

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Salamanca 20 de noviembre de 2014



La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Es sabido que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado una sentencia, en un recurso por incumplimiento, afectante al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que declara, en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, que el Reino de España ha vulnerado estas disposiciones *“al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste”*.

No es la primera vez que el TJUE declara el incumplimiento del ordenamiento comunitario por parte de las normas tributarias españolas, pero en esta sentencia se detectan, por parte de quienes se han ocupado de su examen, dudas en muchos aspectos respecto de los que se han pronunciado soluciones y consejos a los contribuyentes que carecen de la fundamentación necesaria sobre los que expondremos nuestro parecer.

Además, el interés del tema se proyecta en dos planos diferentes. En primer lugar, en la vertiente comunitaria, donde estamos asistiendo a una respuesta, tanto en el orden civil como en el fiscal, a muchos de los problemas que han venido suscitando las sucesiones transfronterizas, pues, como ha reconocido la Comisión, *“a día de hoy, ocho millones de ciudadanos europeos residen fuera de las fronteras de su país de nacimiento; además, existen dos millones y medio de inmuebles que son propiedad de ciudadanos que viven en países diferentes y cada año los notarios europeos autorizan 450.000 herencias transfronterizas, por valor de unos 123.000 millones de euros”*.

Por otra parte, en el plano interno la sentencia nos remite a la modificación que se ha producido en la LISD por medio de la Disp. Final 3ª de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre,

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Y también a la previsión contenida en el Anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria que, en su artículo 31, introduce un nuevo artículo 219, bis, para regular la *"Revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea"*.

A la vista de todo ello, es obvio que no tenemos la pretensión de dar respuesta a todas las preguntas que se pueden suscitar en tantos y tan diversos ámbitos, pero sí asumimos el objetivo de ofrecer un resumen razonado y general del contenido y efectos de la sentencia citada.

2. Los problemas del impuesto sucesorio en la Unión Europea

A nuestro juicio, no es fácil entender plenamente el porqué de la sentencia que vamos a examinar sin hacer un breve recorrido sobre el contexto en el que se produce, pues va a incidir en una materia sobre la que pesa, desde varios años atrás, una especial sensibilidad: las sucesiones transfronterizas.

Aunque solo de forma esquemática, vamos a repasar este marco jurídico para constatar que la sentencia no puede desvincularse del mismo y que, es más, sin él, no son comprensibles algunos de sus argumentos ya que podría haber ofrecido un mayor detalle en sus razonamientos.

2.1. Aspectos civiles de las sucesiones transfronterizas

Dado que solo pretendemos trazar un marco de referencia de la sentencia, y que las disposiciones que se han aprobado en la vertiente civil retrasan su entrada en vigor en varios años, solamente indicaremos que la Unión Europea aprobó un Reglamento que regula la ley aplicable a las sucesiones transfronterizas, creando además un instrumento ad hoc: el Certificado Sucesorio Europeo.

El Reglamento, que no trata de los problemas tributarios, se ocupa de la competencia jurisdiccional, de la ley aplicable, del reconocimiento y la ejecución de las resoluciones y de los actos auténticos en materia de sucesiones, fijando un solo fuero aplicable a una herencia transfronteriza, a la que, normalmente y en su ausencia, se aplicarían distintas normativas nacionales, de contenidos divergentes.

2.2. Los aspectos fiscales de las sucesiones transfronterizas

En el ámbito comunitario, y en la vertiente fiscal de las sucesiones y donaciones, son dos las cuestiones que vienen preocupando a la Comisión: la doble imposición que pueden sufrir los ciudadanos de la UE que heredan propiedades en el extranjero, dado que suelen tener que tributar en más de un Estado miembro por la misma herencia; y la discriminación que padecen estas sucesiones o donaciones al verse gravadas en mayor medida las herencias extranjeras que las nacionales.

Ambas realidades han sido abordadas por la Comisión el 15 de diciembre de 2011 mediante un paquete global sobre la fiscalidad de las sucesiones (una Comunicación, una Recomendación -de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (2011/856/UE) Diario Oficial de la Unión

Europea (20.12.2011)- y un documento de trabajo) que entiende posible conseguir ventajas reales para cientos de miles de personas en toda Europa mediante la introducción de pequeños cambios en las normas de los Estados miembros para hacerlas más coherentes entre sí. Ello sin necesidad de recorrer el penoso camino de la armonización o aproximación de las legislaciones nacionales, pues, aunque nos referimos a un impuesto que puede ser muy gravoso para los contribuyentes, la recaudación que representa para los Estados es un porcentaje muy pequeño de sus ingresos fiscales totales: menos del 0,5 %, y menos aún si tenemos en cuenta que las modificaciones solo afectarían a los casos transfronterizos. Es decir, la estabilidad financiera no podría decirse que estuviera comprometida.

En concreto, el panorama que detecta la Comisión en el examen de las legislaciones de los Estados aparece bastante caótico pues hay Estados que han suprimido este impuesto; en los que se mantiene, en unos casos pervive como un impuesto independiente mientras que, en otros, tributa en la imposición sobre la renta; en algunas modalidades se sujeta a gravamen la adquisición de una parte o toda la herencia, mientras que en otras se grava el capital relicto; en unos casos se fija como punto de conexión la residencia, el domicilio o la nacionalidad de la persona fallecida o, también, del causahabiente o del legatario, y la mayoría de los Estados exigen el impuesto a los activos ubicados en su territorio; siendo además que son muy escasos los Convenios de doble imposición relacionados con este tributo.

A los efectos que ahora nos interesan, la Comunicación -Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE (Bruselas, 15.12.2011 COM(2011) 864 final)- adjuntaba un documento de trabajo -Bruselas, 15.12.2011 SEC (2011) 1488 final- de sus servicios examinando la jurisprudencia existente referida a una imposición no discriminatoria de las herencias a la luz de las libertades fundamentales, advirtiendo que, *“en su papel de guardiana de los Tratados, tomará las medidas que juzgue necesarias a fin de combatir los aspectos discriminatorios de las normas de imposición de las herencias vigentes en los Estados miembros”*.

En el citado documento de trabajo se da noticia de las siguientes sentencias en las que el TJUE consideró que leyes fiscales sobre sucesiones y donaciones de los Estados miembros eran incompatibles con el Derecho de la UE:

- Caso Barbier C-364/01 (un Estado miembro no puede aplicar un impuesto sobre sucesiones que permita cierta deducción a efectos fiscales del valor de un patrimonio si el difunto vivía en dicho Estado miembro en el momento de su fallecimiento, pero que no lo permita si el difunto residía en otro Estado miembro antes de su muerte).
- Caso Maria Geurts C-464/05 (es discriminatorio tratar al propietario de una empresa familiar y, después de su muerte, a sus herederos, de forma distinta en función de si la empresa empleaba a trabajadores en el Estado miembro en cuestión o en otro Estado miembro).
- Caso Jäger C-256/06 (los inmuebles situados en el extranjero no deben recibir un trato menos favorable que los nacionales).
- Caso Eckelkamp C-11/07 (es ilegal que un Estado miembro no permita deducir del valor de un inmueble las cargas hipotecarias con las que está gravado, debido únicamente a que, en el momento de la defunción, la persona cuya sucesión se abría residiera en otro Estado miembro).
- Caso Arens-Sikken C-43/07 (es contrario al Derecho de la UE autorizar a un heredero a deducir las deudas sobre los bienes heredados solo si la persona cuya sucesión se abría residía, en el momento de su defunción, en el Estado miembro en el que se encuentra el bien).

