a la propiedad de cierto tipo de bienes o productos o que vacíe de sentido su contenido, centrado en su dimensión privada, aun sin olvidar su función social.

Si para adquirir un determinado tipo de bien o producto, su carga fiscal superase el precio antes de impuestos, en el acceso a la propiedad pasaría a primar lo público sobre lo privado y se estaría violando el contenido esencial del referido derecho fundamental, no sólo de rango constitucional, sino también integrante del Derecho originario de la Unión Europea. Así, ante supuestos de excesiva imposición, habrá que determinar en qué medida puede contribuir a la misma, incluso ya de por sí, el mínimo fijado por las normas de armonización fiscal en la Unión Europea.

La referida sobreimposición, que los Estados miembros están obligados a aplicar también como fruto de la armonización fiscal en la Unión Europea, puede añadir un incremento en la carga fiscal de supuestos ya de por sí excesivos como consecuencia de la simple doble imposición.

Podría proponerse, pues, una modificación de la citada Directiva 2006/112/CE para suprimir la previsión de que la cuota de esos otros impuestos tenga que incluirse en la base imponible del IVA.

A nuestro entender, el artículo 78 de la Directiva 2006/112/CE debería quedar redactado de la siguiente manera: «Quedarán comprendidos en la base imponible los gastos accesorios, tales como las comisiones, embalaje,

transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquirente o al destinatario del servicio. A estos efectos, los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes».

No obstante, para evitar los problemas antes señalados, mientras no se optase por esta nueva redacción que proponemos, al menos se debería introducir una mención expresa en este artículo de la Directiva 2006/112/CE a la no inclusión, en la base imponible del IVA, de las cuotas de los impuestos de matriculación aún existentes en muchos Estados miembros. Digamos que, en este caso, la Directiva de la Unión Europea podría seguir el ejemplo de la Ley de IVA española, donde, como hemos visto, se contempla expresamente tal no inclusión del referido impuesto.

Así pues, el problema de la contemplación de cuotas de otros impuestos en la base imponible del IVA, con la consiguiente aplicación de los tipos de gravamen de éste a las cuotas de aquéllos y, de este modo, dándose realmente un pago de impuesto sobre impuesto, es un problema al que no se podrá poner solución hasta que se tome mayor conciencia de la necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria dentro de la disciplina jurídica de la Unión Europea.

En esta línea, la contemplación del derecho de propiedad en el Derecho originario de la Unión Europea puede tener una importante proyección en materia impositiva. Sabemos que la Unión Europea tiene un protagonismo esencial en materia de imposición indirecta, a través de la armonización fiscal. Pero la constante tensión entre la imposición directa y la indirecta no es algo que deba moverse sólo en sede de las distintas opciones de política socio-económica, sino que es necesario buscar los límites jurídico-constitucionales que puedan frenar a la segunda frente a la primera y encontrar también su fundamento dentro del Derecho de la Unión Europea, en orden a hacer realidad la justicia tributaria.

8. La necesaria limitación de la imposición sobre el consumo

Para determinar la cuantía de un límite en relación a la imposición sobre el consumo es necesario partir de que éste debe ser, en principio, un límite general, es decir, en relación o válido para la generalidad de los productos y servicios, sin perjuicio de otros posibles límites especiales, en función de la toma en consideración de ciertas circunstancias particulares o excepcionales. Así, tratándose de bienes y servicios de primera necesidad, o sea, bienes y servicios sin los cuales no se puede sobrevivir, es lógico que el límite se encuentre por debajo de un límite general. Piénsese, por ejemplo, en alimentos y sustancias sin las cuales no es posible la vida humana. Es decir, tratándose de bienes y servicios de primera necesidad, el respeto a los principios constitucionales de justicia tributaria nos obligaría a respetar un límite inferior al posible límite general que en relación a la imposición sobre el consumo se debería fijar atendiendo al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

Pues bien, en atención a este principio, la imposición sobre el consumo se debería mover por debajo de un determinado límite general, porque, de no ser así, podría estarse restringiendo indebidamente las posibilidades reales de acceso a la adquisición de los bienes y, de esta forma, las posibilidades de acceso a la propiedad de los mismos. Sin poder acceder a la propiedad o adquisición de los bienes, en principio, no se pueden consumir éstos. Podemos ver la conexión de este problema con el respeto del derecho a la propiedad privada (artículo 33 de la Constitución). Sin el respeto de ese límite general se violarían tanto el mantenimiento de la propiedad privada, como las posibilidades de acceso a la misma, desde una perspectiva de rigor conceptual.

Si para consumir –lo que normalmente implica adquirir la propiedad de lo que se consume– uno debiese destinar al consumo una cantidad de unidades monetarias de su patrimonio en medida tal que la carga impositiva con la que se queda el Estado es superior al valor económico de los bienes que se integran en su patrimonio, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, pues se estaría lesionando el derecho de propiedad privada tanto en relación a su mantenimiento, como en relación a su adquisición. Consumiendo, el Estado se llevaría más de lo que nos quedaría, o, dicho de otro modo, adquiriendo, el Estado se llevaría más de lo que recibimos. Pensemos aquí en una adquisición de la propiedad sobre productos en un sentido amplio, pues casi todos los productos son en rigor y realmente objeto de propiedad. Es decir, no nos movamos aquí con un esquema tradicional limitado en materia de propiedad, pensando, como se hace normalmente al oír ese concepto, en la propiedad sobre inmuebles, que no es el mejor ejemplo para ilustrar la problemática que se quiere poner aquí de manifiesto.

Si son varios los impuestos que inciden sobre el consumo del producto y todos ellos parten de bases imponibles monetarias, fijadas esencialmente a partir del precio de aquél, habría que sumar las cuotas de todos ellos para determinar la carga fiscal que pesa sobre el producto. La suma de las cuotas de todos los impuestos que incidiesen no debería superar el 100% del precio del producto

En función de lo expuesto el límite entendemos que debería fijarse en la no superación de un porcentaje del 100% del valor del bien¹⁸. Y, de cara a una viabilidad práctica en su aplicación, por elevado que sea y dada la tradición impositiva que ha venido rigiendo en nuestro ámbito, aplicarlo tomando en consideración sólo la imposición sobre el consumo. Mezclarlo, en una primera aproximación, con los porcentajes de imposición sobre la renta y el patrimonio, donde juegan tipos de gravamen progresivos, haría inviable su aplicación, dado que en estos otros impuestos sus tipos de gravamen determinan un porcentaje de tributación en función de la capacidad económica de cada sujeto individualmente considerado. Todo ello sin perjuicio de alguna consideración adicional que debamos hacer en relación a esos otros índices de capacidad económica posteriormente, especialmente con respecto a la renta.

18 Aunque en relación a un tributo con una naturaleza muy particular y bien distinto de los impuestos que aquí nos vienen sirviendo de ejemplo, SOTRES MENÉNDEZ destacó que un «tipo del 115 por 100 del precio indicativo de la leche, reviste un claro carácter confiscatorio» («Nuevo régimen de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos (sistema de cuotas lecheras)», en *Gaceta Fiscal*, núm. 125, 1994, pág. 186). En similar sentido se pronunció FALCÓN Y TELLÁ en relación al mismo tributo, señalando que «es evidente que un impuesto del 115 por 100 es contrario a la capacidad contributiva, ya que resulta confiscatorio» («La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1997, pág. 5).

Así pues, centrándonos en la imposición sobre el consumo, planteándonos la carga fiscal que puede soportar un determinado producto, debemos entender que ésta no podrá ser superior al cien por cien¹⁹, de forma que la carga fiscal que soporte el consumidor final de un producto no pueda ser superior a las cantidades que, por otros conceptos, esencialmente el precio, pague por el mismo. Así, en esencia, el impuesto que pesa sobre un producto no puede ser superior al precio del mismo.

Si un producto tiene un precio de 50, los impuestos indirectos que se acumulen sobre el mismo no deberían ser superiores a 50. De no ser así, se estaría destinando, ante el consumo, más unidades monetarias al Estado que a nuestra economía particular, violándose el derecho a la propiedad privada. De este modo, si no se respetase ese límite del 100% se limitaría el acceso a ésta, pues deberíamos destinar más unidades monetarias a la imposición que las correspondientes al valor que entra en nuestro patrimonio y saldría de éste más del doble del valor de lo que vuelve al mismo.

Si, por ejemplo, para adquirir un determinado producto necesitásemos 100 unidades monetarias y 51 correspondiesen a la carga fiscal que soporta el producto y 49 al precio real del mismo sin impuestos, para adquirir tal producto saldría de nuestro patrimonio más del doble de lo que vuelve al mismo, aunque sea para su posterior consumo. Y ello por motivos fiscales. Esto es lo que se debería considerar confiscatorio por atentar contra el principio constitucional de no confiscatoriedad del Sistema tributario, no respetándose el derecho a la propiedad privada.

Obviamente, estamos hablando de un límite extremo dentro de una dimensión constitucional. Estamos hablando de un límite de justicia dentro de la lógica constitucional. Pero desde una perspectiva de política económica y de lógica económica qué duda cabe de que la economía de cualquier país y la economía de la propia Unión Europea se vendrían abajo si la fiscalidad de todos los consumos o de la mayoría de los consumos se ajustase o acercase a

19 En un alarde de inspiración, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 9 de su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, señala que sería «evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta». Lo que sucede es que esa «perogrullada» la manifestó el Tribunal Constitucional en materia de imposición sobre la renta, mientras que el límite del 100% del que hablamos aquí sería un límite en materia de imposición sobre el consumo. El límite del 100% no podría jugar de la misma manera en materia de imposición sobre la renta y en materia de imposición sobre el consumo. Una tributación del 100% en la imposición sobre la renta, obviamente en hipótesis de laboratorio, privaría al sujeto de cualquier renta que después hubiese podido destinar al consumo, con lo cual se cerraría, en función de ello, la posibilidad de una posterior imposición sobre el consumo. De todos modos, en la práctica, aunque no se haya concretado en un determinado porcentaje, lo que está claro es que para no considerar a la imposición sobre la renta como confiscatoria el tipo de gravamen debería estar bastante por debajo de ese límite del 100%, mientras que la imposición sobre el consumo, aun sin llegar a este límite, podría moverse, para ciertos productos, por encima del límite que se pudiese establecer para la imposición sobre la renta. Por otra parte, en materia de imposición sobre la renta, la existencia de un mínimo exento (plasmado de una u otra manera, según el sistema fiscal de que se trate), ante un hipotético tipo de gravamen del 100%, haría que la tributación efectiva siempre estuviese por debajo de ese porcentaje, por muy alta que fuese, a lo que habría que añadir el juego, en el mismo sentido, de los otros tipos más bajos, dentro de la hipotética escala de tipos de gravamen. Pero, al margen de todo ello, tipos de gravamen muy altos en la imposición sobre la renta desincentivarían la producción y tendrían unos efectos económicos difícilmente pensables. De todos modos, parece excesivamente simplista el que el Tribunal Constitucional se permita decir que una tributación del 100 por 100 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sería confiscatoria. Ante tal pronunciamiento del Tribunal Constitucional, YEBRA MARTUL-ORTEGA señala lo siguiente: «Lo que argumenta resulta obvio. Sólo en un estado dictatorial cabe pensar que a uno se le despoje de sus rentas y propiedades o se ponga una tarifa del 100 por 100 y eso cabe pensarlo respecto a unos pocos, pero no a todos. Un impuesto de ese tipo se cobraría una vez nada más, puesto que al año siguiente no habría rentas ni propiedades para pagar, suponiendo que sobreviviera el sujeto pasivo» (*Constitución Financiera Española. Veinticinco años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 191). Y es que parece sorprendente que un órgano como el Tribunal Constitucional realice unas consideraciones como las vertidas en la citada Sentencia 150/1990, consideraciones que SÁNCHEZ SERRANO califica de «peregrinas y pintorescas» (*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, I, cit., pág. 566, nota 97).

ese límite general del 100%. Lo lógico, habitual y necesario económicamente es que la mayoría de los consumos soporten una carga fiscal que se mueva muy por debajo del 100%, como realmente sucede.

Ahora bien, esto no quita la necesidad de ese límite para que la Hacienda Pública no se cebe indebidamente en la presión fiscal sobre determinados consumos de los que hoy día realmente no se puede prescindir. Los legisladores tributarios nacionales y las instituciones comunitarias deben respetar ese límite, para no caer en la injusticia de una presión fiscal irracional sobre determinados consumos de los que, en nuestro actual nivel de desarrollo, no se puede prescindir, afectando tanto a sujetos de elevada capacidad económica global, como a sujetos para los que ésta es baja, en el sin sentido de una tradición en la imposición indirecta. Y todo ello prescindiendo de abusivas utilizaciones del expediente de una extrafiscalidad en determinadas ocasiones sólo parcialmente real.

En otros supuestos la posibilidad de utilización del expediente de la extrafiscalidad es real, lógica y viable. Ello unido a la dimensión de que se trate en ocasiones de consumos en cierta medida superfluos o innecesarios podría legitimar, ante ciertas contadas situaciones, que se pudiese superar el referido límite del 100% fijado en relación a consumos necesarios. Una cosa es el consumo por placer, por decirlo de alguna manera, por mucha dependencia que se tenga del mismo, y otra muy distinta el consumo en el que juega mayormente un elemento de necesidad.

Por ejemplo, no se puede poner a un mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual. Quizás en relación a los primeros la mayoría de la sociedad o, por lo menos, “un buen padre o una buena madre de familia”, no tendría tanto inconveniente en aceptar como legítima, en un plano de lógica constitucional de justicia, una tributación por encima del 100%, como con respecto al consumo de carburantes, donde ya el límite del 100% le parecerá alto, aunque un respiro en comparación con las situaciones que se han venido dando²⁰, sobre todo si para su vida normal y cotidiana no puede prescindir del vehículo propio al no disponer en su ámbito de unas redes de transporte público que cubran sus necesidades.

Piénsese en quien vive en zonas rurales, que suelen ser las más necesitadas, donde no se dispone de transporte público a cualquier hora o con destino a cualquier sitio, frente a quien viva, por ejemplo, en una gran ciudad. O piénsese también en quien no tiene la suerte de trabajar en el centro de la ciudad y la única forma de llegar a su trabajo es con su propio vehículo. A quienes tienen estos problemas, que no son pocos si pensamos en las zonas rurales, no les exijamos el mismo esquema mental enquistado en quien tiene una boca de metro a pocos minutos de su casa y el transporte público puede cubrir todas sus necesidades. El gasóleo y las gasolinas son “necesarios” o “muy necesarios” para gran parte de la población en el actual nivel de desarrollo de nuestra sociedad. Cosa distinta pueden ser otros hidrocarburos menos esenciales, altamente contaminantes y más sustituibles, donde la extrafiscalidad pueda jugar abiertamente determinando una mayor presión fiscal.

La lucha contra la contaminación ocasionada por el consumo de hidrocarburos “normales” no se debe hacer, ni desde los Estados, ni desde las instituciones comunitarias, ahogando fiscalmente a los mismos. Eso no lo puede aceptar, ni moralmente, quien tiene una buena posición económica en función de su cargo, ni mucho menos

20 En relación a la carga fiscal que soportan los carburantes, sería necesario partir de los niveles mínimos de imposición establecidos en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, de 31 de octubre de 2003). A partir de ahí, deberíamos fijarnos en aquello en lo que pudiesen exceder, sobre esos niveles mínimos de imposición, los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos en nuestra Ley de Impuestos Especiales. También habría que añadir la carga fiscal que representa el IVA, aplicándose éste sobre el precio del producto y sobre las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos.

quien viaja en vehículo oficial, por muy al uso que esté el recurso a la frase de que alguien tiene que asumir la responsabilidad de las decisiones poco agradables.

Frente a esa falsa extrafiscalidad, pues en poco ayuda a la solución de los problemas que pretende combatir, la lucha contra la contaminación por carburantes se debería hacer de otra forma. Se debería incentivar en mayor medida con subvenciones directas, por altas que éstas tengan que ser, la investigación y producción de biocarburantes y carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para su uso, a precios asequibles incluso para sujetos de baja capacidad económica. Cuando cualquier sujeto pueda acceder a precios asequibles a vehículos no contaminantes y tales vehículos den unas prestaciones en cierta medida similares a las de los actuales, entonces estará legitimada una presión fiscal elevada sobre el gasóleo y las gasolinas; mientras no.

Mientras ese nivel de desarrollo tecnológico y de producción industrial no llegue, la solución no es ahogar fiscalmente el gasóleo y las gasolinas. Y no sirve siempre el argumento de la posibilidad o necesidad de la utilización del transporte público frente al privado, pues eso no es real en muchos casos y en la mayoría de las zonas de nuestro territorio; sobre todo es falso en las zonas menos desarrolladas y más necesitadas. Solúciónese, pues, el problema con mayores ayudas y subvenciones directas a la investigación y producción de biocarburantes o carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para los mismos, con unas prestaciones similares a las de los vehículos actuales –por lo menos similares a los de gama baja– y a precios asequibles incluso para los sujetos de baja capacidad económica. Subvenciones que deben venir tanto de la Unión Europea como de los Estados miembros.

Baste todo esto como ejemplos para distinguir unos productos a los que, de una u otra forma, no se les puede quitar el calificativo de necesarios, de otros en relación a los cuales se puede prescindir de tal calificativo. En relación a los primeros se legitimaría totalmente la garantía de un límite máximo del 100% en relación a su imposición, desde una perspectiva de justicia y lógica constitucional, mientras que el expediente de la extrafiscalidad puede justificar en algunos casos en relación a los segundos situaciones extremas en que ese límite se amplíe o crezca a un porcentaje superior. Pero aun en estos otros casos en que el límite se pudiese entender que podría sobrepasar el 100%, tampoco podría ir mucho más allá. Es decir, aunque existiesen circunstancias lógicas amparables constitucionalmente que permitiesen ante ciertos productos excepcionalmente una tributación por encima del 100%, tal tributación tampoco podría ir mucho más allá. Ello en función de que aquí se estarían destinando al consumo medios monetarios procedentes de unas ganancias que ya han tributado en la imposición sobre la renta.