- Caso Mattner C-510/08 (es incompatible con la libre circulación de capitales una disposición del impuesto sobre donaciones y sucesiones por la que la desgravación fiscal para los hijos del donante es inferior si todas las partes son no residentes de lo que habría sido si alguna de ellas fuese residente).
- Caso Halley (C-132/10) (es discriminatorio establecer plazos de prescripción distintos para la valoración de acciones nominativas, a efectos de tributación de una sucesión, en función de la ubicación, en el Estado miembro de tributación o en otro Estado miembro, de la sede de la dirección efectiva de la empresa emisora en la que participaba el difunto).

En todos estos asuntos, salvo en el caso Maria Geurts C-464/05, en el que la sentencia se fundó en la libertad de establecimiento, el Tribunal basó sus sentencias en la libertad de circulación de capitales. Es decir, de alguna forma, el enfoque de la Comisión, sus fundamentos y sus fines ya estaban trazados con anterioridad a la sentencia.

Al margen de las sentencias recogidas en el documento de trabajo citado, más recientemente el TJUE se ha pronunciado también en relación al impuesto sucesorio en dos ocasiones. En la primera, sentencia de 19 de julio de 2012, Asunto C-31/11 (Scheunemann), el Tribunal declara contraria a la libertad de establecimiento -artículos 49 TFUE y siguientes- una normativa que niega ciertas ventajas fiscales a una herencia en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un país tercero, mientras que las confiere en caso de herencia de tal participación si el domicilio social está situado en un Estado miembro.

Y, en la segunda, sentencia de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, resolviendo una cuestión prejudicial, el Tribunal declara que: *“Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto –como sucede en el litigio principal– de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro”*.

Este último pronunciamiento tiene interés no solo por la proximidad en el tiempo con la sentencia que estamos analizando, sino porque se acude nuevamente a la libre circulación de capitales como parámetro de la inadecuación de la norma alemana enjuiciada con el orden comunitario, y porque esta libertad, como después veremos, se aplica a unos hechos relacionados territorialmente con Suiza (causante y causahabiente eran residentes en Suiza, aunque la finca transmitida estaba situada en Alemania).

3. El impuesto español ante la Union Europea: cuestiones previas

3.1. La situación del ISD como impuesto cedido

Expuesto sucintamente el contexto en el que se va a dictar la sentencia de 3 de septiembre de 2014, que nos adelanta bastante su contenido, vamos a dar noticia de la situación de la norma española resaltando los aspectos del impuesto que ahora nos interesan y del largo proceso que la precedió. Ahora bien, antes de entrar en estas cuestiones no es posible olvidar que, de forma casi generalizada, la doctrina había abordado el tema pronunciándose reiteradamente sobre la inadecuación del impuesto español al ordenamiento comunitario.

Por solo citar algunos estudios mencionaremos la obra de María Cruz Barreiro Carril ("Los Impuestos directos y el derecho de la Unión Europea. La armonización negativa realizada por el TJUE" Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 2012), el trabajo de Lilo Piña Garrido ("El nuevo sistema de financiación de las CCAA: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (I)" Crónica Tributaria. Nº 138/2011), el de José Manuel Tejerizo López ("El impuesto sobre sucesiones y donaciones como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas". UIMP, julio 2014), o nuestra publicación en esta misma Revista (nº 89, 2010. "Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones").

Ocupándonos del tema señalado anteriormente y dado que no es necesario referir ahora la legislación española en los aspectos relevantes en el caso, nos limitaremos a señalar que, en la normativa española, encontramos dos claras fuentes o causas de un tratamiento claramente diferenciado dentro del impuesto:

- La existencia de una obligación real y otra personal, fijada en función de la residencia de adquirente (causahabiente o donatario). A consecuencia de su distinta residencia, en territorio español o fuera del mismo, se aplican normas distintas en relación a la base imponible y liquidable, patrimonio preexistente, deducciones en la cuota, etc.
- La cesión del ISD a las CCAA con atribución de competencias normativas sobre los sujetos por obligación personal y en los casos en los que el causante o donante residieran en su territorio o los bienes inmuebles radicasen en él. A consecuencia de ello, los contribuyentes no residentes en territorio español no pueden aplicarse las normas autonómicas, que, como regla general, contienen reducciones importantes en el tributo.

El resultado de estos dos factores es que, en algunos casos, un residente puede beneficiarse de una bonificación de hasta el 99% en el Impuesto de Sucesiones, mientras que en el caso de un no residente se le repercuten tipos de gravamen que van desde el 7,65% al 34% sobre el valor real de los bienes y derechos adquiridos.

En el plano internacional, a esta situación se debe añadir que España solo tiene firmados tres Convenios de doble imposición relativos a este impuesto (Francia, Alemania y Suiza) en los que se viene a disponer que los nacionales de uno de los dos Estados contratantes no pueden ser gravados en el otro Estado por impuestos distintos o más elevados que los que recaigan, en las mismas condiciones, sobre los nacionales de este último Estado. Todos ellos disfrutarán, en las mismas condiciones, de las mismas exenciones, desgravaciones en la base, deducciones, bonificaciones del Impuesto concedidas en atención a la situación familiar. Es decir, estaríamos ante un tratamiento discriminatorio derivado de la ley del impuesto escasamente corregido por medio de Convenios de doble imposición.

En cuanto al plano interno, la existencia de normas autonómicas tan dispares, constantemente denunciadas por toda la doctrina, ha motivado que nuestro Tribunal Supremo, auto de 8 de mayo de 2013, haya planteado cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (Regulación del tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos), ya que lo considera contrario a los arts. 14, 31.1 y 139.1 de la Constitución Española por cuanto, en supuestos iguales, se aplica un tratamiento desigual que deriva de la mera diferencia de residencia y sin que responda a ningún fin constitucionalmente legítimo. Aunque es fácil acudir al argumento de trasladar el sentido de la STJUE a la situación interna, lo cierto es que los razonamientos, los principios jurídicos y los valores en presencia, son completamente distintos en ambos casos.

3.2. El largo conflicto del ISD ante la Comisión Europea

Siguiendo el relato que hace la propia sentencia de los antecedentes que desembocaron en el planteamiento del recurso por incumplimiento ante el Tribunal, nos hemos de remontar hasta julio de 2007, cuando la Comisión envió un requerimiento al Reino de España advirtiéndolo *“de la posible incompatibilidad de algunos aspectos de la legislación estatal del impuesto... con los artículos 21 TFUE y 63 TFUE así como con los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE”*.

Es decir, el enjuiciamiento de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva de la libertad de establecimiento y de la libre circulación de capitales, estaba suscitado con siete años de antelación a la sentencia y, según hemos visto, en paralelo a las preocupaciones de la Comisión relacionadas con la situación del tributo en el ámbito comunitario.

Aunque España había respondido a este requerimiento el 23 de octubre de 2007, los argumentos no satisficieron a la Comisión, pues en 2010 envió un dictamen motivado.

Como estas actuaciones de la Comisión se relacionaban con la citada ley española, pero también con la Ley 21/2001 reguladora de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, que había sido modificada por la Ley 22/2009, el 17 de febrero de 2011 se volvió a enviar a España un dictamen motivado complementario que tenía por objeto analizar la nueva Ley 22/2009 y examinar la cuestión a la luz de la sentencia Azores, dando al Estado un plazo de dos meses para elaborar una respuesta satisfactoria e instándole a introducir cambios en la legislación para garantizar su pleno ajuste a lo ordenado en los artículos 45 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Recibida la respuesta, finalmente se decidió, en marzo de 2012, interponer el recurso por incumplimiento en relación exclusivamente con la ley estatal, debido a que era ésta, a juicio de la Comisión, la que permitía una discriminación en función de la residencia, lo cual debía considerarse como incumplimiento.

4. La sentencia de 3 de septiembre

4.1. El debate entre España y la Comisión

El objeto sobre el que la Comisión planteó el recurso está claramente descrito por el Tribunal cuando nos dice:

“32 La Comisión mantiene en su demanda que la Ley estatal permite a las Comunidades Autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE.”

Esa diferencia de trato supone además que la carga fiscal derivada de la aplicación de las normas autonómicas (aplicable siempre a los residentes), es en todo caso menor que la carga derivada de la sola aplicación de la normativa estatal (a los no residentes). Así lo sostuvo la Comisión en su recurso afirmando que *“en el supuesto de que sólo la legislación estatal sea aplicable, la carga fiscal soportada es más elevada”* (párrafo 36). Afirmación que se convertía en una petición de principio (y así fue aceptada por el Tribunal).

Pues bien, siendo este el efecto derivado de la ley estatal, esta diferencia de trato constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE. Concretamente, se trataba, a juicio de la Comisión, de una discriminación injustificada *“dado que no existe ninguna diferencia objetiva que pueda fundamentar una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes o entre los residentes que poseen un bien inmueble en España y los que lo poseen en el extranjero”* (parágrafo 46).

En contra de lo anterior, las alegaciones presentadas por España venían a centrarse en aspectos que, pensamos, ya estaban decididos por el Tribunal (según los antecedentes de su jurisprudencia que hemos expuesto) o que solo indirectamente conformaban el objeto del recurso.

Así sucede por ejemplo con la alegación de no comparabilidad de la situación de los residentes y de los no residentes que aducía el Reino de España argumentando que *“los residentes tributan por todas las adquisiciones de bienes y derechos con independencia del lugar en el que se hallan o son ejercitables, mientras que los no residentes sólo tributan por las adquisiciones de bienes situados en el territorio español y de derechos ejercitables en el mismo territorio”* y que *“para apreciar la existencia de una diferencia de trato no basta considerar un aspecto específico de la liquidación, en este caso los beneficios fiscales como las reducciones y las deducciones, sino que es preciso analizar la cuota tributaria teniendo en cuenta la composición de la base imponible y el tipo de gravamen efectivo derivado de la aplicación de la tarifa del impuesto”* (parágrafo 50).

Es decir, España venía a cuestionar un tema fundamental para la argumentación de la Comisión: que la situación de los residentes y no residentes ante el impuesto fuese la misma, pues, además de la aplicación o no de las reducciones autonómicas, la forma en que se calculaban otros elementos de cuantificación del impuesto eran también diferentes, lo que podía dar lugar a que no siempre la carga fiscal del no residente –a quien no se le aplicaban las normas autonómicas– fuese superior a la del residente.

Sin embargo, como veremos, la sentencia no entrará en detalle en esta alegación.

Por otra parte, las alegaciones sobre la descentralización fiscal española, que, posiblemente solo se entienden por el contenido del último dictamen que la Comisión remitió a España en el que se declara procedente analizar la nueva Ley 22/2009 y examinar la cuestión a la luz de la sentencia Azores, tampoco fueron objeto de preocupación en la sentencia, quizá porque el Tribunal centró de inmediato el debate en la propia ley estatal, pues, como dice la sentencia *“es preciso observar que en su recurso por incumplimiento la Comisión no se refiere a las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas sino únicamente a la legislación estatal”* (29).

4.2. La argumentación y el fallo

Del examen de los planteamientos de la Comisión deducimos que el centro del debate se situaba en la discriminación causada por la ley estatal española que permitía aplicar a los residentes unos beneficios autonómicos que, en cambio, no se aplicaban a los no residentes. Sin embargo, como veremos, los razonamientos del Tribunal que le conducen al fallo, no se limitan a esta cuestión sino que se orientan hacia un terreno más amplio, pues afecta a todas las diferencias de trato contenidas en el ISD, y no solo a las autonómicas.

En concreto, el fallo declaraba: *“... el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios*

residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste”.

A esta conclusión llegará el Tribunal afirmando, en primer lugar, que *“...constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos”.* Y que se trata de una restricción, prohibida en principio, siempre que encierre una discriminación no justificada. En concreto, dirá la sentencia:

“58 ..., la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales”.

Aplicando lo anterior al tema que se le somete, va a declarar que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un causante -o un donatario- que no reside en el territorio español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales –claramente se refiere a las autonómicas-, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá (parágrafo 60), y por tanto la legislación estatal en cuestión constituirá una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1 (parágrafo 69).

Finalmente, en cuanto a la posible justificación de una restricción de los movimientos de capitales (artículo 65 TFUE que ordena: *“lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital”*), la sentencia considera que, por tratarse de una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto, debiendo además estar al límite que se fija en relación a esta excepción, pues el propio Tratado ordena que las disposiciones nacionales *“no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 TFUE”*.

Por ello, tras mencionar la alegación formulada por España antes examinada –relativa a que las situaciones de los residentes y los no residentes no son comparables porque la base imponible y otros elementos de cuantificación del impuesto difieren según el supuesto de que se trate y no solo hay diferencias autonómicas- el Tribunal responde que no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato, ya que la ley española *“considera en principio a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de la percepción del impuesto de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España”*. Y a continuación sigue afirmando que la Ley los coloca en el *“mismo plano”* y por tanto *“no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales”* (parágrafo 78). Un argumento a nuestro juicio de difícil comprensión para conformar la ratio decidendi pues precisamente lo que alegaba la parte demandada era que los contribuyentes, residentes y no residentes, no estaban situados por la Ley

en el “mismo plano” ya que las diferencias en su tratamiento eran muchas, no limitadas a las reducciones en la base imponible, y que ello no siempre suponía un peor tratamiento para los no residentes.

Por ello entendemos que los razonamientos del Tribunal le han conducido a declarar que la ley española del ISD es contraria a la libre circulación de capitales, pero que ello supone ir más allá que los argumentos de la Comisión, para la cual lo esencial era que las disposiciones autonómicas, cuya aplicación permite la ley estatal, no se aplican en unos casos y sí en otros, pero sin ocuparse de las otras diferencias -entre obligación personal y real de contribuir-. Es decir, el fallo no se ajusta plenamente, pensamos, al debate y a los razonamientos expresados por las partes en el litigio.

5. Los efectos de la sentencia

5.1. Los efectos sobre terceros estados

La primera cuestión que debe destacarse es que la sentencia que comentamos considera que se ha vulnerado la libre circulación de capitales, la única de las libertades económicas reconocidas en el Tratado que puede invocarse no sólo en relación con operaciones producidas entre los Estados miembros, sino también a las que tengan lugar entre Estados miembros y terceros países -además de sus efectos entre los estados pertenecientes al Espacio Económico Europeo-. Sin embargo, la extensión de la libertad comentada a terceros Estados no significa que se produzca en idénticos términos que a los residentes en Estados miembros (Elena LÓPEZ MURO, *Comentarios a las medidas adoptadas por el gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Diario La Ley, 2 de Diciembre de 2014).