Con similares esquemas lógicos, si en relación a un determinado Sistema fiscal, entendiésemos que en la imposición sobre la renta, sumados todos los impuestos que incidan sobre ésta, no pueda existir una tributación superior al 50% para no ser confiscatoria, a ella se debería sumar la imposición sobre el consumo. De todos modos, en ese Sistema fiscal imaginario el 50% sería un límite a la progresividad y la mayoría de los sujetos se moverían por debajo del mismo. Pero en situaciones extremas, combinando el límite del 50% en relación a la imposición sobre la renta con el límite del 100% en relación a la imposición sobre el consumo, nos podríamos encontrar con situaciones de laboratorio como la siguiente.

Un sujeto de elevada renta, que tributase a un tipo medio próximo al 50% en la imposición sobre la misma y que desee realizar un consumo de los que soportasen la presión fiscal más elevada, próxima al 100%, podría encontrarse con una situación irracional. De 100 unidades monetarias que hubiese ganado, aproximadamente 50 habrían tributado por la imposición sobre la renta y 50 las podría destinar al consumo apuntado. De estas 50 destinadas al consumo 25 podrían corresponder al valor de lo que va adquirir para poder consumirlo y 25 podrían

corresponder a los impuestos que soportaría ese consumo. De manera que de 100 que ganaba como renta, sólo disfrutaba realmente lo equivalente a un valor de 25, con lo cual en ese caso extremo de laboratorio la tributación global por el Sistema fiscal podría llegar a un 75% por esas 100 unidades monetarias.

Es una hipótesis extrema, que simplemente queremos utilizar para hacer ver que aun en aquellos supuestos en los que consideramos que la extrafiscalidad y, si se quiere, cierta toma en consideración del elemento lujo, pudiese justificar para el consumo de determinados productos excepcionales una presión fiscal superior al referido límite del 100%, tal presión fiscal superior no podrá ir mucho más allá de tal límite o ser muy superior al mismo, porque conjugada con una elevada presión fiscal sobre la renta en casos particulares de sujetos de elevada capacidad económica se podría llegar a una presión fiscal global del Sistema tributario que llegase a unos niveles desorbitados, aunque en supuestos excepcionales.

9. Problemática de la limitación

En aquellos supuestos en los que la base imponible se determina en términos monetarios, partiendo ésta esencialmente del precio del producto, de forma que el tipo de gravamen consista en un tanto por ciento de la misma, resultaría más fácil la aplicación del límite descrito en el apartado anterior. Ahora bien, en aquellos supuestos en los que la base imponible no se determina en función del precio, sino en términos no monetarios, resultaría algo más difícil la aplicación del límite anterior. Se trataría de impuestos en los que la base imponible consistiese en el número de unidades, en el volumen de producto, en el peso de éste, en su poder energético, o en cualquier parámetro similar no monetario. En estos impuestos el tipo de gravamen viene a consistir en una cantidad de dinero por un determinado número de unidades de producto, de volumen de éste, de peso del mismo, etc.

Tratándose de bases imponibles fijadas en términos monetarios, la cuota resulta fácilmente comparable con la base imponible, de manera que se pueda comprobar si aquélla supera el 100% de ésta. En realidad si se tratase de un único impuesto bastaría con fijarnos en el porcentaje del tipo de gravamen, viendo si es o no superior al 100%. De esta manera, consistiendo en tales supuestos la base imponible principal o esencialmente en el precio, se puede ver si la carga fiscal que pesa sobre el consumo del producto es o no superior a ese límite. Si son varios los impuestos que inciden sobre el consumo del producto y todos ellos parten de bases imponibles monetarias, fijadas esencialmente a partir del precio de aquél, habría que sumar las cuotas de todos ellos para determinar la carga fiscal que pesa sobre el producto²¹. La suma de las cuotas de todos los impuestos que incidiesen no debería superar el 100% del precio del producto.

Tratándose de una carga fiscal que va a ser soportada por el consumidor final debemos partir del precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución de éste, fase en la que el producto llega a aquél.

Cuando se trata de impuestos en los que la base imponible no se determina en términos monetarios, habrá que fijarse también, obviamente, en el precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución del mismo, es decir, en el precio que paga el consumidor final. Se trataría de un precio general para el producto, es

21 No bastaría con sumar los porcentajes de los tipos de gravamen de todos los impuestos si éstos se aplican en distintas fases del proceso de producción o distribución del bien o servicio, pues en cada fase cambiaría el precio de referencia.

decir, el precio medio de mercado, no pudiendo atenderse al precio cobrado a cada contribuyente en particular por circunstancias particulares, pues eso haría prácticamente inviable la puesta en marcha de la aplicación del referido límite.

Habrà que comparar la cuota con el precio del producto y ver que aquélla no represente más del 100% de éste. Ahora bien, los tipos de gravamen suelen permanecer más constantes que los precios. Los tipos de gravamen, en la práctica, no suelen variar más de una vez al año, normalmente a través de las modificaciones introducidas por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, en virtud de la habilitación de la Ley tributaria a la Ley presupuestaria²².

Así, puede cambiar, con relativa facilidad para el legislador, el tipo de gravamen anualmente, pero, frente a ello, los precios pueden variar caprichosamente con más facilidad, en función de las situaciones de mercado, siempre que no se trate de precios fijados administrativamente por los poderes públicos, en cuyo caso el precio lo determinarían éstos. Pero, como decimos, tratándose de precios libres, sólo sometidos a los vaivenes del mercado, pueden cambiar en cualquier momento.

Puede suceder que el legislador tributario haya establecido unos tipos de gravamen en función de los cuales la carga fiscal no sea superior al precio del producto en ese momento de su establecimiento, pero que la bajada del precio haya hecho que la carga fiscal se haya quedado por encima de aquél. Si el precio baja, el tipo de gravamen y, así, la cuota podrían quedar descompensados frente a aquél. Por ello, deben existir mecanismos de ajuste más o menos rápido de los tipos de gravamen a las bajadas del precio. Ello se podría hacer a través del Decreto-Ley. Pero, para prevenir esos cambios, el legislador debería no fijar una carga fiscal demasiado próxima al precio, sino bastante más baja, de forma que cuando baje el precio la carga tributaria no quede demasiado alta con respecto al nuevo precio. Así, la carga fiscal siempre deberá ir más baja con respecto al límite, para que se pueda jugar con un cierto margen, de manera que no haya que proceder por vía de urgencia a las reformas legislativas necesarias para la reducción de los tipos de gravamen.

Y lo mismo se podría decir con respecto a las instituciones comunitarias en relación a las directivas de armonización fiscal, que también deberán jugar con cierto margen, siempre bastante por debajo del límite -si es que quieren aproximarse a éste-, para prevenir cualquier bajada de precios que descompense la relación entre la carga fiscal y el precio, que es la que hace que se respete el límite. Ello sin perjuicio de que las instituciones comunitarias también deban proceder con la correspondiente celeridad a las reformas normativas que sean necesarias para el respeto a ese límite.

Pero siempre, como decimos, tanto el legislador estatal como las instituciones comunitarias deberían no aproximarse demasiado al límite, jugando bastante por debajo para que un cambio brusco de los precios a la baja no provoque repentinamente una situación que suponga el no respeto del citado límite. Es decir, que se juegue con un margen que evite que el legislador se vea atrapado, ante una bajada de precios. Ello sobre todo cuando se trata de precios muy cambiantes, en función de circunstancias más o menos imprevisibles. Aunque el simple dato de saber que se trata de productos con precios muy cambiantes ya reclama cierta previsión, consistente en jugar siempre con un amplio margen por debajo del límite. No actuar así supondría una labor de creación normativa irresponsable y temeraria.

²² Cfr. el artículo 134.7 de la Constitución.

Retomando la idea de la complejidad en la aplicación del estudiado límite, sobre todo cuando se trata de impuestos con bases imponibles no monetarias, debemos destacar que pueden incidir sobre un determinado producto varios impuestos con bases imponibles no monetarias o al mismo tiempo impuestos con bases imponibles no monetarias e impuestos con bases imponibles monetarias. Las distintas posibilidades de acumulación de impuestos, con las citadas formas de cuantificación de sus bases imponibles, aportan un elemento adicional de complejidad a la problemática descrita.

No cabe entender la cuota pagada por otro impuesto como manifestación de capacidad económica sometible a gravamen, en concreto en el IVA

Dejando a un lado lo anterior, debemos volver sobre dos ideas expuestas, para aclarar hasta dónde confluyen y hasta dónde no, eliminando posibles erróneas apariencias. De un lado, hemos hablado de un 100% del precio del producto, antes de impuestos, como límite a la imposición sobre el consumo. De otro, hemos puesto de manifiesto el alto coste económico que soportan los consumidores en relación a los carburantes, en función de la carga fiscal que existe sobre éstos. También hemos apuntado que, frente al IVA, cuyos tipos de gravamen se fijan en un tanto por ciento de la contraprestación satisfecha, en los impuestos específicos sobre los carburantes los tipos de gravamen se fijan, esencialmente, en una cantidad por volumen de producto.

Con todo ello no queremos dar la impresión de que proponemos que en los impuestos específicos sobre los carburantes se pasase a establecer tipos de gravamen consistentes en un tanto por ciento del precio. Entendemos que ésta no sería una medida acertada, pues cuando se disparasen los precios del petróleo eso multiplicaría también la presión fiscal sobre los carburantes habituales. Cuando hablamos del referido límite del 100% lo hacemos en el sentido de que tal porcentaje debe servir para poner en evidencia que la carga fiscal sobre los carburantes, aunque fijada en una cantidad por unidad de volumen, debe establecerse con suficiente margen por debajo de ese límite. Y ello buscando una prudencia económica, dado que cuanto más alta sea la carga fiscal sobre los carburantes, peor es el mensaje o imagen que se transmite a los países productores de petróleo, pues si a éstos se les hace ver que los consumidores pueden asumir una alta presión fiscal sobre los mencionados productos, tales países pueden entender que también podrán asumir la elevación del precio del petróleo fruto de sus recortes de la producción. Así, los productos de precios muy altos e inestables no son los más adecuados para soportar una elevadísima fiscalidad, como sucede con los combustibles habituales, en una mal entendida extrafiscalidad.

10. Últimas reflexiones

Una rancia extrafiscalidad como justificante de la alta imposición sobre los carburantes, quizás entendible en grandes núcleos urbanos o en el centro de importantes nudos de comunicación, no resulta comprensible en la periférica y extensa España rural y montañosa, al igual que tampoco en tantas otras zonas de la Unión Europea necesitadas de estímulo y desarrollo. Esto no debe entenderse como una desatención a la protección del medioambiente, sino como la puesta de manifiesto de la necesidad de buscar su protección por otras vías, tanto relativas a beneficios fiscales para las situaciones y productos menos contaminantes, como a actuaciones más allá del campo tributario.

En este ámbito debemos recordar que, en relación a nuestro país, por causas más allá de su cuantía, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 27 de febrero de 2014, Asunto C-82/12, declaró contrario

al Derecho de la Unión el ya derogado Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Pues bien, las devoluciones impositivas que se puedan solicitar en función de ello, no deberían ceñirse sólo a la devolución de las cuotas soportadas por el citado Impuesto derogado, sino también, a nuestro entender, al exceso en las cuotas de IVA soportadas al haberse incluido en su base imponible las cuotas del referido Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Así, la devolución no deberá ser sólo de las cuotas de este Impuesto, sino igualmente del resultado de haber aplicado el tipo de gravamen del IVA también a dichas cuotas.

Por último, más allá de los casos mencionados, debemos concluir que no cabe entender la cuota pagada por otro impuesto como manifestación de capacidad económica sometible a gravamen, en concreto en el IVA. El estudiado pago de impuesto sobre impuesto agrava los referidos excesos fiscales. Por todo ello, la inclusión de las cuotas de otros impuestos en la base imponible del IVA no puede encontrar acomodo dentro de los principios materiales de justicia tributaria, ni en una consideración constitucional de los mismos, ni en las posibles definiciones que en tal sentido se puedan hacer dentro de la disciplina de la Unión Europea al efecto.

Terminemos, pues, poniendo en evidencia cómo de algún modo sigue dándose en relación al IVA el pago de impuesto sobre impuesto, en el sentido expuesto.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia nacional



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Jurisprudencia nacional

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 12 de julio de 2016, rec. 2447/2015

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Procedimiento de gestión. Interrupción del plazo de caducidad por petición de datos, informes, dictámenes o valoraciones.

En un procedimiento de comprobación de valores, cuyo objeto es valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al Impuesto, para posteriormente proceder a liquidar el mismo, no cabe suspender el procedimiento porque se solicite un informe de valoración por lo que no se puede deducir el plazo que la Comunidad Autónoma ha tardado en emitir ese informe de valoración. Menos aún cuando el informe solicitado se hace a una dependencia que está dentro del mismo órgano solicitante.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... La sentencia que se impugna considera que la posibilidad de interrupción del plazo de caducidad por la petición de datos, informes, dictámenes o valoraciones está prevista para aquellos procedimientos en que, además de resultar necesarios o convenientes, esos datos, informes etc., no sean la razón de ser del procedimiento administrativo en cuestión. Es decir, no sea ese el objeto mismo del procedimiento. Tratándose en este caso de un procedimiento de comprobación de valores, no procede, a su juicio, la suspensión del procedimiento para realizar los trámites que le son propios desde un punto de vista procedimental...

QUINTO... El Tribunal de instancia viene entendiendo acertadamente que la posibilidad de interrupción del plazo de caducidad por la petición de valoraciones está prevista para aquellos procedimientos en que, además de resultar necesarios o convenientes, esos informes no sean la razón de ser del procedimiento administrativo en cuestión, es decir, no sea ese el objeto mismo del procedimiento.

En un procedimiento de comprobación de valores, el objeto es valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto, para posteriormente proceder a liquidar el mismo. Por ello, no cabe suspender el procedimiento porque es precisamente ese informe de valoración el objeto del procedimiento, sin que se pueda deducir el plazo que la Comunidad de Madrid ha tardado en emitir ese informe de valoración, que es, precisamente, la esencia del procedimiento.

El procedimiento tributario de comprobación de valores tiene por objeto analizar y valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto, para así practicar la liquidación tributaria que corresponda.

Por ello, del periodo de tiempo que la Administración ha tardado en tramitar el procedimiento de comprobación de valores, no cabe deducir el plazo que la Subdirección General de Valoraciones ha tardado en emitir ese informe de valoración consustancial con la esencia del referido procedimiento administrativo...

3. Otra de las causas por las que este procedimiento está caducado es que el artículo 103 del Reglamento aprobado por RD 1065/2007 tampoco es aplicable al presente caso porque, en contra de lo que argumenta la Comunidad de Madrid, el informe solicitado se hace a una dependencia que está dentro del mismo órgano. Estamos ante Servicios que se encuentran integrados dentro del mismo órgano. El mencionado artículo habla de la solicitud de informes, dictámenes, valoraciones ante otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 20 de julio de 2016, rec. 3358/2015

Ponente: Emilio Frías Ponce

Procedimiento tributario. Interrupción de la prescripción por reclamaciones o recursos.

La sola petición de suspensión del acto impugnado o la suspensión acordada en la que se fija un plazo para prestar la caución impiden a la Administración cualquier actuación, por lo que se interrumpe la prescripción hasta que exista un pronunciamiento sobre la petición o sobre el incumplimiento de la obligación de prestar caución.

Fundamentos de derecho

SÉPTIMO.- Hay que reconocer, ante todo, que la cuestión en torno a la aparición o no del efecto interruptivo de la prescripción en el caso particular de cuando el órgano judicial suspende con garantía la ejecución de la sanción, concediendo plazo para la prestación de la caución y ésta no se constituye durante la tramitación del proceso y el Tribunal no adopta decisión alguna (levantando o manteniendo la suspensión) ante la falta de aportación de la garantía o la caución, no ha sido abordada con claridad por la doctrina de la Sala.

En efecto, sólo en las recientes sentencias de 20 de marzo de 2015, cas. 2426/2013 y 3911/2013, se rechazó la prescripción en dos supuestos, en los que existió suspensión con garantía, sin fijación de plazo para su prestación, en la que declaramos la necesidad de un pronunciamiento de la propia Sala, denegando definitivamente la suspensión acordada ante la no prestación de garantía, para que la Administración pueda proceder a la ejecución.

Esta misma doctrina debe seguirse cuando es concedida la suspensión condicionada a la prestación de garantía con fijación de plazo, y se incumple la condición, ya que ante la petición de suspensión, bien sin garantía bien con garantía, la Administración viene obligada a esperar a la decisión definitiva para la ejecución, sin que se le pueda atribuir inactividad en tanto no conste que el órgano competente alzó expresamente la suspensión.

En definitiva, la petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, o la concesión de la suspensión condicionada a la prestación de garantía, con plazo o sin plazo, en tanto no exista pronunciamiento expreso dejando sin efecto la suspensión por el incumplimiento apreciado y sea participada, impide a la Administración llevar a cabo cualquier actuación de ejecución del acto recurrido, por lo que ha de entenderse que el plazo de prescripción de la acción de cobro queda interrumpido con motivo de una solicitud de suspensión hasta la notificación a la Administración de la decisión final.

... Por lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, al resultar correcta la doctrina que sienta la sentencia impugnada que determina la imposición de las costas a la parte recurrente...

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 18 de octubre de 2016, rec. 1287/2015

Ponente: José Díaz Delgado

Procedimiento de inspección. Prejudicialidad penal.

La sentencia impugnada (del TSJ de Madrid) incurre en infracción del art. 180 de la LGT porque estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y períodos (la falsedad de unas facturas), si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos.

Fundamentos de derecho

PRIMERO... La recurrente, en el recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid sostenía que existía prejudicialidad penal y por tanto obligación de paralizar las actuaciones inspectoras, debido a que los hechos sobre los que estaba conociendo determinado juez penal eran los mismos que habían determinado las liquidaciones tributarias y sanciones que se encontraban en el origen del recurso contencioso-administrativo...

La tesis de la Administración, confirmada por el Tribunal económico-administrativo Regional de Madrid y ahora por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, es que la Administración no tenía que paralizar el procedimiento administrativo y que podía liquidar el IVA de los ejercicios 2001 y 2002, aunque los hechos en los que se basaba la regularización estuvieran siendo enjuiciados en sede penal, puesto que la cuota defraudada en IVA de los ejercicios 2001 y 2002 no superaba el límite cuantitativo de los 120.000 euros...