A este efecto hemos de advertir que la libre circulación de capitales se refiere esencialmente al derecho de los distintos sujetos a invertir en el territorio de otro Estado -así como a recibir inversiones procedentes de aquellos- sin padecer obstáculos fiscales, salvo que tengan justificación suficiente y razonable, respetuosa con el principio de proporcionalidad, que vayan más allá de las restricciones derivadas de la mera existencia de distintos regímenes fiscales en los diferentes Estados.

En concreto, esta libertad se aplica *“sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.”*

Pero, en todo caso, estas limitaciones *“no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos.”*

Ahora bien, en el ámbito de las relaciones entre sujetos vinculados a Estados terceros, no miembros de la UE, además de admitirse las mismas restricciones ya señaladas, se admiten otras -las que ya existían a 31 de diciembre de 1993 en relación con las inversiones directas y las que pudieran adoptar las propias instituciones de la Unión Europea- aunque se trata de limitaciones que quedan en todo caso al margen del tema que ahora estamos analizando. Es decir, aunque la sentencia no lo exprese, pensamos que su contenido se podrá extender a situaciones en las que el contribuyente no residente, sea a su vez residente en un Estado tercero. Si bien, ello solamente cuando la libre

circulación de capitales no se vea afectada de modo secundario o incidental, pues, si la restricción denunciada como principal se refiere a otra de las libertades económicas (v.g. la libertad de establecimiento), entonces no se producirá la extensión comentada a las relaciones con terceros países. Debiendo además tenerse en consideración si existe o no con ese país tercero un convenio sobre intercambio de información, pues, en este caso, la restricción a la libre circulación de capitales referida a ese tercer Estado carecería de esa posible justificación. Quizá este dato haya sido tomado en consideración por la AEDAF en el documento publicado con el título *"Observaciones de la AEDAF a las modificaciones previstas en la normativa reguladora del ISD"*, en el que recoge una propuesta de redacción sobre la reforma del ISD contenida en el, entonces, proyecto de reforma del IRPF (hoy Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias).

5.2. Los efectos sobre las normas del impuesto sucesorio

Según hemos expuesto anteriormente, el efecto sustancial del fallo consiste en la prohibición de la discriminación existente en las sucesiones entre causahabientes residentes y no residentes: la que se pueda producir también en la sucesiones entre los causantes residentes y no residentes en España; la diferencia en el trato fiscal en las donaciones, cuando se produzcan entre los donatarios residentes y no residentes en España; y, finalmente, las diferencias en las donaciones de bienes inmuebles, según se encuentren situados en territorio español o fuera de éste.

Ahora bien, al margen de ello, brevemente hemos de señalar dos cosas relevantes con el fin de fijar el conjunto de efectos de la sentencia comentada.

La primera de ellas nos remite a los efectos que tienen estas sentencias sobre las normas internas de los Estados. La segunda cuestión es que guarda silencio sobre sus efectos en el tiempo, lo que no siempre ha ocurrido (caso *Roders BV, As. Acumulados 367/93 y 377/93*), por lo que habremos de estar a lo que se desprenda de la doctrina general al respecto.

La respuesta a ambas cuestiones la podemos resumir diciendo que las sentencias del TJUE no tienen efectos anulatorios de las normas internas, sino que, como declaró el mismo Tribunal (As. 24 y 97/89): *"...la declaración, en una sentencia con efecto de cosa juzgada respecto al Estado miembro de que se trate, de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario, implica para las autoridades nacionales competentes la prohibición de pleno derecho de aplicar una disposición nacional que haya sido declarada incompatible con el Tratado y, en su caso, la obligación de adoptar las disposiciones necesarias para dar plena efectividad al Derecho Comunitario"*.

Y, aunque el Tratado no especifica el plazo dentro del cual los Estados debe ejecutar la sentencia declarativa de incumplimiento, la jurisprudencia ha declarado que *"la ejecución de la sentencia debe iniciarse inmediatamente y completarse en el menor plazo posible"* (STJCE 6-11-1985, as. 131/84).

A los anteriores efectos, nuestro Tribunal Constitucional ha manifestado (Sentencia 145/2012, de 2 de julio de 2012) que:

"... es pertinente traer a colación la doctrina fijada en la Declaración 1/2004, de 13 de diciembre (DTC 1/2004 FJ 4), en la que precisamos que la primacía no se sustenta necesariamente en la jerarquía, "sino en la distinción

entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones”; lo que obliga al Juez nacional o a la Administración pública, en su caso, a aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno

... como consecuencia de todo lo anterior, los Jueces y Tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión... Esta facultad de inaplicación se ha extendido también a las Administraciones públicas, incluidos los organismos reguladores...”

Y, en la misma sentencia, respecto de los efectos en el tiempo de las sentencias del TJUE, dice:

“... la naturaleza declarativa de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva (derivada directamente del art. 244 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, hoy art. 280 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, donde se establece expresamente que “las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva”), ni emepe sus efectos ex tunc...

la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado el efecto ex tunc de dichas resoluciones, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de limitar temporalmente los efectos de sus Sentencias ex art. 231 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoy art. 264 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea).”

Es decir, en principio la sentencia impide que, hacia el futuro, puedan aplicarse las normas que son objeto de la misma, se trate de hechos imponible realizados con posterioridad o con anterioridad. Ahora bien debemos preguntarnos si los hechos afectados por la sentencia, al no poderseles aplicar la Ley vigente y no haberse aprobado todavía la norma contenida en la recientemente aprobada LIRPF, han quedado exonerados indirectamente del gravamen, o si, al contrario, existe la posibilidad de exigir el pago del impuesto, aunque sin producir el efecto discriminatorio declarado contrario al derecho comunitario. Esta cuestión la abordaremos seguidamente pues también afecta a quienes, habiendo tributado ya conforme a las normas objeto de la sentencia, decidan reclamar la devolución del impuesto o cualquier forma de resarcimiento del daño soportado -efectos pro praeterito-, pues, si fuese posible practicar una liquidación, en aplicación de las normas vigentes al tiempo de producirse el hecho imponible –no se olvide que la sentencia no tiene efectos anulatorios- pero sin producir la discriminación prohibida, podríamos hablar de una liquidación de referencia cuyo importe no habría de ser devuelto.

La pregunta no es retórica, porque acabamos de conocer lo sucedido con los efectos de la sentencia del “céntimo sanitario”, y la pretensión, finalmente abandonada, de exigir a los contribuyentes en todo caso el “impuesto mínimo”.

En efecto, la STJUE ha creado una situación en la que no es fácil determinar qué normativa se podía aplicar para calcular el impuesto pagado en exceso, aunque tampoco nos parece una solución justa el efecto discriminatorio inverso que se produciría al exonerar solamente a determinados contribuyentes en comparación con los que no se verían afectados, y con aquellos otros cuyos hechos imponibles se hubiesen producido tras la entrada en vigor de la reforma de la LISD. Sin duda, desde una perspectiva formal (no se entienda en sentido despectivo), respetuosa con la reserva de Ley, este efecto discriminatorio sería perfectamente defendible, pero el efecto creado ahora sería inverso del que se acaba de evitar.

Pues bien, a pesar de lo anterior, creemos que no es fácil sostener que la nueva discriminación se pueda soslayar sencillamente aplicando, a los sujetos afectados por la sentencia –quienes podrían pedir la devolución del impuesto, según veremos después- y a los hechos impositivos producidos desde la sentencia hasta la vigencia de la reforma, la bonificación autonómica referida a la sucesión o donación en cuestión; bonificación cuya inaplicación –por imperativo de la Ley estatal que lo impedía- había provocado la discriminación prohibida por el Tratado. Es decir, se trataría de autoliquidar y pagar el impuesto en función de la normativa estatal y de la norma autonómica cuya aplicación hubiese correspondido de no mediar la ley del Estado que lo impedía (la correspondiente a la residencia del causante, al lugar de localización del inmuebles, etc.), o bien de solicitar la devolución pero aceptando que el importe a devolver sería la diferencia entre lo pagado y la liquidación que hubiera debido practicarse aplicando el criterio antes expuesto.

Posiblemente esta respuesta tendría encaje materialmente con lo señalado por la propia Comisión Europea, en su Recomendación de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (DOUE de 20/12/2011), en la que apuntaba como punto de conexión mas adecuado el del *vínculo personal más estrecho* con un territorio o un Estado. Añadiendo además, al efecto de concretar este concepto, que se entendía por tal: *“un no residente en España tiene el vínculo personal más estrecho con la Comunidad autónoma en que disponga de un lugar de habitación permanente; si la persona dispone de un lugar de habitación permanente en más de una Comunidad autónoma o no dispone de ninguno, se puede considerar que el vínculo personal más estrecho lo tiene con la Comunidad autónoma con la que se mantienen unas relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)”* (Recomendación citada por José A. Rozas Valdés, “El TJUE declara contrario al Dº Comunitario el ISD español. Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12”, RCyT. CEF, núm. 379 (octubre 2014) – Págs. 141-147.

También desde el punto de vista técnico sería en ocasiones difícil conciliar las normas sobre obligación real de contribuir con las normas autonómicas que deberían aplicarse a un mismo caso, a no ser que la solución consistiese en dar una opción a los contribuyentes afectados por la sentencia para que eligiesen tributar, según las normas de la obligación real, exclusivamente, o de la obligación personal, con aplicación entonces de las normas autonómicas que hubiesen correspondido. Una técnica que ya sabemos se ha empleado en casos semejantes.

Ahora bien, desde el punto de la seguridad jurídica –entre otros valores jurídicos-, cualquiera de estas posibilidades sería absolutamente rechazable.

5.3. La modificación de la ley del impuesto

Como consecuencia de lo que hemos expuesto en los apartados anteriores, se ha visto la necesidad de modificar el propio texto de la Ley del impuesto, para lo que se ha aprovechado el vehículo brindado por el proyecto de Ley de reforma de la imposición sobre la renta que estaba en tramitación al tiempo de conocerse la sentencia, fijando su entrada en vigor en enero de 2015.

Así fue como el 25 septiembre el Grupo Popular en el Congreso presentó una **enmienda de modificación de la Ley 29/1987 del Impuesto Sucesiones y Donaciones** incluyendo una Disposición final tercera en el Proyecto de Ley de Reforma del IRPF con la intención de introducir un tratamiento similar en la tributación de residentes y no residentes.

Las ideas fundamentales de esta enmienda y de las modificaciones que se producirían hasta el Senado, discurrían en el sentido de permitir a los no residentes (residentes en la UE o en el EEE) aplicar la normativa de la Comunidad

Autónoma donde se encontrase el mayor valor de los bienes y derechos de la herencia situados en España, si el causante fuese no residente; o de la Comunidad Autónoma donde residiese el fallecido; la normativa autonómica de la Comunidad donde se encontrase el inmueble donado; así como, en donaciones de bienes muebles, aplicar la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto; etc.

Junto a estas previsiones se introducirá, entre otras normas con distinto alcance, una regla para fijar la residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma de las personas físicas residentes en territorio español, estableciéndola en el lugar en el que permanezcan un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo. Así como otra disposición tendente a establecer la obligatoriedad de presentar una declaración con autoliquidación para los contribuyentes que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado.

Como idea general podemos decir que la norma aprobada, como Disposición adicional segunda, se mantiene en los mismos términos que acabamos de resumir, si bien se han producido otras modificaciones en nuestro ordenamiento, también vinculadas a la sentencia que comentamos (Claramente en el impuesto sobre el patrimonio se ha venido a ordenar que los contribuyentes no residentes que sean residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa autonómica donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español).

6. Los efectos de la sentencia sobre las situaciones jurídicas pretéritas

Como hemos expuesto, la sentencia del TJUE no tiene efectos de anulación de las normas, ni tampoco tal anulación sería equiparable a la nulidad absoluta y, si bien sus efectos son *ex tunc*, tampoco puede asumirse esta afirmación como un dogma, según veremos. Es decir, los pagos que se hubiesen realizado en aplicación de normas tributarias que se han declarado contrarias al ordenamiento comunitario, si bien tienen en principio la calificación de pagos indebidos, no generan de forma automática, ni en todos los casos, un derecho a la devolución de lo ingresado, más sus intereses de demora.

Aunque estas ideas no sería necesario expresarlas, por ser sobradamente conocidas, sin embargo no siempre se desprenden con claridad de las aportaciones de quienes han estudiado este tema. Por esta razón vamos a hacer un esquema de la situación en que, en el momento actual, se encuentran los contribuyentes que hubiesen realizado pagos –cuotas, intereses, recargos o sanciones– en aplicación de las normas del ISD afectadas por la sentencia.

6.1. Los principios del Derecho Comunitario relativos a la reparación de daños por incumplimiento y a la devolución de los pagos indebidos

Como ha declarado recientemente el TJUE, en la sentencia de 15 de octubre de 2014, Gran Sala, Asunto n° C-331/13:

27. Es jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia que el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el

complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión...

29. El principio de la obligación de los Estados miembros de rembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico...

Esta doctrina, es sabido que ha tomado su causa del artículo 288 del TFUE que regula la *«responsabilidad derivada de los daños causados por la Comunidad»*, con cuyo fundamento resulta que los incumplimientos del Derecho comunitario, bien por la Comunidad, bien por los Estados miembros, generan en los ciudadanos un derecho a la reparación de los daños causados (La STJCE de 30 de septiembre de 2003, asunto *Köbler*, As. C-244/01, ha establecido que la responsabilidad de los Estados por daños causados a particulares por violaciones del Derecho comunitario alcanza a los órganos jurisdiccionales de dicho Estado miembro).

La razón de ello se encuentra en que la plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada, y la protección de los derechos que reconocen se debilitaría, si los particulares no tuvieran la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro.

Ahora bien, para que nazca la obligación de reparación de daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario, deben concurrir, según esta jurisprudencia, tres requisitos -sin perjuicio de que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos-: Primeramente, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares. En segundo lugar, que la violación esté suficientemente caracterizada. Se considera que es un criterio decisivo para considerar que una violación del Derecho comunitario es suficientemente caracterizada cuando su inobservancia sea manifiesta y grave, debiendo tomarse en consideración el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada; la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias; el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado; el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho; la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una Institución comunitaria hayan podido contribuir a la omisión; la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario. (José Ramón Rodríguez Carbajo, *“La responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de las normas internas que infringen el Derecho comunitario: ¿punto final?”*, Diario La Ley, 19 de Noviembre de 2014); y que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido perjudicados.