TERCERO... En el caso analizado por la sentencia recurrida, recaída en el recurso 1419/2012 ni se estaba ante distintos ejercicios impositivos ni ante distintos servicios ni ante distintas facturas, sino que son los mismos hechos los que están siendo analizados en sede penal y en sede administrativa, con la única salvedad de que en sede judicial se analiza la deducibilidad de las facturas en el Impuesto sobre Sociedades y en sede administrativa la deducción en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Sentencia de contraste sostiene, que cuando la razón de ser de los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción en sede administrativa, la constituye la presunción de que las facturas que documentan la contraprestación por los servicios prestados y bienes enajenados a la recurrente son falsas por cuanto que no habrían existido, ha de considerarse que los hechos están sub iudice y su determinación final corresponde a la jurisdicción penal, por lo que, siendo "evidente" que el hecho sobre el que se fundamentan tanto las actuaciones judiciales como las administrativas es el mismo (la presunta falsedad de unas facturas que han sido utilizadas por quienes emiten las facturas para recibir contraprestaciones por servicios inexistentes, y por la sociedad entonces recurrente, para deducirse unos gastos presuntamente ficticios en el IS así como para disminuir el IVA a ingresar como consecuencia de aumentar el IVA soportado deducible), el procedimiento

debería haberse suspendido mientras no se resolvieran las cuestiones penales, de las que no puede prescindirse para la continuación del procedimiento tributario.



Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª

Sentencia de 11 julio de 2016, rec. 39/2016

Ponente: Begoña Fernández Dozagarat

Procedimiento tributario. Publicación del listado de deudores a la Hacienda Pública.

La sentencia se dicta ante un recurso interpuesto por la AEAT contra un auto de un Juzgado de lo Contencioso que resolvía sobre una medida cautelar de suspensión relativa a la inclusión de un contribuyente en la publicación del listado de deudores con incumplimiento relevante de obligaciones tributarias correspondiente al ejercicio 2015.

La parte actora alegaba en cuanto al fondo del asunto que, dentro del período voluntario de pago correspondiente a dichas deudas, se solicitó el aplazamiento de dichos pagos, aplazamiento que finalmente fue concedido por la Administración Tributaria. La vía utilizada es el recurso de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales en el que se formula la petición de la medida cautelar.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- A la hora de resolver el recurso de apelación hay que señalar que la medida cautelar se ha solicitado en el seno de un procedimiento de protección jurisdiccional de derechos fundamentales contra la vía de hecho de la Administración y que pende un recurso de apelación seguido ante esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional con el nº 38/16 contra el auto que declara la existencia de litispendencia. Y también este Tribunal considera que al haberse dictado el auto de suspensión cautelar de 28 abril 2016 no se ha llevado a cabo la publicación que constituye la base de todos los procesos pendientes. No obstante, se va a tratar de examinar la procedencia o no de la concurrencia de los requisitos necesarios para adoptar una medida cautelar de suspensión, en el ámbito que nos ocupa...

Sobre esta cuestión, este tribunal se ha pronunciado en otras ocasiones y ha expuesto que el sistema de adopción de medidas cautelares está incluido dentro de la protección de la tutela judicial efectiva. Y hay que atender a si concurren o no las condiciones, en este caso, para que se proceda a la inclusión de la entidad actora en la lista de deudores a la Hacienda Pública que se tenía que haber publicado, pero fue suspendida, el 1 mayo 2016. Pues bien, en atención al contenido del art. 95 bis LGT al haberse comprobado que la entidad solicitó y le fue concedida el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria, concurren una de las causas que impiden esa publicación y mientras dicha causa perdure, esto es, mientras el aplazamiento/fraccionamiento se cumpla, hay que adoptar la medida cautelar de suspensión por esta razón.

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 14 julio de 2016, rec. 120/2014

Ponente: Trinidad Cabrera Lidueña

Procedimiento de inspección. Inicio de actuaciones inspectoras. Nulidad de pleno derecho.

La sentencia analiza la necesaria vinculación temporal de la orden de inicio de actuaciones inspectoras respecto del Plan anual en el que se inscribe, pues la falta de adecuación puede ser determinante de la nulidad de pleno derecho.

Fundamentos jurídicos

PRIMERO... Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. En fecha 7 de abril de 2010 fueron iniciadas actuaciones inspectoras por el concepto Impuesto Sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, con alcance parcial,... El 5 de noviembre de 2010 se dictó orden de modificación de la carga en plan, por la que se ampliaba el alcance de las actuaciones a general para el mismo concepto y periodos impositivos (notificado el 9 de diciembre de 2010). El 4 de febrero de 2011 se dictó orden de modificación de la carga en plan, por la que se ampliaba la extensión de las actuaciones al Impuesto sobre Sociedades, períodos 2008 y 2009, con alcance parcial, limitado a comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. La comunicación de ampliación de actuaciones se notificó el 8 de febrero de 2011.

SEGUNDO... La demandante alega que las actuaciones han incumplido las previsiones del artículo 170 del Real Decreto 1065/2007 relativas a plazos, y justificación y motivación de la Inspección al recurrente, en cuanto al orden de carga del plan y sus sucesivas prolongaciones y modificaciones en los dos años posteriores. La actora considera que este incumplimiento es determinante de su nulidad de pleno derecho...

En la demanda se señala que la orden de carga es de fecha de junio de 2009, y las actuaciones comenzaron el 7 de abril de 2010, con lo que se incumplió el mandato del párrafo 5 del artículo transcrito. Asimismo, aduce la falta de motivación de las modificaciones de la orden de carga que ampliaron las actuaciones (de 5 de noviembre de 2010 y 4 de febrero de 2011), vulnerando lo previsto en el artículo 178.5 del Real Decreto 1065/2007...

La cuestión planteada ha sido ya resuelta por esta Sala recientemente, en la Sentencia dictada por esta Sección con fecha 5 de mayo de 2016,... con base en los siguientes razonamientos.

"Respecto al inicio de las actuaciones inspectoras, se afirma por la recurrente la vulneración del artículo 170 del Real Decreto 1065/2007 ya que, como se recoge en la Resolución impugnada, la orden de carga fue fechada el 9 de junio de 2009 y las actuaciones inspectoras comenzaron el 7 de abril de 2010. El citado precepto dispone:

“5. El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate.”

La controversia se centra en la interpretación del término “deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate”. Afirma la recurrente que las actuaciones no se iniciaron en el año de la orden de carga sino en el siguiente, lo que provoca la nulidad del procedimiento inspector. La Administración niega relevancia invalidante al incumplimiento del límite temporal que analizamos.

Con carácter general, el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de octubre de 2013, RC 5335/2011, ha declarado respecto de la orden de carga del Plan de Inspección:

CUARTO: *El planteamiento de la parte actora parte de la idea de que la vulneración de lo dispuesto en el artículo 170.5 del Real Decreto 1065/2007, implica un vicio esencial del procedimiento que produce la nulidad de todo lo actuado en el procedimiento inspector, de conformidad con el artículo 217 de la Ley 58/2003. Desde la perspectiva de la Administración, aun cuando admite que ha existido un incumplimiento del límite temporal que señala tal norma, el vicio no es invalidante... La interpretación que sostiene la Administración, implica dejar sin efecto uno de los requisitos expresamente determinado en la norma reglamentaria y que configuran el ámbito de la actuación inspectora, el límite temporal.*

Efectivamente, hemos señalado que, en la regulación reglamentaria, los planes de inspección deben elaborarse anualmente. Considerar este límite temporal como un elemento accesorio sin relevancia invalidante, como sostiene la Administración demandada, implica eliminar la eficacia jurídica de uno de los elementos configuradores del ámbito de los planes de inspección, y, llevaría al absurdo de entender que el plan, aprobado para un año, podría ejecutarse en cualquier momento posterior a su aprobación.

Por tal razón debemos concluir que el requisito temporal que examinamos es esencial en la aplicación de los planes y el inicio de las actuaciones inspectoras deben ajustarse a ese límite temporal. Desde esta perspectiva, debemos acoger los planteamientos del recurrente en cuanto que, siendo esencial el límite temporal, su vulneración invalida el procedimiento inspector y provoca la ausencia del mismo (artículo 217 LGT).

En conclusión, la orden de carga del plan de inspección debe respetar el límite temporal del año, pues es esencial al plan, en cuanto delimita, junto con el ámbito material, el espacio en que se desarrollan los planes de inspección.

Así las cosas, es innecesario analizar las restantes cuestiones planteadas en el presente recurso, pues el vicio invalidante que examinamos, provoca la nulidad del procedimiento y la imposibilidad de girar la liquidación e imponer sanción con base a dicho procedimiento inspector. De lo expuesto resulta la estimación del recurso.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª

Sentencia de 14 de marzo de 2016, rec. 676/2012

Ponente: Núria Clèries Nerín

IS. Aportación de pruebas.

Ante el problema que hemos abordado en otras ocasiones acerca del momento en el que pueden aportarse pruebas en la vía administrativa, el TSJ decide no afrontarlo sino que resuelve en función de la obligatoriedad formal en la que la Administración exige la prueba.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La liquidación originalmente impugnada fue dictada por el organismo de gestión tributaria en el seno de un procedimiento de verificación limitada, en el cual, no se discuten los intereses sino solo las retenciones.

La recurrente justificó su derecho a deducirse las retenciones practicadas aportando la factura del pago de los intereses por las entregas y saldo de cuenta de cliente, en la cual, se incluye el importe de las retenciones controvertidas. El único motivo en el que la liquidación impugnada motiva la reclamación de las deducciones practicadas es porque "no se aporta el contrato del préstamo suscrito por las dos entidades", y cuando se aporta, porque se presenta de forma extemporánea, a lo que el TEARC añade que es de fecha posterior a las retenciones practicadas.

Nos encontramos ante la petición de la aportación de un contrato que no puede considerarse un requisito esencial, dado que el contrato de préstamo puede celebrarse de forma verbal. El sujeto tributario fundó el derecho a deducirse la retención practicada en la aportación de la factura, y ésta, tratándose de un procedimiento de comprobación limitada (regulado en los artículos 136 - 140 LGT), era un documento suficiente para justificar la deducción practicada, y en el caso de que el Organismo de gestión tuviera dudas sobre su certeza debía de haber acudido a un procedimiento de inspección, pero no podía denegar la deducción practicada en base a la presentación extemporánea de un contrato que no constituía un requisito esencial para acreditar la operación comercial, razón por la cual, el recurso debe ser desestimado.



Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares (Palma de Mallorca). Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 6 de julio de 2016, rec. 268/2015

Ponente: Fernando Socías Fuster

IP. Medios de prueba. Prueba documental. Datos obtenidos en virtud de un Convenio sobre intercambio de información.

Los datos obtenidos en virtud de un Convenio sobre intercambio de información (con Francia) pueden utilizarse en la regularización de la situación tributaria de un contribuyente, aunque tales datos fueran inicialmente sustraídos de un banco suizo por uno de sus empleados. Sobre los argumentos del Tribunal pesa claramente el hecho de que Suiza fuese un paraíso fiscal, lo que lleva el debate al ámbito de conductas subsumibles en el delito de blanqueo de capitales, así como la conducta observada por el banco suizo que no hacía sino corroborar la veracidad de los datos.

En cambio resulta criticable que, el origen ilícito de la información vaya en perjuicio del contribuyente, pues de haberse obtenido en contestación a un requerimiento de la Administración española, se le hubiesen aplicado normas que ahora se rechazan.

Fundamentos de derecho

Tercero. La prueba con respecto a la titularidad de la cuenta en el banco HSBC.

Recordemos que el argumento principal consiste en simplemente negar que la recurrente fuese cotitular de la cuenta corriente en el HSBC IBAN: NUM002, conforme le imputa la inspección. Se insiste en la indefensión que le provoca la imposibilidad de rebatir la “falsa afirmación” de la Inspección Tributaria ya que la recurrente no puede probar un hecho negativo (no titularidad de la referida cuenta) ya que el banco HSBC no lo certifica a quienes, como la recurrente, no son clientes de dicho banco.

En primer lugar debe indicarse que la prueba sí está, concretamente en la información documentada facilitada por las autoridades fiscales francesas al amparo del artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa con respecto a que la aquí recurrente era titular de la indicada cuenta y con el saldo detallado. Cuestión distinta es la “credibilidad” que merezca la indicada información. Pues bien, la información facilitada por las autoridades francesas comprendía documentación con las denominadas “Fichas BUP” que eran fichas del banco HSBC con información referente a la identificación del cliente (nombre, fecha de nacimiento, profesión, nacionalidad, dirección, teléfono y país), IBAN de las cuentas y saldos (patrimonio constatado en diciembre de 2005, patrimonio constatado en diciembre de 2006 y 2007 y patrimonio máximo constatado durante el período); finalmente, perfil de cliente...

Por otra parte, como reconocen todas las partes, la mencionada información fue obtenida por las autoridades fiscales francesas por habérsela facilitado D. Luis Pablo, empleado del HSBC Private Bank en Ginebra, cuya extradición fue solicitada a España por las autoridades judiciales de Suiza al considerar que los hechos que llevó a cabo eran constitutivos, de acuerdo con el derecho penal suizo, de delitos de espionaje financiero, sustracción de información, violación del secreto comercial y violación del secreto bancario. Sin embargo, la extradición se declaró improcedente por auto de la Sección Segunda de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de fecha 8 de mayo de 2013 (procedimiento no 26/2012), y en lo que aquí importa destacar, del auto indicado, se desprende que el propio banco HSBC reconoció que los datos sustraídos eran reales y fueron tomados de sus bases de datos...

Ante la claridad de lo anterior ya decaen los argumentos secundarios para justificar la debilidad de la prueba utilizada por la Administración Tributaria. Concretamente:

- 1º) Poco importan las dificultades del sujeto pasivo para demostrar un hecho negativo (no titularidad de cuenta alguna en dicho banco), porque el propio banco ya ha reconocido que los datos con los que ha operado la autoridad fiscal, son ciertos...
- 2º) No era necesaria la ratificación o confirmación de datos por cuanto no resulta aplicable la previsión contenida en el apartado 4 del artículo 108 de la LGT. No era necesario que la Administración tributaria española requiriese de las autoridades tributarias de los otros Estados la ratificación de la información que previamente han remitido, pues no se trata de datos incluidos en declaraciones tributarias de otro obligado tributario o de contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley General tributaria, sino de información obtenida mediante los mecanismos legales de intercambio contemplados en el artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa...

CUARTO. *Acerca de la supuesta ilicitud en la obtención de las fichas BUP.*

La recurrente invoca que la información facilitada por la administración fiscal francesa tiene un origen ilícito. Concretamente a resultas del robo de datos realizado por el ciudadano D. Luis Pablo al banco HSBC en el que trabajaba como informático. Se considera que la ilicitud en la obtención de la prueba la invalida como tal, y se expande y afecta a las pruebas derivadas de la misma.

Como argumento adicional se invoca que, por el origen ilícito de la información, nada asegura la veracidad de los datos contenidos en dicha documentación y por tanto esos ficheros carecen de todo valor probatorio.

Ciertamente no puede negarse lo que todas las partes admiten: que la información y documentación utilizada por la Inspección no deriva de información emitida por la entidad HSBC a requerimiento de la autoridad fiscal francesa, sino en la sustracción de datos realizada por el Sr. Luis Pablo, empleado de la oficina de Ginebra del mencionado banco. Fichas que luego habrían sido entregados al fisco francés.

Con respecto al carácter delictivo de la actuación del Sr. Luis Pablo, basta indicar que el ya citado auto de la Sección Segunda de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de fecha 8 de mayo de 2013 (procedimiento no 26/2012) aprecia que la pretendida tipificación penal de la actuación del Sr. Luis Pablo "excede de la que podría realizarse según el derecho español, en el sentido de que en nuestro derecho no existe una protección penal específica del secreto bancario como tal, y menos tratando su quebrantamiento como un mero delito formal. En todo caso, lo

que se protege en el derecho penal español, a través de la doble vertiente de los artículos 197 y ss., y 278 y ss. del código penal español, es el secreto de las personas, instrumental a la intimidad o privacidad de aquello que se quiere mantener ajeno o reservado al general conocimiento, por medio de los primeros, o el secreto industrial o comercial, por los segundos” y añade que para analizar la tipicidad de la conducta del Sr. Luis Pablo no puede dejar de constatar que esta se produce en un contexto de unas prácticas bancarias “no solo reprobables, sino directamente sancionables en el ámbito administrativo e incluso en el penal, en nuestro derecho y en otros, por insuficiente control, y en algunos casos incluso su permisividad o complacencia de facto con actividades delictivas de defraudación tributaria, blanqueo de capitales”. Se afirma que ello merma la antijuricidad de la conducta del Sr. Luis Pablo “al menos desde la perspectiva del derecho interno español, y en el otorgamiento de la condición de “secreto irrevelable” o secreto penalmente protegido a ultranza, a cierta información relativa a operaciones económicas sospechosas de estar relacionadas con actividades ilícitas o delictivas o incluso ser ellas mismas abiertamente delictivas”.

Se argumenta que la información se refiere “a actividades sospechosas de ilegalidad, incluso constitutivas de infracciones penales (defraudación tributaria, blanqueo de dinero, posible financiación del terrorismo...), lo que necesariamente nos lleva a considerar que sería una información de ninguna manera susceptible de legítima protección, como secreto, a través de la protección que establece el indicado precepto penal. Ello afecta directamente a la tipicidad de la conducta.”

En definitiva, no se puede afirmar sin más que la obtención de la información fuese “delictiva” como invoca la parte recurrente. El pronunciamiento judicial al respecto y antes identificado, llega a la solución contraria.

Por lo expresado en auto de la Audiencia Nacional, no se puede afirmar que la obtención de datos lo sea con vulneración de los derechos o libertades fundamentales, cuando dicha obtención de información lo es en actuación de prevención de blanqueo, como así lo dispone el art. 23 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la financiación del terrorismo al indicar que “La comunicación de buena fe de información a las autoridades competentes con arreglo a la presente Ley por los sujetos obligados o, excepcionalmente, por sus directivos o empleados, no constituirá violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o por cualquier disposición legal, reglamentaria o administrativa, y no implicará para los sujetos obligados, sus directivos o empleados ningún tipo de responsabilidad”. Por tanto no hay ilicitud en la obtención de la información de que se trata.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 15 de junio de 2016, rec. 1117/2015

Ponente: José María Segura Grau

IIVTNU. Hecho imponible. Inexistencia de incremento de valor de los terrenos.

Una nueva sentencia que, respetando la legalidad relativa al IIVTNU, considera que es posible acreditar la inexistencia de incremento de valor y, con ello, la improcedencia del tributo.

Fundamentos de derecho

PRIMERO... Por el sujeto pasivo del impuesto, aquí apelante, se argumenta que la sentencia no efectúa una valoración de la prueba propuesta, en concreto, del informe pericial, y del cual se desprende que entre la fecha de adquisición y la de transmisión no hubo incremento de valor de los terrenos, sino todo lo contrario. Por ello no se ha producido el hecho imponible del impuesto y resulta improcedente la aplicación del citado sistema objetivo previsto en la Ley.

Por el Ayuntamiento apelado se interesa la desestimación del recurso...

TERCERO... La sentencia no ha efectuado ninguna valoración del informe pericial aportado, considerando que el Ayuntamiento acude al valor catastral del terreno para aplicar el sistema objetivo recogido en el TRLRHL...

Ni en la contestación a la demanda ni ahora en su escrito de contestación a la apelación el Ayuntamiento lleva a cabo ninguna crítica al informe pericial aportado, señalando que a la Ley reguladora del Impuesto le es indiferente si ha existido o no incremento real del valor del bien, pues éste se deduce de la mera aplicación de un método objetivo de cálculo que tan solo tiene en cuenta las fechas de adquisición y transmisión y el valor catastral del bien objeto de gravamen.

Existe ya una doctrina asentada por esta Sala y Sección acerca del supuesto planteado, de la que es ejemplo la Sentencia de 8 de octubre de 2015, recurso 841/2014. En esta sentencia, haciéndose eco de la STSJ de Cataluña de 18 de julio de 2013, recurso 515/2011, mencionada también en la sentencia del Juzgado que se impugna, se recogen los siguientes argumentos que sirven claramente al supuesto de autos y que damos por reproducidos:

“... Exigencias del principio de legalidad llevan a esta Sala a entender que no es contrario a derecho el sistema de valoración del incremento operado en el artículo 107 del Texto Refundido de las Haciendas Locales ya que esta Ley, al tomar en consideración exclusivamente el valor catastral de la finca enajenada en el momento del devengo del impuesto, ha optado por una posibilidad entre las varias que se les presentaban, como el de atender a la diferencia de valor entre la adquisición y posterior transmisión, como el de los valores de mercado en un determinado momento. Es decir, el legislador tenía un abanico de posibilidades a la hora de definir tanto el hecho imponible como la base imponible habiendo optado con plena validez por una de tales posibilidades.

Sin embargo, es lo cierto que en el artículo 104 del Texto Refundido se dispone que:

1. *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.*

Es decir, mediante este tributo no se grava el valor de los terrenos sino el incremento de valor que puedan tener. Por tanto, si ese incremento de valor resulta inexistente, no se producirá el hecho sujeto al Impuesto...”

En atención a lo expuesto, la Sala considera acreditado que no ha existido incremento real de valor de la parcela 129 por lo que no se ha producido el hecho imponible, sin el cual no existe obligación de de tributar por el citado impuesto.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 6 de julio de 2016, rec. 967/2014

Ponente: María Rosario Ormosa Fernández

IRPF. Exenciones. Prestación por maternidad percibida del INSS.

La prestación por maternidad percibida por la actora del Instituto Nacional de la Seguridad Social está incluida en el tercer párrafo del art. 7.º h) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), ya que ese precepto reconoce tal beneficio tributario con carácter general, por lo que se reconoce el derecho de la actora a la rectificación de su autoliquidación del IRPF, ejercicio 2009, y el derecho a percibir la devolución correspondiente. Así se reconocía ya en la sentencia de la misma Sección, dictada en el recurso 1085/2007, el 3 de febrero de 2010.

Fundamentos de derecho

TERCERO. La redacción del art. 7 h) de la Ley 35/2006 IRPF, aplicable en el ejercicio 2009, era la siguiente en cuanto a las exenciones aplicables: h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales."

Es decir, se añadió en ese texto legal un nuevo párrafo, el tercero, que se refiere, en general, al alcance de la exención de las prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad, sin distinguir la procedencia de las prestaciones y solo es en el cuarto párrafo donde se aclara que estarán exentas también las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales. No hay que olvidar que el Instituto Nacional de la Seguridad Social es una entidad gestora de la Seguridad Social,

con personalidad jurídica propia, adscrita al Ministerio de Empleo y Seguridad Social, a través de la SESS, que tiene encomendada la gestión y administración de las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social, De ahí que la prestación por maternidad percibida por la actora de ese ente público tiene que estar forzosamente incluida en el tercer párrafo del art. 7h) LIRPF, ya que ese precepto reconoce tal beneficio tributario, con carácter general, en su párrafo tercero y lo que hace en el párrafo cuarto es ampliar el beneficio fiscal a las prestaciones que tengan procedencia de otros entes públicos, ya sean locales o autonómicos.

Por ello, la interpretación que realiza la AEAT de la regulación legal no es acertada, ya que se queda en el párrafo cuarto para denegar la exención pretendida de la prestación por maternidad, sin tener en cuenta la redacción del tercer párrafo. De ahí que la consecuencia deba ser la íntegra estimación del recurso y la anulación de la presunta Resolución del TEAR por no ser conforme a derecho, declarando al propio tiempo el derecho de la actora a la rectificación de su autoliquidación de IRPF del ejercicio 2009 en el sentido solicitado y el derecho a percibir la devolución...



Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 15 de abril de 2016, rec. nº 73/2015

Ponente: Miguel Ángel Olarte Madero

IIVTNU. Hecho imponible. Distinción conceptual hecho imponible-base imponible.

Nuevamente el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana rechaza la exigencia del IIVTNU, si bien, en esta ocasión con argumentos nuevos y reforzados, lo que justifica el interés de la sentencia.

La sentencia impugnada había declarado que *“A efectos prácticos, por tanto, siempre que exista transmisión de un terreno o transmisión o constitución de un derecho real de goce sobre el mismo existirá incremento de valor sujeto al IIVTNU y ello al margen de cualquier otra consideración, pues el procedimiento de cuantificación del incremento del valor impide cualquier comprobación o prueba en contrario.”*

Fundamentos jurídicos

SEGUNDO... Este Tribunal no puede aceptar la tesis de la sentencia de instancia, pues en Sentencia del Pleno de 20 de julio de 2.015, dictada en el recurso 23/2.015 seguido ante la Sección Cuarta, concluye: *“que la hermenéutica de los preceptos reguladores, art 104, 107 y 110,4 TRLHL, nos impone una distinción fáctica sustancial, a saber: los supuestos generadores de pérdidas o de ganancia cero, y la de aquellos en los que se produce incremento por mínimo que pueda resultar”*.

Así pues, cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión y en dicho caso no hay incremento de valor alguno.

La distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: ... Por lo que, partiendo de la referida distinción, la falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible...

... Teniendo en cuenta que el sustento de la plusvalía es constitucional, Art. 47 CE *“La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”*, debemos imbricar su origen, causa, fundamento y función constitucional en la hermenéutica del Art. 104. Así, pues, el hecho imponible de la plusvalía tiene una caracterización técnica constitucional, en definitiva la comunidad ha de participar en la ganancia que el ciudadano obtiene por la acción urbanística y esta participación solo es posible si dicha ganancia se genera, por todo ello la conclusión sobre la identificación del término incremento de valor del Art. 104 con ganancia patrimonial efectiva, resulta plenamente justificada...

A conclusión bien distinta nos conduce el examen del supuesto en que la transmisión se efectúa por valor superior al de adquisición, ya que aquí el titular obtiene una ganancia económica y, por tanto, el supuesto es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL... En el análisis de estos supuestos hay que poner de relieve la sobrevenida mutación de las circunstancias que dieron origen a la instauración del impuesto por el legislador, pues la crisis económica, que afecta con especial énfasis al ámbito inmobiliario, ha sido la determinante de que las transmisiones de suelo sean generadoras de pérdidas...



Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 1 de junio de 2016, rec. nº 2001/2012

Ponente: Luis Manglano Sada

IVA. Deducciones. Caducidad del derecho a la deducción.

Como el Tribunal Supremo ha reiterado, el vencimiento del plazo de caducidad previsto en el art. 100 Ley IVA sin que se haya procedido a la compensación de las cuotas no deducidas en ningún caso impide, per se, su recuperación mediante la técnica de la devolución, pues lo contrario acarrearía en última instancia un enriquecimiento injusto para la Administración tributaria y el IVA perdería su pretendido carácter neutral.

Fundamentos de derecho

TERCERO. La primera consideración que debemos hacer es que la cuestión planteada en este proceso ya fue resuelta por la STS de 4 de julio de 2007 (recurso de casación para la Unificación de doctrina n.º 96/2002)...

Conforme señala el art. 115, apartado primero, de la Ley 37/1992, que regula el régimen general de devoluciones del IVA, como consecuencia de la mecánica del propio impuesto "los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año"...

SEXTO... A la vista del sistema normativo estatal expuesto, la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cinco años (ahora cuatro) desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo no ha podido compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución; en estos casos cabe plantearse si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas.

Para resolver esta cuestión debe acudir a la Sexta Directiva que, según se ha dicho, consagra como principio esencial del IVA el de la neutralidad, el cual se materializa en la deducción del IVA soportado...

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad...

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas

en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio "coste- beneficio" pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte...

A mayor abundamiento, y en respaldo a la citada postura de esta Sala, debe mencionarse la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de septiembre de 2013 (rec. cas. núm. 4348/2012), que afronta la cuestión de la caducidad de la compensación del saldo favorable del IVA repercutido y posibilita su devolución, aun cuando esta opción no hubiera sido ejercitada en su momento (en el último período autoliquidado del correspondiente ejercicio fiscal del IVA)...



Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 20 julio de 2016, rec. 5/2015

Ponente: Fernando García Mata

IS. Gastos deducibles. Deducibilidad de los intereses de demora tributarios.

La sentencia analiza tanto el informe de la AEAT de 7 de marzo de 2016 “relativo a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la administración tributaria cuestiones planteadas” el cual concluía que “teniendo, en conclusión, los intereses de demora tributarios la calificación de gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 de la LGT, y no encuadrándose en ninguna de las categorías posibles del artículo 15 de la LIS, deben considerarse todos los derivados del artículo 26 citado como gastos fiscalmente deducibles.- No obstante, dado el carácter financiero de los intereses de demora tributarios, estos están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS “. Asimismo se examinan también recientes resoluciones de la DGT, así como algunas sentencias del Tribunal Supremo.

Fundamentos de derecho

UNDÉCIMO... La conclusión de lo expuesto es la procedencia de la deducción de los intereses de demora controvertidos, por aplicación de la normativa aquí aplicable posterior a la ley 61/1978, manteniendo lo que es posición consolidada de la doctrina administrativa y jurisprudencial, que se da por reproducida, por lo que procede dejar sin efecto la resolución del TEAR arriba identificada, en cuanto desestima la reclamación al negar la deducibilidad de los intereses de demora controvertidos, entrando en el examen de las demás cuestiones suscitadas.

DUODÉCIMO.- En cuanto al ejercicio en el que pueden deducirse como gasto los intereses de demora es preciso partir del artículo 19 del TRLIS, que en su apartado 1, establece que “los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros”, añadiendo en su apartado 3 que “No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.- Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable,

siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”.

Pues bien, en este punto este Tribunal comparte los razonamientos contenidos en el acuerdo de liquidación, en el sentido de que “la realidad o efectividad del gasto para el contribuyente nace del acto liquidatorio, que constituye a la cuota e intereses de demora en una deuda exigible y convierte al contribuyente en deudor”...

DÉCIMO TERCERO.- Por último, en cuanto a la posibilidad de imputación en ejercicios posteriores, el artículo 19.3, antes transcrito, lo condiciona a que de ello no se derive una tributación inferior, pues solo si la contabilización diferida de los gastos, supone igual o mayor tributación que la que hubiese correspondido según el criterio de devengo, dichos gastos se integran en la base imponible del período impositivo en el que están contabilizados.

Pues bien, en el presente caso nos encontramos, según lo expuesto, ante intereses de demora imputables al año 1998, y en menor medida al 2002, que no han sido contabilizados hasta el ejercicio 2007 y, como señala la liquidación, por aplicación del principio de inscripción contable, dichos gastos no son deducibles hasta el momento en que se registran, pero en este momento no cabría, en aplicación de la regla general, trasladarlos al período al que son imputables porque la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de esos periodos ha devenido firme al estar prescrito el período, y por lo tanto no son deducibles...



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 05931/2013 de 15/07/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

Infracciones y sanciones tributarias. Principio de responsabilidad personal de la pena. IVA. Régimen especial de grupo de entidades.

En el caso de declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido por el Régimen Especial de Grupo de Entidades, únicamente se considera sancionable la conducta consistente en haber deducido improcedentemente cuotas soportadas por parte de una de las entidades dependientes.

El acuerdo sancionador atenta contra el principio de responsabilidad personal que rige en el Derecho sancionador, según el cual, las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción, no pueden ser exigidas más que a quienes con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción.

Fundamentos de derecho

CUARTO: Desestimadas las alegaciones formuladas por la reclamante de acuerdo con lo anteriormente expuesto, debemos no obstante analizar la posible vulneración del principio de responsabilidad personal que informa el Derecho sancionador, que si bien no ha sido alegada por la reclamante, sí ha sido tratada por este Tribunal en Resolución de 22 de octubre de 2015 (00/4381/2014). La cuestión a determinar consiste en la atribución de la responsabilidad en la comisión de infracciones tributarias que dan lugar al acuerdo impugnado, es decir, se trata de identificar el sujeto infractor al que cabe exigir las consecuencias de las infracciones cometidas así como las correspondientes sanciones.

En materia de sujetos infractores, el artículo 181 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece en su apartado 1:

“1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

- c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.*
- d) La sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal.*
- e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros".*

En este punto, además de la regulación de carácter general recogida en la Ley General Tributaria, debemos tener en cuenta las normas reguladoras del régimen especial de grupo de entidades, aplicables en el presente caso, que se encuentran en los artículos 163 quinquies y siguientes de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido...

El acuerdo sancionador es muy claro tanto a la hora de describir las conductas que considera constitutivas de infracción como al identificar a la entidad que las realizó, **Y**, por lo que no cabe imputar las consecuencias de tales conductas a una entidad distinta. De acuerdo con la normativa reguladora del régimen especial de grupo de entidades, cada una de las entidades integradas en el grupo está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas individuales, sin realizar el pago de la deuda tributaria ni solicitar compensación o devolución. Por su parte, la entidad dominante debe presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda, de forma que dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Es decir, la norma aplicable establece para la entidad dominante la obligación de agregar los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades del grupo, pero no la de determinar dichos resultados individuales, obligación que sí corresponde a cada una de las entidades integrantes del grupo, que de esta forma llevan a cabo las operaciones de calificación y cuantificación precisas para alcanzar dichos resultados, realizando de forma individual las conductas que, en su caso, puedan ser consideradas constitutivas de infracción.

Este Tribunal concluye que el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador no es conforme a Derecho, en cuanto considera sujeto infractor a **X** en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades, debido a que, en el presente supuesto, dicha entidad no ha causado la lesión constitutiva de la infracción y, por tanto, no se le pueden exigir las correspondientes sanciones.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 1614/2016 de 8/09/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Infracciones y sanciones. Cuantificación de la base sobre la que ha de calcularse la sanción en el caso de la conducta prevista en el apartado 6 del artículo 191 de LGT. Sanción/Recargo.

Se discute la forma en la que se ha de fijar la base de la sanción en relación a una infracción referida al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2007, en la que un contribuyente, habiendo autoliquidado el impuesto con resultado negativo, presenta posteriormente una regularización sin cumplir los requisitos del artículo 27 de la LGT que arroja un resultado positivo o a ingresar. Dicha regularización proviene de imputar un ingreso al periodo 2007 cuando había sido imputado al 2008. Es decir, cuando ya había tributado por esta renta.

El TEAR, invocó la STS de 28 de diciembre de 2011 (Rec. 6768/2009) en la que se decía: *"En una infracción como la analizada, la infracción de "dejar de ingresar en el plazo reglamentariamente establecido" existe, aunque posteriormente se produce el ingreso. Sin embargo, la situación de quien posteriormente ingresa no se puede equiparar a quien no hace el ingreso, circunstancia que tiene una especial relevancia en la base de la sanción -no se olvide que estamos examinando los ejercicios 1996/1997, 1997/1998 y 1998/1999-. Pero la base de la sanción ha de ser el perjuicio económico sufrido por la Hacienda, que no es otro que la demora en el ingreso. Tal demora es infracción pero la base de la infracción es el perjuicio sufrido por la demora."*

El TEAC considera que esta doctrina no es aplicable al caso debido a la nueva redacción de la LGT.

A nuestro juicio la sentencia y los otros pronunciamientos que se citan en su apoyo, no toman en consideración que la infracción "dejar de ingresar en plazo" se altera con esta interpretación, pues lo sustantivo ya no es "dejar de ingresar" sino hacerlo "fuera de plazo". Es decir, la falta de cumplimiento de los requisitos del artículo 27 de la LGT.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- ... En relación con el tema que nos ocupa, el Reglamento General del Régimen sancionador tributario viene a establecer en su artículo 8 relativo al "Cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) lo siguiente:

- "1. La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191..., será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, salvo en los supuestos previstos en el apartado siguiente.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, en aquellos supuestos en que concurra la conducta prevista en el artículo 191. 6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las cantidades indebidamente declaradas en un período no disminuirán la base de sanción que proceda en la regularización de aquél."

Por consiguiente, en materia sancionadora hay diferencias según la legislación aplicable y, como literalmente establece el anterior precepto reglamentario, para la determinación de la base de la sanción no sólo no se disminuyen los ingresos efectuados en otro período para determinar lo que se denominaba “perjuicio económico” a la Hacienda Pública, sino que tampoco se consideran las cantidades indebidamente declaradas...

QUINTO.- Por otra parte, también en relación con el principio de proporcionalidad que debe regir la cuantificación de las sanciones, se significan las diferencias que se ponen de manifiesto en la nueva Ley General Tributaria...

SEXTO.- La consecuencia de todo lo expuesto anteriormente, es que resulta obligado volver a la literalidad del artículo 191 de la LGT de 2003 para determinar la base de la sanción por la infracción consistente en dejar de ingresar dentro del plazo reglamentariamente establecido.