Debiendo añadirse a lo anterior, y a los efectos que ahora interesan, que la sentencia que declarase la violación del Derecho comunitario por alguna norma interna, no limitase eficacia retroactiva. Pues, si bien la regla general es que la sentencias del TJCE tienen efectos ex tunc –salvo lo que seguidamente se verá-, también es posible que el TJCE limite en el tiempo los efectos retroactivos de alguna sentencia por diversos motivos.

Por tanto, salvo que el Derecho interno de un Estado haya establecido un régimen más favorable del derecho a la devolución, los Estados deberán reparar los daños causados por sus incumplimientos siguiendo o aplicando sus procedimientos internos –“autonomía procedimental” ya que no existe un procedimiento comunitario fijado al efecto-. Ahora bien, tales procedimientos deberán respetar las siguientes pautas (proclamadas como principios jurídicos): a) no podrán fijar un medio de reparación por tales incumplimientos, cuyos requisitos resulten menos favorables que los referentes a solicitudes semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia); y b) no

podrán imposibilitar o hacer excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento (principio de efectividad).

Ahora bien, para indemnizar estos daños, los Estados sí pueden tener en cuenta el principio de seguridad jurídica cuando se enfrenten a situaciones que hubiesen adquirido firmeza. Así ha sido admitido por el TJUE cuando ha considerado compatible con el ordenamiento comunitario *“la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica que protege tanto al contribuyente como a la Administración de que se trate”*, siempre que estos plazos no *“hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, aun cuando, por definición, el transcurso de dichos plazos implique la desestimación, total o parcial, de la acción”* (sentencias de 9 de febrero de 1999, Dilexport (C-343/1996), o la de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/2000).

No obstante esta limitación, fundada en la seguridad jurídica ya que se esgrime frente a situaciones consolidadas y que se ha considerado compatible con el Derecho de la UE, existen sentencias en las que el TJUE entendió que, a pesar de la firmeza de los actos, las Administraciones deberían revisar sus actuaciones. Tales situaciones han sido: cuando el Derecho interno ofrecía la posibilidad de revisar la resolución administrativa adoptada; si la decisión administrativa devenido firme como consecuencia de una sentencia de un Tribunal nacional contra la que no cupiera posterior recurso o que, basada en el Derecho comunitario y sin haber planteado una cuestión prejudicial, se considere incorrecta a la vista de posteriores decisiones del TJCE; etc.

6.2. Las previsiones en el Ordenamiento Tributario Español

En relación con la sentencia que comentamos, la primera observación relativa a sus efectos en el ordenamiento español es que, en principio, los pagos realizados al amparo de las normas del ISD afectadas, si generan un derecho a su devolución. Tal efecto se produciría exclusivamente en relación con el Estado, ya que las Comunidades Autónomas quedan fuera de los efectos del pronunciamiento que comentamos. No tendrá ningún efecto, por tanto, lo establecido en la Disposición adicional primera de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

En segundo lugar, hemos de diferenciar dos vertientes del problema: las previsiones de nuestro ordenamiento tributario respecto de los procedimientos o vías para obtener la devolución de los pagos que se hubiesen efectuado al amparo de las normas afectadas por la sentencia, y, por otra parte, las previsiones encaminadas a la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del Derecho comunitario.

Respecto de las vías establecidas en nuestro ordenamiento tributario para obtener la devolución de un pago indebido por haberse exigido contraviniendo el orden comunitario, y ante la inexistencia de un procedimiento específico a tal finalidad –a salvo la previsión del anteproyecto de reforma de la LGT– hemos de señalar que las vías extraordinarias de revisión de actos previstas en la LGT no siempre son adecuadas, sea por su propia configuración legal, sea por la interpretación que le han dado los tribunales. Así, ni es posible reclamar la devolución de lo indebido por entender que el pago se hizo por error, ya que solo se toma en consideración el error material o de hecho; ni es posible acudir al procedimiento de revocación previsto en el artículo 219 de la citada Ley; así como tampoco es invocable la nulidad de pleno derecho, pues si bien un sector cualificado de la doctrina afirma que el quebrantamiento de una directiva por parte de la ley interna supone la nulidad o anulabilidad de los actos dictados al amparo de esta última (A. MARTÍN JIMÉNEZ- J.M. CALDERÓN CARRERO, “Devolución de ingresos tributarios por infracción del derecho Comunitario”, *NUE*, 167, 1998) esta doctrina normalmente se ampara en argumentos y sentencias relacionadas exclusivamente con sanciones tributarias.

Por otra parte, y dentro ya de la vía económico administrativa, tampoco sería utilizable el recurso extraordinario de revisión (244 LGT), pues ninguno de los tres supuestos que abren esta vía se considera cauce para sustanciar una petición fundada en una sentencia del TJUE. Ello porque estas sentencias no se consideran por nuestra jurisprudencia *"documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido"* (supuesto que recogería la situación más próxima al caso que examinamos).

En resumen, expulsadas las anteriores vías como cauces apropiados para recuperar el pago indebidamente exigido, solo quedarían por utilizar dos procedimientos: la rectificación de las autoliquidaciones (120 LGT), y la acción de devolución de ingresos indebidos prevista en el art. 221 de la LGT o en la Ley propia de cada tributo.

A nuestro juicio, la rectificación de autoliquidaciones será un procedimiento perfectamente utilizable siempre que se cumplan los requisitos legalmente exigidos para su procedencia, especialmente el de carácter temporal, si bien ello supone que se otorga al incumplimiento del derecho comunitario una eficacia mayor de la que se atribuye a la violación de la Constitución. No olvidemos que la doctrina del Tribunal Constitucional ha impedido generalmente la revisión de las autoliquidaciones cuando se invoque exclusivamente el motivo de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes que causaron las autoliquidaciones.

En cuanto al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, aunque no es el mecanismo más correcto para materializar estas pretensiones cuando se trate de liquidaciones firmes (así lo reconocía la Resolución 2/2005 de la DGT dictada para determinar los efectos temporales de la STJCE de 6 de octubre de 2005 por las que se condenó, como es sabido, a España en relación con la normativa del IVA), parece que, por los precedentes en los que se está acudiendo al mismo (es el caso del "céntimo sanitario", si bien debemos advertir que se trata de un impuesto indirecto, repercutible, etc.), podría acoger las pretensiones relativas a liquidaciones no reclamadas en plazo. Ello porque el derecho a la devolución no habría prescrito (es decir, más allá del plazo de cuatro años, debe entenderse que no procedería la petición), y porque, precisamente por ello, no pesaría sobre la liquidación la "santidad de la cosa juzgada". Y finalmente porque el plazo de un mes, fijado para reclamar en los procedimientos ordinarios, podría considerarse desproporcionado a la luz del principio comunitario de efectividad (C. PALAO TABOADA, "Comentario a la Sentencia Solrex del TJCE, *Revista de contabilidad y tributación*, no 183, 1998, págs. 153 y 154. Es de esta misma opinión, C. GARCÍA NOVOA, *La devolución de ingresos tributarios indebidos* IEF- Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 328).

Sin embargo, adviértase que este procedimiento requeriría la existencia de un reconocimiento previo de la existencia misma del derecho a la devolución, lo que no se produce en el caso de las sentencias del TJUE. Ello es así porque, a pesar de que el artículo 221.2 de la LGT (Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos) dispone que *"Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan"*, sin embargo no es posible entender que una sentencia del TJUE realmente declara el carácter indebido de un ingreso ya que su objeto es otro. Esta posición entendemos que no es sostenible sin una interpretación muy forzada tanto de la norma española como sobre la propia naturaleza de estas sentencias del TJUE.