Este Tribunal Central considera que, como acertadamente señala el Director ahora recurrente, la norma no establece distinciones y, cualquiera que sea la calificación de la infracción, ya sea leve, grave o muy grave, la base de la sanción es siempre, y en todo caso, *“la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”*.

Si el legislador no ha distinguido, no podemos distinguir ni apreciar ninguna otra circunstancia que afecte a la cuantía de la sanción o, atender a situaciones de hecho distintas, en aras de una supuesta vulneración del principio de proporcionalidad. Así, como señala la citada sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014 (Recurso: 2742/2013) *“... no existe quiebra alguna del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción, no por la mayor o menor intencionalidad apreciada en la conducta de la parte actora o por la cuantía del perjuicio económico que dicha conducta entraña para la recaudación, sino por el contenido concreto que se ha venido atribuyendo al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador y por los términos específicos en los que el legislador tributario ha establecido las sanciones y la aplicación de los criterios de graduación de las mismas en la vigente LGT de 2003...”*

En segundo lugar, hay que atender a que, para el supuesto específico de la regularización voluntaria o tácita contemplado en el apartado 6 del artículo 191 LGT, el legislador ya ha establecido una consecuencia concreta que afecta a la cuantificación de la sanción y que no atiende a la base, sino que es relativa a la calificación de la infracción disponiendo que **“siempre constituirá infracción leve”**. Con ello ya establece un trato no igualitario para situaciones distintas pues las otras infracciones, esto es, las que no se califican de leves, tienen un régimen sancionador distinto...

OCTAVO.- Por último, recordar las consideraciones que realiza el Tribunal Constitucional en torno al artículo 191.6 de la LGT, al resolver la cuestión de inconstitucionalidad que promueve la Audiencia Nacional. El Auto núm. 111/2015 de 23 de junio, Fundamento Jurídico SEGUNDO, establece:

“Sentado que el principio de proporcionalidad “no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales” (STC 161/1997, de 2 de octubre (LA LEY 10013/1997), FJ 8), afirmamos en el ATC 20/2015 que “cuando se aduce la existencia de un trato desproporcionado, debe primero alegarse en qué medida se afecta, además, al contenido de otros derechos constitucionales, pues sólo cuando la desproporción suponga vulneración de dichos derechos cabrá, en su caso, declarar la inconstitucionalidad de la norma....”

Los razonamientos precedentes permiten concluir, al igual que hicimos en el citado ATC 20/2015, **que no cabe apreciar la pretendida contradicción de las disposiciones cuestionadas con la Constitución**, por lo que resulta procedente declarar en este momento procesal, de conformidad con lo alegado por el Fiscal General del Estado, que la cuestión resulta notoriamente infundada (art. 37.1 LOTC) y ha de ser por ello inadmitida.”

En definitiva, este Tribunal Central comparte el criterio del Director recurrente en el sentido de que, en el presente caso, la base de la sanción era la cuantía no ingresada en la autoliquidación del ejercicio 2007...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 07374/2015 de 8/09/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

Procedimiento sancionador. Documentación incorporada al expediente electrónico. Efectos de la ausencia de la documentación que sustentó la liquidación y probó la concurrencia de la simulación negocial.

En una regularización practicada considerando que el contribuyente había incurrido en una simulación, la Administración impone una sanción, la que es el objeto de este recurso alegando falta de motivación.

Fundamentos de derecho

SEPTIMO.- ...Confirmadas así las regularizaciones practicadas en sede del socio, por el IRPF y de la sociedad, por Retenciones IRPF, procede ahora entrar a conocer de las SANCIONES impuestas al Sr **Px...** por cada uno de los ejercicios regularizados, por el IRPF, confirmadas por el Tribunal de instancia.

En este sentido, cumple recordar que la actuación del obligado tributario dejando de ingresar parte de la deuda tributaria por el concepto del IRPF de los ejercicios 2005 a 2007, está tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria y como tal será, en su caso, sancionable en virtud de lo preceptuado en dicha norma.

Ahora bien, con carácter previo a enjuiciar la conducta del sujeto infractor en este caso, y examinar la concurrencia de infracciones tributarias en los ejercicios regularizados, se impone afrontar el primero de los alegatos del reclamante, quien insta la anulación de las resoluciones sancionadoras por infracción de lo preceptuado por el artículo 210.2 de la LGT, el cual dispone que:

"Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución"...

Dicho precepto conjuga el principio de separación de procedimientos, con la facultad del instructor del procedimiento sancionador de incorporar a este procedimiento, todas aquellos datos, documentos y pruebas que ya se hubieran obtenido en el eventual previo procedimiento de aplicación de los tributos, evitando u obviando que deban practicarse nuevas e idénticas pruebas que las anteriores, para obtener iguales resultados. Así las cosas, del expediente sancionador instruido formarán parte, tanto los "los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en" aquel previo procedimiento de comprobación e inspección y que haya incorporado formalmente el instructor al mismo antes de la propuesta, como el resultado de las pruebas practicadas específica y concretamente en el seno del procedimiento sancionador. Unas y otras deberán sostener y acreditar las fundamentaciones de los acuerdos sancionadores que pongan fin al procedimiento, tanto en lo que hace a la concurrencia del elemento objetivo, como del elemento subjetivo.....

Yerra el Tribunal de instancia cuando sitúa el debate en la eventual indefensión que aquella ausencia de documentación puede generar en el contribuyente. El asunto a tratar es cuestión de fondo, es discernir acerca de

las consecuencias jurídicas que acarrea el hecho de que no se hayan incorporado al expediente sancionador los documentos y pruebas que sostienen, no ya el acuerdo de liquidación, sino la propia resolución sancionadora.

Ni uno sólo de los documentos obtenidos por la Inspección en el curso del procedimiento de inspección ha sido incorporado formalmente al expediente sancionador, formando parte del expediente instruido únicamente el Acta A02, su correspondiente Informe Ampliatorio y el acuerdo por el que se dicta liquidación (que ni tan siquiera es firme, por estar aquí impugnado). No constan en el expediente sancionador ni los contratos suscritos entre **C** y el sujeto pasivo, ni entre **C** y la sociedad **A**, no consta la diferente facturación deducida de aquellos contratos, no consta el contrato de alquiler de la sede social de **C** y no constan ninguna de las manifestaciones del sujeto pasivo y hechos recogidos en las diferentes diligencias de constancia de hechos formalizadas por la Inspección. En síntesis, no consta ninguno de los documentos probatorios que evidenciarían la concurrencia de la simulación negocial y, más aún, debieran acreditar la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo.

No estamos ante un defecto formal ante el que debiera valorarse tan solo la eventual indefensión causada al contribuyente, sino que se trata de la ausencia de pruebas incorporadas al expediente sancionador en contra del mandato legal de incoada el procedimiento sancionador por separado, y dotarle de una mínima autonomía, de modo que tanto el órgano encargado de la resolución del expediente sancionador como este Tribunal debe examinar la procedencia de la resolución sancionadora recurrida a la luz, tan solo, de los documentos y pruebas incorporados por el instructor al expediente sancionador, así como aquellos otros documentos y pruebas que pudiera haber presentado el interesado en esta revisión, y, en esta tesitura, se impone la estimación del recurso en este extremo al resultar el expediente sancionador huérfano de cualquier documento o prueba que debiera sostener las argumentaciones contenidas en la resolución recurrida, tal y como este TEAC ya concluyo en su resolución de 18 de febrero de 2016, recaída en recurso de alzada para la unificación de criterio RG.7036/2015...

OCTAVO.- Cierto es que el interesado ha tenido acceso a aquellos documentos y pruebas en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos instruido para regularizar su situación tributaria, pero, como anunciábamos, no estamos ante ningún defecto formal, sino material, cual es la ausencia de pruebas en el expediente cuya resolución se juzga.

Aunque resulte obvio recordarlo, la instrucción del expediente sancionador finalizó en su día, no pudiendo en este momento procesal 'incorporar' al expediente documento o prueba alguna...

Más aún, en su artículo 24 recoge aquella norma en su apartado 1º, bajo el epígrafe 'Resolución del procedimiento sancionador', que:

*"el Órgano competente dictará resolución motivada, **a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente**, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas ..."*

No se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente ..."

Excepción hecha del resultado de la práctica de pruebas acordadas en esta vía a instancia de los interesados, este Tribunal debe ejercer su función revisora sobre la resolución sancionadora impugnada, en atención al expediente sancionador instruido en su día así como a los documentos aportados y pruebas practicadas en esta instancia. No cabe estar a un expediente sancionador distinto del instruido en su día.

Claro está que, una vez acumuladas las reclamaciones interpuestas en vía económico-administrativa frente a la liquidación principal y la resolución sancionadora, en el expediente administrativo 'acumulado' sí figuran tales documentos y pruebas (por haberlos traído a éste los expedientes instruidos para regularizar la situación tributaria), pero esa no es la cuestión. Reiteramos que este órgano revisor tiene que valorar y examinar la procedencia de la resolución recurrida –que ratifica las resoluciones sancionadoras-, a la luz de las pruebas y documentos obrantes en los expedientes sancionadores instruidos en su día por la Inspección, sin que las normas procesales que imponen la posterior acumulación de reclamaciones económico-administrativas pueda paliar, corregir o subsanar la ausencia de documentos y pruebas en los expedientes sancionadores instruidos. No cabe revisar la procedencia de las resoluciones sancionadoras impugnadas a la luz de documentos y pruebas obtenidos por la Inspección que no se incorporaron al expediente sancionador instruido.

Además, no resulta viable acudir a lo preceptuado por el artículo 55 del Reglamento de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005), para, haciendo uso de la facultad del Tribunal para solicitar *“que se complete el expediente”*, pretender que se incorporen en este momento al expediente sancionador instruido en su día, documentos o pruebas no incorporados por el instructor. Tal norma procesal contenida en aquel artículo 55 únicamente faculta al Tribunal para traer al expediente de revisión, los documentos que formando parte del expediente instruido en su día por el órgano cuya decisión se impugna, no han sido remitidos al Tribunal, no pudiendo suponer una reconstrucción, por parte del Tribunal, del contenido que el instructor del expediente debió poner en conocimiento del órgano encargado de la resolución del expediente sancionador...

NOVENO.- Por último, no obvia este Tribunal que en los acuerdos por los que se adoptaron el inicio de aquellos procedimientos sancionadores, que incluían las propuestas de resolución, se transcribe parcialmente el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, señalándose que, *“quedan incorporados al presente expediente los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación”*.

Dicha referencia al artículo 210.2 de la LGT quedó vacía de contenido, al no incorporarse a los expedientes sancionadores ninguno de aquellos *“datos, pruebas o circunstancias”*, en tanto que ninguno de ellos, absolutamente ninguno, se incorporó realmente a los expedientes sancionadores...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 4090/2013 de 22/09/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Exenciones. Artículo 20.Uno.22° LIVA, redacción vigente en 2006. Rehabilitación. Tipo de obras que pueden considerarse como obras de rehabilitación.

Se discute la calificación de las obras realizadas a efectos del IVA, respecto de lo cual, el TEAC establece dos criterios que destacamos.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... El argumento del órgano liquidador para considerar la operación sujeta al concepto TPO del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es que el coste de las obras que tienen el carácter de obras de rehabilitación no ha superado el mínimo establecido en la normativa para considerar la operación sujeta y no exenta del IVA.

... Centrada la cuestión en determinar el significado y alcance de la expresión "obras de rehabilitación"...

Es criterio reiteradamente sostenido por este TEAC, en relación con la normativa vigente en el momento en que se produce el hecho imponible, que sólo las obras que afecten a la estructura del edificio, fachadas y tejados pueden considerarse como obras de rehabilitación, incluyéndose en el concepto de "otras análogas" al que se refiere el mismo artículo a las destinadas a la consolidación y saneamiento de los cimientos de la edificación, o los drenajes efectuados para preservar los muros de humedades, pero que en ningún caso comprende, las de albañilería y demoliciones de tabiques, cambio de soleras y alicatados, fontanería, electricidad, carpintería, pintura, instalaciones de servicios y redes generales, etc.

Cuando existe un contrato único de ejecución de obras o un proyecto general de la obra, la calificación como "obras de rehabilitación" debe hacerse para el conjunto de la obra, atendiendo a que la prestación principal, definida normalmente así por su coste relativo, tenga por objeto la consolidación y tratamiento de la estructura, fachadas, cubiertas u otras análogas; así, en caso de que las obras afecten a alguno de los elementos sustanciales referidos en el artículo 20.Uno.22° de la LIVA, debe tomarse en consideración el coste conjunto de las actuaciones llevadas a cabo.

Pero, incluso en estos términos, es exigible que la prestación principal se refiera a obras de rehabilitación en los términos en que las define la LIVA.

Es cierto que el porcentaje del 50% requerido por la normativa tras la modificación operada en 2007, para considerar que unas obras de rehabilitación lo son si las obras relativas a los elementos estructurales alcanzan el 50% del coste total de las obras, no existía en el ejercicio 2006 que examinamos; no obstante, el criterio del TEAC de considerar que debe atenderse a la prestación principal del contrato para ver si en su conjunto las obras son de rehabilitación, tiene la misma función y atiende al mismo objetivo que ese porcentaje posteriormente fijado del 50%.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 3760/2016 de 29/09/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Devolución de ingresos indebidos. Legitimación para su solicitud en los supuestos de ingresos indebidos realizados por terceros en virtud de una diligencia de embargo de créditos.

El sujeto obligado al pago de un crédito, titularidad de otro deudor, en virtud de una diligencia de embargo de créditos emitida por la Hacienda Pública, está legitimado para solicitar la devolución de los ingresos indebidos que hubiera podido realizarse con ocasión de ese pago a la Hacienda.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA) regula en su artículo 14 quiénes están legitimados para solicitar las devoluciones de ingresos indebidos, estableciendo:

“Artículo 14. Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución.

1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios...

Siguiendo el orden de las alegaciones presentadas por el Departamento de Recaudación de la AEAT y por la Dirección General de Tributos, hay que señalar que el primer Centro Directivo se opone a la argumentación ofrecida por la resolución del TEAR de Castilla -La Mancha al considerar incorrecta la consideración de “obligado tributario” del receptor y obligado a cumplir una diligencia de embargo de créditos en la medida en que la LGT establece cual es el contenido específico de la expresión “obligación tributaria”, las cuales pueden ser materiales o formales, sin que ello suponga que pueda denominarse de tal manera a quien tenga cualquier otro deber u obligación resultante del ordenamiento jurídico-tributario.

El artículo 35 de la LGT define a los obligados tributarios en su apartado primero en los siguientes términos “1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”, añadiendo a continuación en su apartado segundo un listado de posibles obligados tributarios, que el propio precepto configura con el carácter de “numerus apertus”; “2. Entre otros, son obligados tributarios: (...)”...

Por ello, y a pesar del vacío normativo que existe para este supuesto entre los legitimados a solicitar la devolución de ingresos indebidos, teniendo en cuenta que al receptor y obligado a cumplimentar la diligencia de embargo se le imponen tanto obligaciones tributarias tanto de carácter formal como la obligación de pago de un importe cierto, puede considerarse como un obligado tributario legitimado para solicitar de la Hacienda Pública las

cantidades ingresadas en exceso por el cumplimiento de una diligencia de embargo, en tanto que es fácilmente constatable, en supuestos como el que nos ocupa, la existencia de un error material a la hora de identificar la cantidad a ingresar.

El supuesto que aquí se analiza no es un caso aislado o poco frecuente. Son muchos los casos de ciudadanos que reciben diligencias de embargo de créditos y desconocen la forma en que deben actuar ante la Administración Tributaria. El desconcierto y la falta de comprensión provocan que se planteen quejas tanto ante el Defensor del Pueblo como ante el Consejo de Defensa del Contribuyente...

CUARTO.- En cuanto al argumento barajado por ambos Centros Directivos, que consideran el pago de un exceso sobre el crédito embargado como un pago realizado por tercero, no encuentra, a juicio de este Tribunal Central, ninguna justificación en la medida en que la diligencia de embargo es un acto ejecutivo por el cual se compele a su receptor al ingreso de una cantidad bajo el apercibimiento de que cualquier pago que a partir de este momento se realice a favor del deudor tributario no será liberatorio y de las consecuencias asociadas que se pueden derivar del incumplimiento de la orden de embargo. El propio Departamento de Recaudación denomina al receptor de la diligencia como "un colaborador no voluntario", por lo que no es razonable que se ampare un pago por tercero de la deuda tributaria cuando el pago se realiza de manera coactiva en virtud de una obligación impuesta por una norma jurídico-tributaria.

El pago por tercero regulado en el artículo 33 del RGR tiene una connotación de voluntariedad que en nada se asimila al obligado al cumplimiento de una diligencia de embargo, para quien el origen de su obligación de pago se encuentra en una disposición legal...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 3687/2014 de 20/10/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

Recurso extraordinario de revisión. Documento esencial. Sanción derivada de una liquidación.

A efectos de revisar una sanción que había quedado firme, el TEAC considera que constituye un documento de valor esencial la sentencia del TSJ de Andalucía que anula la liquidación de la que la sanción trae causa.

Deben hacerse dos precisiones. Las sentencias no se consideran documentos de valor esencial, pero en este caso, el objeto de la misma es precisamente la liquidación de la que toma su fundamento la sanción cuya revisión se pretende. Ante este razonamiento hay que preguntarse si esta argumentación resulta más favorable al contribuyente que la de considerar que se trata de un supuesto de revocación –como sostiene mayoritariamente nuestra doctrina–, pues son muy diferentes los plazos, la legitimación, etc. de una y otra vía.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- ... En el presente supuesto, se aprecia que el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2006, dictado en fecha 5 de noviembre de 2009 y notificado en fecha 10 de diciembre de 2009, es firme en vía administrativa como consecuencia de no haber sido interpuesto contra el mismo recurso de reposición o reclamación económico administrativa en el plazo del mes desde su notificación establecido en la Ley General Tributaria.

Por otro lado, por este Tribunal Económico Administrativo Central se aprecia que la Sentencia nº 2960/2013 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de fecha 23 de diciembre de 2013 declarando *“no conforme a derecho, nula y sin efecto, la Resolución dictada por la Sala de Málaga del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, en cuanto acuerda desestimar la reclamación núm. 29/02272/2010, siendo también nula la liquidación que confirma”* constituye un documento de valor esencial para la decisión del asunto objeto del acuerdo de imposición de sanción recurrido, por cuanto, anula la liquidación impugnada, que es la que sirve de base para el acuerdo de imposición de sanción, ...

De tal manera que al declarar, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía nula la liquidación derivada del procedimiento de comprobación, carece de base jurídica la infracción tributaria a la que se refiere el acuerdo de imposición de sanción recurrido.

Así mismo, se trata de un documento posterior al acto recurrido, en la medida en que el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria es de fecha 5 de noviembre de 2009, mientras que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía es de fecha 23 de diciembre de 2013.

Por tanto, en el presente supuesto concurre la causa establecida en el artículo 244.1.a) de la LGT, por cuanto concurre documento de valor esencial, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía declarando nula la liquidación provisional, que es posterior al acto recurrido, esto es, el acuerdo de imposición de sanción

impugnado, y que evidencia el error cometido en el mismo, por cuanto éste determina la sanción atendiendo a la liquidación que ha sido posteriormente declarada nula.

En consecuencia, procede anular la sanción derivada del expediente sancionador a que se refiere este recurso.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5832/2015 de 27/10/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Suspensiones. Inadmisión de la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa: impugnación.

La resolución versa sobre la validez de los actos de ejecución dictados durante el tiempo que transcurre desde que los TTEEA inadmiten a trámite una solicitud de suspensión y antes de la interposición de recurso contencioso-administrativo contra el propio acuerdo de inadmisión.

Fundamentos de derecho

TERCERO... Aunque se trata de un argumento no esgrimido por el TEAR en su resolución ni tampoco en sus alegaciones por quien ostentó en su día ante aquél la condición de interesado, es conveniente señalar en primer término que, tal como afirma la Directora recurrente, no es de aplicación al supuesto de hecho aquí analizado el apartado octavo del artículo 233 de la LGT, concerniente a la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa...

Y no resulta de aplicación porque este apartado contempla el caso en el que dictada resolución de una reclamación económico-administrativa -habiendo permanecido suspendida en dicha vía la ejecución del acto impugnado-, el interesado interpone recurso contencioso-administrativo contra aquélla resolución con solicitud de suspensión. El precepto alude a la continuación de la suspensión de la ejecución del acto durante el plazo de interposición del recurso contencioso y hasta tanto el órgano judicial decida sobre la suspensión solicitada, siempre que el interesado comunique a la Administración en dicho plazo que ha interpuesto dicho recurso y que ha solicitado la suspensión en el mismo.

Sin embargo, en el presente recurso extraordinario se trata de la interposición de una reclamación económico-administrativa con solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado en la que dicha solicitud no fue admitida a trámite, por lo que no produjo efectos suspensivos en la vía económico-administrativa a tenor de lo dispuesto en el artículo 46.4 del RGRVA arriba transcrito y conforme al cual "la inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos"...

En este estado de cosas se ha de recordar la doctrina del Tribunal Supremo recogida en diversas sentencias, entre otras, la de 19 de junio de 2008 (Rec. no 265/04), 12 de marzo de 2009 (Rec. no 266/04), y 20 de marzo de 2015 (Rec. no 2426/2013) que atribuye un efecto de suspensión preventiva a la solicitud de suspensión en vía jurisdiccional de la ejecución del acto impugnado. Así, dice la sentencia de 20 de marzo de 2015...

Dicho lo anterior, en el presente caso, la solicitud de suspensión de ejecución de la liquidación que por Impuesto de Sociedades, del ejercicio 1991, había girado originariamente la Administración, suponía que la misma se considerara preventivamente suspendida, según criterio de la jurisprudencia de esta Sala recogido, entre otras, en las Sentencias de 19 de junio de 2008 (recurso de casación 265/04, F-J- 3o) y 12 de marzo de 2009 (recurso de casación 266/04, F.J. 4o), en las que se dijo que "la suspensión se entiende preventivamente concedida desde que se

solicita, aunque sea sin garantía; lo que viene exigido por el artículo 24 de la Constitución y resulta perfectamente coherente con el hecho mismo de que la interposición del recurso deja en suspenso la presunción de validez del acto impugnado en que se fundamenta el carácter inmediato de la ejecución. No se trata de que una vez concedida la suspensión los efectos de ésta se retrotraigan al momento en que se presentó la correspondencia solicitud, sino de que la ejecución no puede iniciarse si hay pendiente una solicitud de suspensión, con o sin garantía”.

En el caso concreto analizado en el presente recurso extraordinario la solicitud de suspensión de la inadmisión a trámite acordada por el órgano económico-administrativo con ocasión del recurso jurisdiccional interpuesto contra ella, determinaría una suspensión provisional de la ejecución del acuerdo de inadmisión hasta tanto el órgano judicial se pronuncie sobre la medida cautelar y cierre la pieza separada de suspensión.

Ciertamente, esta doctrina de la suspensión preventiva o provisional del acuerdo impugnado (inadmisión a trámite) no parece que pudiera resultar de aplicación al supuesto de hecho aquí analizado si los actos administrativos de contenido negativo, como lo es el acuerdo de inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión de la liquidación, no pudieran en ningún caso ser objeto de suspensión, pues no tendría sentido atribuir un efecto suspensivo provisional o preventivo a una solicitud de suspensión de un acto que en ninguna circunstancia va a poder ser suspendido. Pero la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo no postula la imposibilidad absoluta de suspender un acto administrativo de contenido negativo. Así, por ejemplo, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 (Rec. no 582/2015)...

En consecuencia, en el caso aquí analizado, cabe aplicar la doctrina del Tribunal Supremo citada y entender que la presentación de la solicitud de suspensión del acuerdo de inadmisión a trámite con ocasión de la interposición del recurso judicial contra él, determinó una suspensión provisional o preventiva de la ejecución de dicho acuerdo hasta tanto el órgano jurisdiccional se pronunciase sobre la medida cautelar, de forma que si éste finalmente la acordaba, el acuerdo de inadmisión a trámite dictado por el Tribunal Económico-Administrativo continuaría suspendido hasta que el órgano judicial se pronunciara sobre la resolución de inadmisión del TEAR impugnada con carácter principal.

De lo anteriormente expuesto se colige que en el supuesto de hecho del presente recurso, la Administración no podría ejecutar la liquidación impugnada mediante el dictado de la providencia de apremio una vez interpuesto el recurso contencioso-administrativo contra la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión de la liquidación y hasta tanto el órgano judicial rechazara la suspensión cautelar de dicha inadmisión o, para el caso de que la admitiera, hasta tanto se pronunciara sobre la conformidad o no a derecho de la resolución de inadmisión a trámite acordada por el TEAR.

Ahora bien, debe señalarse que la providencia de apremio fue dictada y notificada al interesado antes de la interposición del recurso judicial contra la resolución de inadmisión a trámite del TEAR...

En la situación descrita podría concluirse que solicitada la suspensión de la ejecución de la liquidación el 18 de marzo de 2014, en período voluntario de pago de la deuda (que vencía el 7 de abril), e inadmitida a trámite por el TEAR, dicha solicitud se tuvo por no presentada en virtud de lo dispuesto en el artículo 46.4 del RGRVA, no produciendo en consecuencia efectos suspensivos, por lo que cuando se notifica al interesado dicha inadmisión a trámite (21 de abril) ya se había iniciado el período ejecutivo siendo posible el dictado de la providencia de apremio (1 de mayo) pues no habiéndose interpuesto aún el recurso contencioso-administrativo contra la inadmisión a

trámite con solicitud de suspensión (15 de mayo) que hubiera determinado una suspensión preventiva, no existía causa alguna de suspensión de la ejecución de la liquidación.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5138/2013 de 8/09/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. IRPF. Arrendamiento de inmueble destinado a vivienda. Reducción en caso de que el arrendatario sea una persona jurídica.

La cuestión controvertida consiste en determinar si el contribuyente por IRPF arrendador de un inmueble susceptible de ser utilizado como vivienda, tiene derecho o no a aplicar la reducción prevista en el apartado segundo del art. 23 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), cuando siendo el arrendatario una persona jurídica, quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- ... Desde un punto de vista literal, el precepto anteriormente transcrito de LIRPF otorga al contribuyente, como perceptor de la renta por alquiler de un inmueble, un incentivo fiscal de reducción del rendimiento neto siempre que se cumpla el único requisito especificado relativo al destino dado al objeto del contrato, esto es, únicamente en función del destino a vivienda del inmueble arrendado y accesoriamente, si el rendimiento es positivo, que este haya sido declarado. En el texto de la Ley no se hace referencia alguna a la condición del arrendatario y, por tanto, literalmente, el beneficio se establece independientemente de la misma. Donde la Ley no distingue, no se debe distinguir...

También ha de tenerse en cuenta la diferencia existente entre los dos apartados de la norma. Así, mientras el apartado 2º se exige en el arrendatario una determinada edad para ampliar el importe de la reducción, en este apartado 1º del punto 2 del artículo 23 de cuya aplicación se trata ahora, no se menciona condición, naturaleza o característica alguna, que en su caso, habría de reunir el arrendatario...

En suma, se ha cumplido todo lo exigido por la norma con independencia de que el arrendatario sea una sociedad mercantil que abona la renta y de que la persona física que habita la vivienda sea personal que en ella presta sus servicios...

CUARTO.- ... Estimar que la vivienda debe ser ocupada por el propio arrendatario de acuerdo con lo establecido por la legislación de arrendamientos urbanos, tal como alega la recurrente al oponerse al criterio del TEAR que anuló la liquidación provisional que eliminó el beneficio fiscal, supondría una alteración de la interpretación literal expuesta...

QUINTO.- ... Si como se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, el incentivo adicional de la reducción se introduce para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres, a juicio de este Tribunal Central, el hecho de que el arrendatario sea una persona jurídica no sólo no desvirtuaría la medida sino que, por el contrario, favorece la finalidad pretendida.

Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid
- Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante.

Miembro de AEDAF.

Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 13 de julio de 2016

Asunto: C-18/15.

Partes: *Brisal – Auto Estradas do Litoral SA, KBC Finance Ireland y Fazenda Pública.*

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Artículo 56 TFUE – Libre prestación de servicios – Restricciones – Legislación tributaria – Tributación de los intereses percibidos – Diferencia de trato entre las entidades financieras residentes y las entidades financieras no residentes”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El objeto del presente asunto es doble¹: por un lado, se trata de determinar si el hecho de practicar retención en origen sobre los intereses obtenidos por una entidad financiera no residente, en contraste con la ausencia de tal retención cuando se trata de una entidad financiera residente, puede considerarse contrario al (antiguo) artículo 49 TCE (actual artículo 56 TFUE). Y, por otro lado, se plantea igualmente la posible vulneración de dicho precepto al permitirse a las entidades financieras residentes la deducibilidad de los gastos financieros directamente vinculados al desarrollo de su actividad, mientras que tal posibilidad se niega a las no residentes, por considerar imposible que puedan probar el carácter necesario de tales gastos en relación con el ejercicio de la actividad que realizan.

Los hechos se remontan a 2005, fecha en la que KBC Finance Ireland, entidad bancaria domiciliada en Irlanda, se incorporó al sindicato de bancos con los que un año antes Brisal – Auto Estradas do Litoral S.A., con domicilio social

¹ Véase, entre otros: Vermeulen, H.: “Brisal and KBC Finance Ireland. Portuguese withholding tax. EU law precludes difference in treatment between resident financial institutions and non-resident financial institutions”, en *Highlights & Insights on European Taxation* nº 9, 2016, pp.32-35; y, O’Shea, T.: “CJEU says Portuguese taxes on outbound interest violate EU Law”, en *Tax Notes International* 2016, pp.955-959.

en Portugal, había suscrito un contrato de financiación externa, a fin de garantizar la ejecución de un contrato de concesión celebrado con el Estado portugués.

El conflicto se suscita respecto al cálculo del Impuesto sobre Sociedades portugués correspondiente a los intereses obtenidos por KBC y la retención en origen de dicho impuesto, practicada por Brisal, entre septiembre de 2005 y septiembre de 2007.

Tras sendos recursos infructuosos tanto en vía administrativa como judicial, Brisal y KBC reclamaron ante el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo de Portugal, que suspendió el procedimiento y planteó ante el Tribunal de Luxemburgo tres cuestiones prejudiciales acerca de la interpretación del citado artículo 49 TCE.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Sintéticamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 49 TCE se opone a una normativa nacional que impone a las entidades financieras no residentes el deber de soportar una retención en la fuente sobre los intereses percibidos, sin posibilidad alguna de deducirse los gastos profesionales en los que hubieren incurrido, en contraposición a las entidades financieras residentes, que no están sujetas a tal retención y sí pueden deducirse tales gastos. Además, se solicita al Alto Tribunal la indicación de cómo deben determinarse estos últimos gastos. Teniendo en cuenta que todas las cuestiones formuladas versan sobre la interpretación del mismo precepto, el Tribunal de Justicia opta por examinarlas conjuntamente.

Dicho análisis se lleva a cabo de forma escalonada. En primer lugar se aborda la cuestión relativa a la diferencia de trato derivada de la aplicación de la retención en origen a las entidades financieras no residentes. A juicio del órgano judicial remitente, tal distinción no constituye en sí misma una violación del principio de libre prestación de servicios, en la medida en que estas sociedades no se hallan en una situación objetivamente comparable.

La misma conclusión alcanza el Tribunal de Justicia, aunque con base en un razonamiento diferente. En su opinión, esta actuación tributaria sí constituye una restricción a la libre prestación de servicios, pero la misma queda justificada por una razón imperiosa de interés general, cual es la necesidad de garantizar la eficacia en la recaudación del impuesto. De ahí que se concluya que la normativa fiscal portuguesa analizada no vulnera el artículo 49 TCE, en lo que a este aspecto concierne, siempre que concurra dicha causa de justificación y la medida no exceda de lo necesario para alcanzar la finalidad pretendida.

Ninguna novedad introduce el TJUE en esta materia, ya tratada con ocasión de sus pronunciamientos en los Asuntos *Scorpio* (Sentencia de 3 de octubre de 2006, C-290/04) y *X* (Sentencia de 18 de octubre de 2012, C-498/10), por lo que se consolida la doctrina ya sentada por el Tribunal de Justicia en esta sede.

Centrándonos ya en la segunda cuestión prejudicial, relativa a la denegación de la deducción de los gastos profesionales a las entidades financieras no residentes, el único aspecto novedoso consiste en dilucidar si

la constante y reiterada doctrina del Tribunal de Justicia en este ámbito (*Gerritse*², *Conijn*³, *Centro Equestre da Lezíria Grande*⁴) resulta o no aplicable a las entidades financieras, tal y como cuestiona el órgano judicial remitente. En efecto, es de todos sabido que, en los asuntos citados, el Tribunal de Luxemburgo ya declaró que los prestadores de servicios residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable respecto al cómputo de los gastos profesionales directamente vinculados con la actividad desarrollada. Por tal motivo, no dudó en considerar que el artículo 49 TCE prohibía cualquier normativa tributaria nacional en virtud de la cual, en el caso de los no residentes se toman en consideración los rendimientos brutos -sin deducción de los gastos profesionales-, mientras que los residentes tributan por los rendimientos netos, resultado de minorar los ingresos brutos en tales gastos.

Tampoco en este caso considera el Alto Tribunal que deba darse una solución diferente, en el bien entendido de que el hecho de que no pueda apreciarse un vínculo característico entre los costes soportados y los intereses percibidos -argumento esgrimido por el Tribunal nacional- no supone fundamento suficiente para tratar de modo distinto la tributación de los servicios prestados por los bancos, en comparación con las demás prestaciones de servicios.

Una vez declarada, así pues, la restricción a la libre prestación de servicios, el Alto Tribunal comprueba si la misma puede estar justificada por alguna razón imperiosa de interés general. Rechaza en este punto el Tribunal, con apoyo en su jurisprudencia (*Dijkman y Dijkman-Lavaleije y X*), que dicha imposibilidad de deducir gastos necesarios pueda justificarse pretendidamente en el otorgamiento a las entidades financieras no residentes de un trato más beneficioso por lo que respecta al tipo de gravamen, en contraste con las residentes. Y ello porque, como el propio Tribunal de Justicia ha afirmado reiteradamente, un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede considerarse compatible con el Derecho de la Unión Europea por la eventual existencia de otras ventajas. En definitiva, aun cuando la misma normativa nacional prevea otras medidas que pudieran contrarrestar la primera restricción, tal “compensación” no es admitida por parte del TJUE al objeto de “neutralizar” un trato tributario discriminatorio.

Lo mismo ocurre con las tres razones imperiosas de interés general que invoca la República Portuguesa, a fin de justificar la citada restricción. En cuanto a la primera de ellas, la necesidad de asegurar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, que el Tribunal de Justicia estima un objetivo legítimo, cabe señalar que, a falta de armonización fiscal a nivel europeo, los Estados miembros pueden pactar vía convenio de doble imposición dicho reparto, debiendo en todo caso respetar el principio de igualdad de trato y la libertad de circulación garantizados por el Derecho de la UE. Además, tal y como apunta la Abogada General (Sra. Kokott) en sus Conclusiones (apartados 59 a 62), no se acredita en ningún momento en qué medida el reparto de dicha potestad impositiva exige que las entidades financieras no residentes reciban un trato más desventajoso en lo que a la deducción de los gastos profesionales vinculados a la obtención de sus ingresos concierne.

La prevención de la doble deducción de los gastos profesionales representa la segunda razón imperiosa de interés general aducida por la República Portuguesa; que asimismo rechaza el Tribunal de Justicia, en tanto

2 STJCE de 12 de junio de 2003, C-234/01, apartado 27.

3 STJCE de 6 de junio de 2006, C-346/04, apartado 20.

4 STJCE de 15 de febrero de 2007, C-345/04, apartado 23.

en cuanto no se demuestra que la Directiva de asistencia recaudatoria vigente en el contexto europeo no pueda evitar dicho riesgo. Por último, respecto a la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto, el Tribunal considera que la comentada restricción no resulta adecuada para asegurar la eficacia recaudatoria del Impuesto sobre Sociedades portugués.

Llegados a este punto, el Tribunal da respuesta a la tercera cuestión prejudicial, atinente a la forma en la que deben determinarse los gastos profesionales directamente vinculados a los rendimientos de intereses derivados de un contrato de préstamo financiero. Recuerda el Tribunal que, como ya declaró en anteriores sentencias, los no residentes deben ser tratados de igual modo que los residentes en lo que respecta también al cómputo de tales gastos, con vistas a la deducción de los mismos.