En conclusión, salvo en los supuestos de autoliquidaciones, que sería el caso mas claro de encaje de una pretensión de "revisión" fundada en una sentencia declarativa del incumplimiento del derecho comunitario, las demás vías ofrecen serias dificultades para ser utilizadas con la finalidad de obtener una devolución por ingresos indebidos,

razón por la que, en nuestro ordenamiento, estas pretensiones han tenido que mutar de naturaleza, para encontrar respuesta en el procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado por hecho legislativo. Es decir, ya no se trata de una acción de devolución de un pago indebido, sino de una acción de responsabilidad.

6.3. La responsabilidad patrimonial del estado

Ha sido mucha y muy dispar la doctrina científica producida alrededor de esta materia, y no es nuestra pretensión ni siquiera la de hacer un pequeño resumen de la misma porque desbordaría el objeto de este comentario. Nos vamos a limitar por tanto a recordar los escollos con que se ha encontrado la pretensión de los contribuyentes de obtener por esta vía la reparación del daño causado por el Estado en casos de incumplimiento del ordenamiento comunitario y a señalar algunos nuevos que pueden aparecer en el futuro.

A este fin comenzaremos por remitirnos a lo ya señalado sobre la exigencia comunitaria de que los procedimientos internos, aplicables con finalidad de reparar los daños causados por los Estados incumpliendo el ordenamiento comunitario, sean respetuosos con tres requisitos: que la norma comunitaria violada tuviese por objeto conferir derechos a los particulares; que la violación fuese suficientemente caracterizada; y que existiese una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido perjudicados. Ello siempre que el procedimiento fijado para los casos propios del Derecho interno no fuese más favorable a los intereses de los perjudicados, en cuyo caso se aplicaría aquel. Es decir, las restricciones o condiciones fijadas por el orden comunitario actuarían como el límite máximo de requisitos a exigir a quien demandase la reparación de un daño. En nuestro caso, del provocado por un pago tributario indebido.

Pues bien, sabemos que el primer conflicto que surgió en esta materia estaba motivado porque la doctrina del TS, anterior a 2010, sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración por Leyes internas que vulnerasen el Derecho comunitario se basaba en lo declarado en las sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, estableciéndose como uno de los requisitos para acceder a la indemnización que: *“la víctima del daño no hubiese consentido el acto administrativo causante del mismo, sino que hubiese recurrido el mismo en vía administrativa y jurisdiccional”*. Ahora bien, esta exigencia era diferente de la que se demandaba para el caso de leyes internas declaradas inconstitucionales, en cuyo caso no se exigía este requisito.

Tal situación, examinada a la luz de la doctrina del TJUE, motivó la STS de 17 de septiembre de 2010 (Sala 3ª, Sec. 6ª, Rec. 153/2007 Ponente: Lesmes Serrano, Carlos), dictada en función de lo establecido por el Tribunal de Justicia (Gran Sala), en sentencia de 26 de enero de 2010. En esta sentencia nuestro Alto Tribunal dio un giro importante a nuestra jurisprudencia interna, dejando de exigir el agotamiento de las vías de recurso administrativas y judiciales internas como condición para poder acceder a una reclamación de responsabilidad patrimonial basada en la infracción del Derecho comunitario. De este modo se respetaba el principio de equivalencia aproximando el régimen de las reclamaciones estrictamente internas con las causadas por infracción del ordenamiento comunitario.

Ahora bien, la sentencia de 17 de septiembre de 2010 dejó sin resolver algunas cuestiones que se han suscitado posteriormente y de las que nos limitamos ahora a dar noticia, pues se trata de pronunciamientos del Tribunal Supremo que va a incidir exactamente en la utilización del procedimiento de responsabilidad patrimonial en casos de violación del derecho comunitario.

La primera de estas sentencias es la de 2 de octubre de 2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, PONENTE: Don Segundo Menéndez Pérez) en la que –relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales–

el tribunal examina, al efecto de acceder a la petición de reparación del daño, si se da la circunstancia de tratarse de una “violación suficientemente caracterizada”. Este examen va a tener lugar a pesar de que la demandante había alegado que este requisito “no debe resultar de aplicación al supuesto que nos ocupa, ya que tampoco es exigido por la normativa interna en el caso de responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una norma”. Es decir, la sentencia va a examinar la presencia en el caso de un requisito al que no se le prestaba excesiva atención en sentencias anteriores y que no tiene un claro paralelo en los supuestos en los que se examina la inconstitucionalidad de una Ley interna.

Y la segunda sentencia a destacar, cuyos posibles efectos en este tema deben ser también objeto de examen, es la de 22 de septiembre de 2014 (Ponente: Díez-Picazo), en la que declara:

“Retomada la deliberación y atendidas las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal, esta Sala ha llegado al convencimiento de que no existe realmente similitud entre la declaración de inconstitucionalidad de una ley por el Tribunal Constitucional y la estimación de un recurso por incumplimiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Y al no existir verdadera similitud entre ambos supuestos, es claro que el principio de equivalencia y efectividad —sobre cuyo alcance fueron oídas las partes y el Ministerio Fiscal, a efectos del posible planteamiento de cuestión prejudicial— no resulta de aplicación.

... El presupuesto mismo del principio de equivalencia y efectividad, que es la similitud entre una situación regulada por el derecho interno y otra regulada por el derecho de la Unión Europea. Y es precisamente aquí donde esta Sala considera que asiste la razón al Abogado del Estado.

La declaración de inconstitucionalidad de una ley implica —salvo en casos verdaderamente excepcionales— su invalidación con efectos ex tunc, sin otro límite que la fuerza de cosa juzgada tal como establece el art. 40 LOTC. ... La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que estima un recurso por incumplimiento tiene, en cambio, un carácter meramente declarativo; es decir, se limita a constatar que el Estado miembro ha infringido el derecho de la Unión Europea. Ciertamente, de conformidad con el art. 260 TFUE, de la sentencia que declara el incumplimiento dimanar determinados deberes para el Estado miembro, como es señaladamente poner fin al incumplimiento y, cuando éste consiste en una regulación legal contraria al derecho de la Unión Europea, proceder a su derogación o modificación. Pero es claro que la estimación del recurso por incumplimiento no determina, por sí sola, la invalidez ex tunc de la ley nacional afectada ni de los actos administrativos dictados en aplicación de la misma. No es impertinente, en este sentido, la comparación que el Abogado del Estado hace con los supuestos de inconstitucionalidad por omisión: el deber que surge, es el de adaptar diligentemente la legislación.

Cuanto acaba de decirse muestra claramente que no existe auténtica similitud entre la declaración de inconstitucionalidad de una ley por el Tribunal Constitucional y la estimación de un recurso por incumplimiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, por tanto, que el principio de equivalencia y efectividad no resulta de aplicación al presente caso. Ello significa que éste habrá de dilucidarse de conformidad con los requisitos sustantivos de la responsabilidad patrimonial que contempla la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”.

La importancia de la sentencia no necesita ahora de mayores comentarios que los realizados por el autor que comentaba la sentencia, cuando dice: “el letrado que se proponga interponer una reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración fundada en infracción por las normas internas del Derecho comunitario ha de

tener en cuenta que ese plus de exigencia con respecto a las demás reclamaciones de responsabilidad patrimonial de la Administración que representa la necesidad de que exista una violación suficientemente caracterizada puede estimarse consolidado con la mencionada STS de 22 de septiembre de 2014” (José Ramón RODRÍGUEZ CARBAJO “La responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de las normas internas que infringen el Derecho comunitario: ¿punto final?”).