En este sentido, por gastos profesionales directamente relacionados con los rendimientos obtenidos han de entenderse todos aquellos ocasionados por la actividad en cuestión y necesarios, por tanto, para su ejercicio. Tal afirmación puede concretarse en el caso que nos ocupa -prestación de servicios consistentes en la concesión de un préstamo financiero-, tanto en gastos profesionales (viaje, alojamiento, asesoramiento jurídico o fiscal, entre otros), como en gastos de financiación, así como en la parte proporcional de los gastos generales de la entidad financiera que se estime necesaria para la concesión de dicho préstamo financiero.

Ciertamente, en el caso de los gastos de financiación indicados -al contrario de lo que sucede con los gastos profesionales-, puede resultar más complejo tanto apreciar el vínculo directo con el préstamo, como acreditar su importe efectivo. Sin embargo, a juicio del Tribunal de Justicia, esta mayor dificultad de prueba no puede servir de base para que un Estado miembro deniegue absolutamente a los no residentes una deducción que sí reconoce a los residentes, toda vez que no cabe excluir *a priori* que un no residente pueda aportar los justificantes oportunos a fin de que la Administración Tributaria del Estado de la fuente compruebe la realidad de los gastos susceptibles de deducción y su naturaleza.

En suma, ninguna novedad presenta este pronunciamiento -que se alinea con la jurisprudencia ya existente del TJUE en la materia-, más allá de precisar que, en relación con los intereses gravados en el Estado de la fuente, cabe deducir los gastos vinculados a la actividad, entre los que se incluyen los de financiación del prestador del servicio.

3. Fallo

Expuesto cuanto antecede, el Tribunal de Justicia declara: "El artículo 49 CE no se opone a una normativa nacional que prevé la aplicación de un procedimiento de retención en origen a la retribución de las entidades financieras no residentes en el Estado miembro en el que se prestan los servicios, mientras que la retribución de las instituciones financieras residentes en ese Estado miembro no está sujeta a tal retención, con la condición de que la aplicación a las entidades financieras no residentes de la retención en origen esté justificada por una razón imperiosa de interés general y no exceda de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

El artículo 49 CE se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal que, como norma general, prevé que las entidades financieras no residentes tributen por los rendimientos de intereses percibidos en el Estado miembro de que se trata sin posibilidad de deducción de los gastos profesionales

directamente vinculados a la actividad en cuestión, mientras que reconoce tal posibilidad a las entidades financieras residentes.

Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar, conforme al Derecho nacional, qué gastos profesionales se pueden considerar directamente vinculados a la actividad en cuestión”.



Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 28 de julio de 2016

Asunto: C-332/15.

Partes: *Giuseppe Astone*.

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 167, 168, 178 a 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 – Derecho a la deducción del IVA – Derecho a la deducción del IVA – Requisitos materiales – Requisitos formales – Plazo preclusivo – Disposiciones nacionales que excluyen el derecho a deducir en caso de incumplimiento de la mayoría de los requisitos formales – Fraude fiscal”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El origen del litigio examinado trae causa de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 167, 168, 178 a 181, 244 y 250 de la Directiva 2006/112/CE, al hilo del procedimiento penal contra el Sr. Giuseppe Astone (representante legal de la Società Del Ferro Srl), por el incumplimiento de su obligación de presentar la declaración del IVA del ejercicio 2010.

Ahora bien, en realidad, las dos cuestiones prejudiciales planteadas ante el Tribunal de Justicia no se basan exclusivamente en dicha omisión, sino antes bien en el incumplimiento de múltiples deberes formales que incumben al acusado, como sujeto pasivo del IVA, y que se reputan esenciales para el buen funcionamiento y aplicación de este tributo. Todas estas obligaciones formales se recogen tanto en el ordenamiento tributario italiano como en el Derecho de la Unión Europea y son explicitadas por el Tribunal de Justicia en la parte preliminar de su Sentencia.

En concreto, el Sr. Astone omitió la presentación de su declaración del IVA relativa a 2010 y a otros ejercicios posteriores, eludiendo el pago de las cuotas tributarias correspondientes. Además, no cumplió el deber de llevanza de la contabilidad, ni otros deberes registrales a que estaba obligado, en el contexto del IVA, como representante legal de la citada sociedad, dejando de anotar, asimismo, tanto las facturas emitidas como las recibidas de otras empresas, que sí había abonado.

Precisamente este último aspecto es el que el Sr. Astone pretende hacer valer a los efectos de reclamar el derecho a deducir el IVA soportado. En el seno del proceso penal, el acusado ha presentado facturas emitidas por terceras empresas a Del Ferro durante 2010, que fueron pagadas (IVA incluido), pese a no ser anotadas en los libros contables de dicha sociedad. Partiendo de estas facturas, se calculó un IVA deducible que el Sr. Astone reclama tener derecho a deducir, lo que unido a un crédito fiscal previo a su favor, conllevaría que el importe total eludido no superara los 30.000 euros contemplados en la normativa italiana como infracción punible. Con apoyo en tal razonamiento, el Sr. Astone solicita su absolución, pretensión que respalda la Fiscalía.

El órgano judicial estima que, de acuerdo con el Derecho positivo italiano, el derecho a deducir el IVA queda supeditado al cumplimiento de las pertinentes obligaciones formales, de lo que cabría inferir que la falta del deber

de anotación de las facturas invocadas haría perder al sujeto pasivo dicho derecho. Igualmente, tal derecho a deducir se acota temporalmente por parte de la normativa aplicable (europea y nacional), todo lo cual motiva que eleve ante el Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Se oponen las disposiciones de la Directiva [IVA], tal como han sido interpretadas por la jurisprudencia de la Unión citada [en los motivos de la resolución de remisión], a la existencia de normas nacionales de los Estados miembros -como las reproducidas [en la resolución de remisión] y en vigor en Italia (artículo 19 del Decreto nº 633)- que excluyen, también desde el punto de vista penal, [que el contribuyente pueda] ejercitar el derecho a deducción si no se han presentado las declaraciones del IVA y, en particular, la declaración relativa al segundo ejercicio posterior a aquel en que ha nacido el derecho a deducción?
2. ¿Se oponen las disposiciones de la Directiva [IVA], tal como han sido interpretadas por la jurisprudencia de la Unión citada [en los motivos de la resolución de remisión], a la existencia de normas nacionales de los Estados miembros -como las reproducidas [en la resolución de remisión] y en vigor en Italia (artículos 25 y 39 del Decreto nº 633)- que excluyen la posibilidad de tener en cuenta, desde el punto de vista penal, a efectos de la deducción del IVA, facturas recibidas que el contribuyente no haya registrado en modo alguno?"

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Dos son los temas de análisis que encierra el presente asunto. De una parte, se plantea si el establecimiento en el Derecho nacional de un Estado miembro de un plazo de caducidad de dos años, transcurrido el cual se perdería el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado, resulta o no contrario a las previsiones de la Directiva IVA en cuestión. Y, de otra parte, se pregunta si la denegación, prevista asimismo en el ordenamiento interno, del derecho a tal deducción en el caso de que se hayan incumplido la mayoría de las obligaciones formales por parte del contribuyente, es o no compatible con la citada Directiva europea.

La existencia de jurisprudencia previa sobre la materia y, a nuestro juicio, el hecho de que estas cuestiones no revistan una gran complejidad técnica, explican que el Tribunal de Luxemburgo juzgue el caso prescindiendo de las Conclusiones de la Abogado general. No obstante, como destacaremos más adelante, esta Sentencia inicia en cierto sentido una nueva línea jurisprudencial, que matiza la observada hasta la fecha y abre un nuevo escenario, cuya consolidación o no dependerá de los futuros pronunciamientos del Tribunal en esta órbita.

Ciñéndonos a la primera de las cuestiones formuladas, cabe apreciar que el acusado únicamente invocó el derecho a deducir el IVA soportado con ocasión del procedimiento penal que se sustancia ante el órgano jurisdiccional remitente, desconociendo de este modo el mandato del ordenamiento italiano según el cual dicho derecho ha de ejercitarse, como máximo, en la declaración del segundo año siguiente a aquel en el que se originó el derecho.

Como acertadamente señala el Alto Tribunal, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin limitación temporal alguna sería contraria al principio de seguridad jurídica. Partiendo de esta premisa, el Tribunal de Justicia razona (con apoyo en su propia doctrina jurisprudencial: Sentencias de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, y de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11) que no vulnera el régimen establecido en la Directiva IVA, la previsión por parte de un Estado miembro de un plazo de caducidad cuya terminación penaliza al contribuyente no diligente -que haya omitido la solicitud de deducción del IVA soportado-, con la pérdida del derecho a deducir,

siempre y cuando dicho plazo de dos años se aplique igualmente a los derechos análogos en materia tributaria basados tanto en el Derecho interno como en el Derecho de la UE (principio de equivalencia), y no convierta en imposible o excesivamente difícil el ejercicio práctico de dicho derecho (principio de efectividad).

Si bien la comprobación del cumplimiento de estas dos condiciones compete al juez nacional, el Tribunal de Justicia se inclina por considerar que tales principios resultan respetados en la hipótesis de que, transcurrido el plazo preclusivo indicado sin solicitud de deducción por parte del sujeto pasivo, el ordenamiento interno prive de tal derecho al sujeto en cuestión. Así lo declaró ya el Tribunal, por lo que al principio de equivalencia concierne, al hilo del Asunto *Ecotrade*, ya citado, en el que el plazo previsto era también de dos años. En similares términos, el Tribunal apunta que la previsión de un plazo de esta naturaleza y duración no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, en la medida en que los artículos 167 y 179, párrafo primero de la propia Directiva IVA, permiten a los Estados miembros exigir a los sujetos pasivos que ejerzan su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho.

Resuelta en estos términos la primera cuestión prejudicial, el Tribunal aborda el examen de la segunda, relativa a si la denegación por parte de un Estado miembro del derecho a deducir el IVA cuando el sujeto pasivo ha incumplido la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho, se alinea o no con lo dispuesto en la mencionada Directiva.

Como es sabido, el derecho a deducir del IVA repercutido el IVA soportado en la adquisición de bienes y recepción de servicios, se reputa un principio fundamental del sistema común del IVA, consagrado por la legislación de la UE y orientado a asegurar la neutralidad del gravamen respecto a los sujetos pasivos del impuesto. Buena prueba de su relevancia, según reiterada jurisprudencia⁵ del propio Tribunal, es la exigencia de que tal derecho a la deducción del IVA soportado se conceda, si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido algunos deberes formales. No obstante, esta regla general de actuación resulta excepcionada en la hipótesis de que el incumplimiento de los requisitos formales tuviera como resultado impedir la aportación de la prueba cierta del cumplimiento de los requisitos materiales.

En esta dirección, el Tribunal europeo ha declarado asimismo que los contribuyentes no pueden utilizar las normas del Derecho de la UE de modo fraudulento o abusivo, en el bien entendido de que la lucha contra el fraude y la evasión fiscal constituye un objetivo promovido por la Directiva IVA. De este planteamiento cabe inferir que las autoridades tributarias y los órganos judiciales nacionales pueden denegar el derecho a la deducción cuando se demuestre objetivamente que el sujeto pasivo invoca tal derecho de forma fraudulenta o abusiva, como ocurre en los supuestos de fraude fiscal.

Si bien tal comprobación objetiva es competencia de las autoridades nacionales, el Tribunal de Justicia considera acreditado que en el caso de autos el sujeto pasivo no sólo no presentó la declaración debida del IVA, ni pagó el impuesto, sino que también ignoró sus deberes de índole contable y registral respecto de la sociedad a la que representaba. Por consiguiente, aun suponiendo que estos incumplimientos graves no impidan probar la concurrencia de los requisitos materiales que dan derecho a deducir el IVA soportado, resulta innegable que la omisión del cumplimiento de sus obligaciones formales integra ya una conducta constitutiva de fraude fiscal, cual es evitar el pago del impuesto. De ello se deriva la legitimidad de los Estados miembros, desde la óptica del

5 SSTJUE de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, apartado 62; y, de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, apartado 58.

Derecho de la UE -esto es, sin quiebra alguna del principio de neutralidad fiscal-, para denegar el citado derecho a deducir en casos como el comentado; y más aún, como indica el Tribunal de Justicia, si tales incumplimientos han sido reiterados y constantes a lo largo de varios ejercicios fiscales.

Huelga subrayar que esta última afirmación constituye un hito jurisprudencial, que contrasta con la férrea defensa del derecho a deducir, cumpliéndose los requisitos materiales exigidos, que tradicionalmente ha propugnado el TJUE con base en el citado principio de neutralidad fiscal. Nos hallamos, por primera vez, ante un caso en el que el incumplimiento generalizado de requisitos de forma es susceptible de ser considerado como “materialmente relevante”. Y ello porque, de forma novedosa, el Tribunal de Justicia posibilita a los Estados miembros la denegación del derecho a la deducción del IVA ante el incumplimiento masivo de obligaciones formales, constitutivo de fraude fiscal.

3. Fallo

Conforme a lo sostenido, el Tribunal de Justicia declara que: “1) Los artículos 167, 168, 178, el artículo 179, párrafo primero, y los artículos 180 y 182 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en el litigio principal, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, lo que incumbe comprobar al Tribunal remitente.

1. Los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la Administración Tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando se ha acreditado que este incumplió fraudulentamente, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho”.

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 28 de julio de 2016

Asunto: C-543/14.

Partes: *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros, Jimmy Tessens y otros, Orde van Vlaamse Balies, Ordre des avocats du barreau d'Arlon y otros y Conseil des ministres.*

Síntesis:

“IVA – Directiva 2006/112/CE – Validez e interpretación de la Directiva – Servicios prestados por los abogados – Sujeción al IVA – Derecho a la tutela judicial efectiva – Igualdad de armas – Asistencia jurídica gratuita”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente pronunciamiento encuentra su génesis en la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 2006/112/CE. Tal petición se suscita a raíz de los recursos de anulación presentados⁶ ante el Tribunal Constitucional belga respecto al artículo 60 de la Ley de 30 de julio de 2013, a través de la cual se suprimió (con efectos desde el 1 de enero de 2014) la exención del IVA sobre los servicios prestados por los abogados, que Bélgica había mantenido con apoyo en la Disposición transitoria del artículo 371 de la citada Directiva.

Ante la aplicación a estos servicios del tipo de gravamen del 21%, se plantean dudas acerca de si esta sujeción y el incremento del coste de tales servicios que la misma comporta, son compatibles con el derecho a la tutela judicial efectiva y, en concreto, con el derecho a contar con asistencia letrada. Adicionalmente, surge el interrogante de si tal sujeción respeta el principio de igualdad de armas, pues resulta evidente que el aumento del coste sólo afecta a los administrados que no son sujetos pasivos del IVA y que tampoco tienen derecho a la asistencia jurídica gratuita; en comparación con aquellos ciudadanos que, al tener la condición de sujetos pasivos del IVA, sí pueden deducir el IVA soportado por estos servicios.

A la vista de las dudas generadas al respecto, el Tribunal Constitucional belga decide suspender el procedimiento y elevar al Tribunal europeo cuatro cuestiones prejudiciales, la primera de las cuales versa sobre los aspectos señalados en el párrafo anterior, mientras que las cuestiones segunda a cuarta se formulan para el caso de que el Tribunal de Justicia respondiera negativamente a la primera cuestión.

Se reproduce a continuación la primera cuestión prejudicial, que constituye el centro nuclear del pronunciamiento comentado: “1. a) Al someter al IVA las prestaciones de servicios realizadas por los abogados, sin tener en cuenta, desde el punto de vista del derecho a la asistencia de un abogado y del principio de igualdad de armas, si el justiciable que no disfruta de asistencia jurídica gratuita es o no sujeto pasivo del IVA, ¿es compatible la Directiva 2006/112 con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, puesto en relación con el artículo 14 del PIDCP y con el artículo 6 del CEDH, en la medida en que ese artículo reconoce que toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente y a hacerse aconsejar, defender y representar y que

⁶ Tales recursos de anulación fueron instados por Colegios de Abogados belgas, Asociaciones de derechos humanos y particulares.

quienes no dispongan de recursos suficientes tienen derecho a recibir asistencia jurídica gratuita siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia?

- b) Por estas mismas razones, ¿es compatible la Directiva 2006/112 con el artículo 9, apartados 4 y 5, del Convenio de Aarhus, en la medida en que estas disposiciones recogen el derecho de acceso a la justicia sin que el coste de los procedimientos pueda ser prohibitivo, mediante el “establecimiento de mecanismos de asistencia apropiados encaminados a eliminar o reducir los obstáculos financieros o de otro tipo que obstaculicen el acceso a la justicia”?
- c) ¿Pueden incluirse los servicios que prestan los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita entre los servicios a los que se refiere el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, que están directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, o pueden quedar exentos en virtud de otra disposición de la Directiva? (...)."

2. Fundamentos de Derecho y comentario

La primera idea a destacar radica en que el *iter argumental* del Tribunal se proyecta exclusivamente sobre la primera cuestión prejudicial, a la que se responde de manera afirmativa en sus diversos extremos, lo que hace innecesario entrar en el análisis de las restantes cuestiones planteadas.

Mediante la primera cuestión prejudicial, letra a), el órgano remitente solicita al Tribunal de Luxemburgo que examine la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de igualdad de armas proclamados en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Por lo que respecta al derecho a la tutela judicial efectiva, el Alto Tribunal comienza matizando que el citado artículo 47 no garantiza, sin embargo, el derecho a que los servicios prestados por los abogados estén exentos del IVA. Antes al contrario, de la jurisprudencia del propio Tribunal se deduce que la tributación de los gastos procesales únicamente puede cuestionarse, desde la óptica del derecho a la tutela judicial efectiva, cuando tales gastos representen un obstáculo insalvable, o bien hagan imposible o muy difícil en la práctica el ejercicio de los derechos reconocidos por la normativa europea.

Nótese que en esta letra a) de la primera cuestión prejudicial, los afectados son los justiciables, destinatarios de los servicios jurídicos, que carecen de asistencia jurídica gratuita, y en relación con los cuales el aumento de los gastos procesales es más patente. Así lo pone de relieve el Gobierno belga, al referirse a la posible repercusión económica del IVA, por parte de los abogados, en sus honorarios. Discrepa de esta conclusión el Tribunal de Justicia, que además cuestiona por incierto el importe del eventual aumento de tales honorarios, al existir en Bélgica un sistema de libre negociación de los honorarios y ser posible que éstos tomen en consideración la situación económica de sus clientes a la hora de establecer sus emolumentos. De ahí que el Tribunal afirme la imposibilidad de aceptar la existencia de una relación directa entre la sujeción al IVA de estos servicios y el correlativo incremento del precio de los mismos.

Atendidas estas consideraciones, el Tribunal de Justicia estima que la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, ni constituye un obstáculo insuperable ni imposibilita o hace excesivamente difícil el ejercicio práctico de los derechos proclamados por la legislación de la UE, puesto que el importe del IVA controvertido en el

litigio principal dista mucho de constituir la parte más importante de los gastos procesales ocasionados. De ello se sigue que aunque dicha sujeción pueda implicar eventualmente un aumento de dichos gastos, tal incremento no invalida la citada sujeción al IVA, desde el prisma del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Al hilo de la letra a) de esta primera cuestión prejudicial, se pregunta asimismo sobre la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, desde la perspectiva del principio de igualdad de armas, por cuanto el deber de soportar el IVA sin posibilidad de deducción alguna coloca en una situación desventajosa a los justiciables que no son sujetos pasivos del IVA, respecto de los que sí ostentan dicha condición.

Tras recordar el significado de este principio, corolario del concepto de proceso justo y cuya finalidad es asegurar el equilibrio entre las partes de un proceso judicial, garantizando la igualdad de sus derechos y obligaciones en lo referente a las normas que rigen la práctica de la prueba y el debate contradictorio ante el juez, el Tribunal de Justicia clarifica que dicho principio no comporta la necesaria equiparación de las partes en cuanto a los gastos procesales. Y ello porque, a juicio del Tribunal, si bien es obvio que siendo los honorarios idénticos, la sujeción y derecho a la deducción del IVA comporta una ventaja respecto a los sujetos pasivos del impuesto, en comparación con los que no lo sean, esta ventaja pecuniaria no afecta al equilibrio procesal entre las partes. O lo que es igual, no sitúa a los justiciables que no sean sujetos pasivos del IVA en clara desventaja, en lo que al derecho a un proceso justo se refiere, en relación con los que sí lo son.

Compartiendo en esencia la conclusión alcanzada por el Tribunal, la explicación subsiguiente no deja de ser, empero, cuestionable. Vuelve el Tribunal a traer a colación el tema de los honorarios y, sobre la base de las consideraciones de la Comisión, afirma que el hecho de que una de las partes pueda abonar honorarios más elevados que la parte contraria no conlleva, necesariamente, que cuente con mejor representación jurídica, especialmente en el ámbito belga, en el que rige un sistema de libre negociación de los honorarios de abogado.

Sea como fuere, lo cierto es que, a juicio del Tribunal de Justicia, la virtualidad del principio de igualdad de armas no se proyecta sobre la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, motivo por el cual se refrenda la validez de los indicados preceptos de la Directiva.

Por último, haciendo abstracción de otros aspectos que encierran menor relevancia, se plantea al TJUE si el artículo 132, apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112, o alguna otra disposición de esta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que los servicios prestados por los abogados a los justiciables que gozan de asistencia jurídica gratuita, en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita como el que nos ocupa, están (sujetos pero) exentos de IVA.

Responde el Tribunal en sentido negativo, pues, al amparo de su jurisprudencia, un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la mera apreciación del carácter de dichos servicios, sin tener en cuenta los objetivos que persiguen en general tales entidades. Trasladando esta reflexión al ámbito en el que nos encontramos, no puede considerarse, según el Tribunal, que a la vista de sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social, los abogados y los procuradores tengan, en general, un carácter social.

La citada jurisprudencia se aplica de este modo, *mutatis mutandis*, a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112, exigiéndose el carácter social en el prestador del servicio. Tal característica

no concurre en la categoría profesional de los abogados, por cuanto no todos prestan servicios en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sino sólo los que voluntariamente lo desean; siendo los servicios prestados en tal régimen un objetivo más de entre los de la profesión de abogado.

A nuestro parecer, el criterio sostenido por el TJUE resulta acertado en lo que respecta al fondo del asunto. La propia normativa española constituye un reflejo de la solución adoptada por el Tribunal de Luxemburgo, no discutiéndose tampoco en el terreno práctico la sujeción y no exención de los servicios prestados por los abogados (a excepción de los de asistencia jurídica gratuita, que la Dirección General de Tributos considera no sujetos). Los razonamientos del Tribunal europeo coinciden igualmente con la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional⁷, en lo que al derecho a la tutela judicial efectiva concierne, por lo que cabe reseñar la identidad de criterio y sintonía, siempre deseable desde el punto de vista de los contribuyentes, que en la interpretación de esta materia tan relevante se mantiene al más alto nivel judicial.

3. Fallo

De acuerdo con todo ello, el Tribunal de Justicia declara: “1. El examen de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de igualdad de armas garantizados en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de esas disposiciones en tanto en cuanto éstas someten al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por los abogados a los justiciables que no disponen de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia nacional gratuita.

- 2) El artículo 9, apartados 4 y 5, del Convenio sobre el acceso a la información, la participación del público en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en materia de medio ambiente, firmado en Aarhus el 25 de junio de 1998, no puede invocarse a efectos de la apreciación de la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.
- 3) El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los servicios prestados por los abogados a los justiciables que disfrutan de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, como el que es objeto del litigio principal, no están exentos del IVA”.

⁷ Véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional 20/2012, 79/2012 y 190/2012, así como la más reciente Sentencia 140/2016, en la que se esgrimió idéntica argumentación a la del TJUE, pese a que el fallo tuvo un signo distinto, al constatar el TC la violación del derecho a la tutela judicial efectiva y declarar, en consecuencia, la inconstitucionalidad de la norma.

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 15 de septiembre de 2016

Asunto: C-516/14.

Partes: *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, S.A., y Autoridade Tributária e Aduaneira.*

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 178, letra a) – Derecho a deducción – Condiciones de ejercicio – Artículo 226, puntos 6 y 7 – Datos que deben constar obligatoriamente en la factura – Alcance y naturaleza de los servicios prestados – Fecha en la que se ha efectuado la prestación de servicios”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en este caso, la interpretación del artículo 178, letra a), y del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112/CE. La controversia se suscita entre la empresa Barlis, domiciliada en Portugal y dedicada a la explotación de establecimientos hoteleros y de restauración, y la Administración Tributaria y Aduanera portuguesa, ante la negativa de esta última a admitir la deducción del IVA soportado por Barlis como consecuencia de los servicios jurídicos prestados por un despacho de abogados.

Descendiendo a los hechos, tras la denegación por parte de las autoridades tributarias de dicho derecho a deducir, basándose en que las facturas expedidas por la firma de abogados incumplen los requisitos formales previstos en la legislación nacional, Barlis aportó documentación adicional en la que se describía de forma más detallada los servicios jurídicos prestados. Esta actuación fue rechazada por la Administración Tributaria portuguesa, al entender que el incumplimiento de un requisito legal de índole formal no puede subsanarse mediante la presentación de anexos en los que consten los datos omitidos, pues tales documentos no son equivalentes a las facturas y no cumplen, por tal razón, las condiciones legales requeridas en la normativa interna.

Barlis interpuso entonces la oportuna reclamación, que fue desestimada, ante lo cual solicitó la constitución de un Tribunal arbitral de juez único. Partiendo de la necesidad de que la normativa nacional debe respetar, en este concreto asunto, lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112 y, dubitativo respecto a la correcta interpretación de que es acreedor dicho precepto, el Tribunal Arbitral Tributario elevó la siguiente cuestión prejudicial al Tribunal europeo: “¿Permite la correcta interpretación del artículo 226, punto 6, de la Directiva [2006/112] considerar insuficiente el contenido de unas facturas en las que se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha” o simplemente “servicios jurídicos prestados hasta la fecha”, aunque [la Administración Tributaria y Aduanera] pueda, fundándose en el principio de colaboración, obtener la información complementaria que considere necesaria para confirmar la existencia y las características detalladas de las operaciones?”.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Precisa el Tribunal de Justicia que su misión de interpretar y arrojar luz sobre la significación del Derecho de la UE, se extiende a cuantas disposiciones de la normativa europea sean necesarias, con la finalidad de que los órganos judiciales internos puedan resolver los litigios de los que conocen. De acuerdo con ello, el TJUE amplía su análisis, circunscrito en un principio al artículo 226, punto 6 de la Directiva 2006/112, por ser el mencionado expresamente en la cuestión prejudicial, al punto 7 del citado precepto y al artículo 178, letra a) de la misma Directiva.

En este orden de ideas, el Tribunal distingue dos partes en la formulación de la cuestión prejudicial, que en su opinión deben tratarse de forma separada. La primera de ellas versa sobre si unas facturas en las que tan sólo se mencionan unos “servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha” o de unos “servicios jurídicos prestados hasta la fecha”, cumplen los requisitos exigidos en los puntos 6 y 7 del artículo 226 de la Directiva antedicha.

En efecto, a fin de posibilitar a las autoridades tributarias la verificación tanto del pago del impuesto como de la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA, el artículo 226, punto 6 de la Directiva requiere que la factura mencione el alcance y la naturaleza de los servicios prestados, sin que sea imprescindible una descripción pormenorizada de los servicios prestados. Con idéntico propósito, mediante el punto 7 del mismo artículo se exige que en la factura figure la fecha en la que se ha efectuado o concluido la prestación de servicios. Esta información deviene importante, pues la fecha de prestación de servicios permite controlar cuándo se produce el devengo del impuesto, determinando consiguientemente cuáles son las normas tributarias aplicables a dicha operación.

En este punto, la factura en la que únicamente consta la mención “servicios jurídicos prestados hasta la fecha”, sin concretar la fecha de inicio del periodo al que se refiere, no cumple los requisitos establecidos en el artículo 226, punto 7 de la Directiva, al no permitir la determinación de cuál es el periodo abarcado por las liquidaciones de que se trata. Con todo, el Alto Tribunal recuerda que la competencia para comprobar este cumplimiento corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que deberá tomar en consideración, asimismo, los documentos anexos presentados por Barlis a estos efectos.

La segunda parte de la cuestión prejudicial se polariza en torno a los efectos sobre el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, derivados del incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112. El Tribunal remitente solicita que se aclare si el artículo 178, letra a) de la Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la Administración Tributaria pueda negar el derecho a deducir el IVA, alegando únicamente que el sujeto pasivo posee una factura que no respeta las condiciones del artículo 226, puntos 6 y 7 de la Directiva en cuestión, y ello aunque las referidas autoridades tributarias dispongan de toda la información necesaria para comprobar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de este derecho.

En este contexto, el Tribunal de Justicia vuelve a recordar ideas fundamentales, reiteradas en su doctrina jurisprudencial y conocidas por la generalidad de los operadores jurídicos. En primer lugar, se insiste en que el derecho a deducir el IVA soportado se erige en principio nuclear del sistema común del IVA previsto en la normativa europea, lo que lo convierte en un principio de rigurosa observancia que, en principio, no puede limitarse.

Aprovecha el Tribunal para repasar sucintamente los requisitos materiales y formales que, conforme al Derecho de la UE, deben concurrir para que nazca el citado derecho a deducir. En este punto cabe resaltar que, según el artículo 178, letra a) de la Directiva, dicho derecho no existirá si no se está en posesión de una factura expedida de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 226 de dicha Directiva.

No es menos cierto, sin embargo, que existe una jurisprudencia consolidada (ya citada al hilo del comentario sobre la Sentencia recaída en el Asunto *Giuseppe Astone*, en páginas anteriores), en virtud de la cual el Tribunal mantiene que el principio fundamental de neutralidad del IVA impide que se pueda denegar la deducción del IVA en los casos en los que se cumplan los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales. De conformidad con este planteamiento, resulta evidente que la Hacienda Pública no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose exclusivamente en que una factura incumple los requisitos exigidos, cuando, por otro lado, dispone de toda la información necesaria para verificar que sí están presentes los requisitos materiales para ejercitar tal derecho.

Es más, según confirma el artículo 219 de la Directiva, el examen que debe llevar a cabo la Administración Tributaria no debe limitarse únicamente a la factura de que se trate, sino que ha de tener en cuenta toda la información aportada, en su caso, por el sujeto pasivo, esto es, tanto las facturas controvertidas en el presente asunto, cuanto los documentos anexos presentados *a posteriori* por la empresa.

Ahora bien, las consideraciones anteriores no empecen para que los Estados miembros puedan prever y aplicar sanciones tributarias aparejadas al incumplimiento de los requisitos formales exigidos para ejercer el derecho a deducir el IVA, en el bien entendido de que esta competencia en nada contraviene lo dispuesto en el Derecho de la UE.

Recapitulando, el Tribunal de Justicia refuerza de este modo su doctrina preexistente sobre la interpretación de las disposiciones relativas al derecho a deducir el IVA soportado, ocupándose en este asunto de clarificar aspectos nuevos de esta temática, todo lo cual no hace sino consolidar esta línea jurisprudencial, en beneficio, esta vez, de los sujetos pasivos del impuesto frente a la Administración Tributaria.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara: “El artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe interpretarse en el sentido de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha”, como las del asunto principal, no cumplen, *a priori*, los requisitos exigidos en el punto 6 de dicho artículo, y de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados hasta la fecha” no cumplen, *a priori*, los requisitos exigidos en el punto 6 ni los exigidos en el punto 7 del mismo artículo, extremos que, no obstante, deberá verificar el órgano jurisdiccional remitente.

El artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias nacionales puedan negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la antedicha Directiva, aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho”.

Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

Felipe Alonso Murillo. El nuevo recurso de casación contencioso-administrativo en materia tributaria. Monografía AEDAF, 2017.

El pasado 22 de julio de 2016 entró en vigor la reforma de la casación contencioso-administrativa que abre la casación a materias tributarias que antes la tenían cerrada, pero que supedita la admisión del recurso a la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. Esta mutación de la clave de acceso a la casación tributaria, de la cuantía del litigio al interés casacional del recurso, ha supuesto una acusada potenciación del *ius constitutionis* sobre el *ius litigatoris*, que merece ser objeto de un cuidado y riguroso estudio, como el que realiza el autor de esta obra, quien a su condición de Profesor Titular, acreditado como Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, une la de Letrado del Tribunal Supremo, adscrito a la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con una larga trayectoria ya en esta última dedicación profesional.

Esaú Alarcón García. La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero. Colección AEDAF, Francis Lefebvre, 2016.

Un estudio de las deficiencias técnicas de la obligación de información de bienes y derechos en el extranjero del año 2012, vista desde una perspectiva constitucional, comunitaria e internacional, en donde también se proponen una serie de medidas legislativas para su adecuación a un marco jurídico que sea respetuoso con los derechos del contribuyente.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.000 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

Francisco José Gallo Masero

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

José Francisco Alfonso Palop

Vocal Apoyo a Estudio e Investigación:

Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones Territoriales

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín
Teléfono: +34 91 563 01 11
Fax: +34 91 532 37 94
sedemadrid@aedaf.es
Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.
28006 Madrid

Aragón

Victor Sebastián Lasasa
Teléfono: +34 976 23 50 34
victorm@vsebastian.com
Pº Independencia, 32 - 3º Izda.
50004 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó
Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela
Teléfono: +34 94 424 72 57
pablmartin@martinabogados.com
C/ Gran Vía, 38 - 5º
48009 Bilbao

Asturias y León

José Jesús Pérez Álvarez
Teléfono: +34 985 24 42 04
jperez@telenti.com
C/ San Francisco, 21 - 1º
33003 Oviedo

Valencia-Castellón

Francisco Serantes Peña
Teléfono: +34 96 323 76 00
serantes@icav.es
Psje. Doctor Serra, 33 - 2º - 1º
46004 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís
Teléfono: +34 952 60 17 57
Fax: +34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local 29016
Málaga

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa
Teléfono: +34 954 22 29 24
joseangel@tuasesor.eu
C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º
41018 Sevilla

Canarias

Estrella Martín Domínguez
Teléfono: +34 928 36 84 70
Fax: +34 928 36 41 71
canarias@aedaf.es
Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria

Galicia

Atilano Vázquez Martínez
Teléfono: +34 981 29 05 00
coema@coema.es
C/ San Andrés, 143 - Esc. 2 - 1º
15003 A Coruña

Alicante y Albacete

Rogelio García García
Teléfono: +34 965 98 65 22
Fax: +34 965 98 43 25
alicante@aedaf.es;
colegio_cv_alc@icjce.es
Pintor Cabrera, 22 - 5ºA
03003 Alicante

Navarra

Isabel Guembe Elizalde
Teléfono: +34 948 29 26 83
isabel@lagunco.com
C/ Multiva Baja, 8 - bajo
31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda
Teléfono: +34 647 70 67 11
carmencanoc@icamur.org
C/ Los Lirios, 12
30506 Altorreal-Molina del Segura

La Rioja

Pablo Arrieta Villareal
Teléfono: +34 941 24 48 99
pablo@arrietaasesores.es
C/ Miguel Villanueva, 8 - 2ºE
26001 Logroño

Baleares

Luis Llorens Morillo
Teléfono: +34 971 46 32 23
luis@llopasesores.com
Avda. Alejandro Roselló, 40-7º-1ºA
07002 Palma de Mallorca

Cantabria

Antonio Relea Sarabia
Teléfono: +34 942 36 21 24
releaa@hotmail.com
Psje. de Peña, 2 - 2º
39008 Santander

Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas.

Revisión de los originales:

1. Una vez recibidos los originales, el Gabinete de Estudios procederá a un primer análisis del texto. De no ser aceptado, se comunicará inmediatamente a los remitentes, indicando las causas de su rechazo.
2. En caso contrario, si el Gabinete de Estudios entendiera que puede ser apto para su publicación en Revista Técnica Tributaria, se procederá a borrar los datos identificativos del autor o autores y se remitirá a evaluadores externos para un análisis ciego del manuscrito. Del resultado de este análisis se dará cuenta motivada al autor o autores, pudiendo, si así se estima oportuno, realizar observaciones al texto original para su posible adaptación.
3. El plazo para comunicar al autor o autores la decisión adoptada no superará los tres meses desde su recepción en la cuenta de correo electrónico indicada más arriba.