7. La proyectada reforma de la LGT

Aunque a medida que transcurren los meses desde que se publicase el Anteproyecto de reforma de la LGT cobra fuerza la duda sobre cuál será el final del citado Anteproyecto, vamos a mencionar al menos que uno de los motivos inspiradores de la reforma ha sido la inserción en el ordenamiento tributario español de un procedimiento específico encaminado a dar efectividad a los fallos del TJUE con contenido semejante al que estamos comentando, procedimiento aplicable también a los casos en que se hubiese declarado la inconstitucionalidad o ilegalidad de una norma.

Con esta finalidad se prevén establecer dos normas mediante las que se fijan los términos del nuevo procedimiento. La primera disposición se refiere a las autoliquidaciones e incluye en el artículo 120 de la LGT un nuevo apartado con el siguiente tenor:

“4. Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis.2 y 3 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales y prescripción.”

La segunda disposición incluye un nuevo artículo 219 bis, consistente en fijar un procedimiento de revocación para actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea.

Este procedimiento, que se inicia de oficio o a instancia de parte, trata de sustituir totalmente al régimen de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria ya que se declara expresamente su utilización exclusiva.

Además, y es una de las claves de la reforma proyectada, se dispone que la revocación *“sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea”*.

Trazadas las líneas maestras de la reforma, hemos de remitirnos al voto particular contenido en el Informe que sobre el Anteproyecto ha realizado el Consejo General del Poder Judicial. Dicho voto, conocido seguramente por todos, pone en evidencia el deterioro de la posición del contribuyente que se persigue con las citadas normas, pues la reforma, tras confundir un procedimiento de “revisión” de actos con un procedimiento de responsabilidad patrimonial y tratar de expulsar al segundo del mundo jurídico tributario, viene a establecer un plazo preclusivo para, no se sabe si inicio o terminación, que se determina, no desde la sentencia que haya declarado la existencia

de una vulneración por la norma cuestionada, sino desde que se hubiese producido el último acto con facultad interruptiva de la prescripción dictado con anterioridad a la sentencia. Es decir, a nuestro juicio, abriendo la posibilidad de que, mientras más tiempo tarde en dictarse la sentencia, más difícil será obtener la reparación del daño causado por la norma interna que hubiese vulnerado el ordenamiento comunitario.

Poco hemos de añadir a lo anterior para manifestar nuestro desacuerdo con las normas proyectadas, pero no debemos olvidar que el régimen de la responsabilidad patrimonial del Estado tiene, según la jurisprudencia, un fundamento constitucional que no puede ser ignorado por una ley ordinaria; y tiene también un ámbito de aplicación general que impide la construcción de parcelas de especialidades esencialmente restrictivas del derecho de los ciudadanos, salvo que estuviesen justificadas por razones expresas y suficientes (es muy dudoso que la lucha contra el fraude fiscal ampare un tratamiento desfavorable para los contribuyentes que no han defraudado, sino que han pagado indebidamente un tributo). Y es que la especialidad que se introduciría en el ámbito tributario en esta materia sería un giro copernicano respecto del régimen general pues, si la declaración de ilegalidad o inconstitucionalidad de una norma, o la de incumplimiento del derecho comunitario, se resuelve mediante un *"procedimiento especial de revisión de actos administrativos"*, podemos pensar que se está construyendo la solución al problema desde la perspectiva del principio que proclamaría: la ilegalidad de la norma conlleva la ilegalidad de los actos dictados a su amparo. Lo que es radicalmente contrario al régimen general.

Y, si abordamos la cuestión desde la perspectiva del derecho comunitario, aunque se daría satisfacción al principio de equivalencia, al meter en el mismo saco todas las ilegalidades posibles en que puede incurrir una norma, es dudoso que se pueda entender satisfecho el principio de efectividad, pues, no se olvide, lo que se ha de hacer efectivo es el contenido de la sentencia del TJUE, pues, aún siendo meramente declarativa, solo en el momento en que se dicta surge la obligación del Estado de reparar el daño causado. Y es claro que el sistema de plazos para el recurso y de prescripción del derecho que se establecería con la reforma de la LGT, se podría entender desproporcionado e injustificado desde el principio de seguridad jurídica.

En resumen, si la situación actual de nuestro ordenamiento no se considera adecuada para dar satisfacción al derecho a la reparación del daño que un Estado pudiera haber causado con su incumplimiento del Derecho comunitario, no es deseable que, tras la reforma proyectada, lleguemos a considerar que su mantenimiento es un objetivo a defender frente al cambio.



Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero

Eugenio Simón Acosta

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

Resumen

En el marco de crisis económica y desequilibrio presupuestario de los últimos años, el Gobierno español ha adoptado diversas medidas, algunas de ellas muy precipitadas y escasamente meditadas. Entre ellas destaca, por los numerosos flancos abiertos a la crítica y por las graves dudas de constitucionalidad y de infracción del Derecho europeo, la obligación de declarar la titularidad de bienes y derechos ubicados en el extranjero.

En ese artículo se profundiza en la naturaleza de las consecuencias materiales o sustantivas del incumplimiento del deber de declarar (las nuevas ganancias de patrimonio no justificadas), llegándose a la conclusión de que se trata de verdaderas sanciones que se acumulan a las que con ese nombre se contemplan en la ley. Se denuncia asimismo la defectuosa técnica jurídica y otros aspectos del régimen jurídico de la declaración que probablemente conducirán a su desmantelamiento en sede judicial.

Abstract

In the context of last years' economic crisis and budget shortfall, the Spanish Government has taken several measures—some of them hasty and scarcely thought about. Among them, it is worthwhile mentioning the obligation to declare the ownership of assets and rights located abroad. This obligation has drawn strong criticism and raised serious doubts upon its constitutionality and its compatibility with European law.

In this article, we seek to explore the nature of the so-called “material” or “substantial” legal consequences of the breach of the duty to declare (the ownership of assets and rights located abroad). We conclude that these consequences are just additional penalties to those already established by the law. We also report a defective legal technique and other aspects of the declaration's legal framework that will probably be stricken down by the courts.

Palabras clave

Declaración de bienes en el extranjero. Sanciones. Ganancias de patrimonio no justificadas. Entrada en vigor. Non bis in ídem. Proporcionalidad. Libertad de circulación de capitales. Libertad de establecimiento. Tipicidad. Prescripción.

Keywords

Declaration of assets abroad. Sanctions. Unjustified wealth gains. Entering into force. Non bis in ídem. Proportionality. Freedom of movement of capital. Freedom of establishment. Rule of law. Prescription.

Sumario

1. Introducción
2. Pluralidad de sanciones por incumplimiento del deber de presentar la declaración informativa
3. Más sanciones: las “consecuencias específicas” del incumplimiento de la obligación de declarar
 - 3.1. Las “ganancias de patrimonio no justificadas” derivadas del incumplimiento del deber de información
 - 3.2. Naturaleza de la “cuota” derivada de la aplicación de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS
 - 3.3. En particular, el requisito de no proceder de rentas declaradas
 - 3.4. Un problema adicional: el inicio de vigencia y el inicio de aplicación de la norma
4. El tipo infractor de peligro: observaciones críticas
 - 4.1. Presentación extemporánea de la declaración informativa: el predominio de la función represiva
 - 4.2. Las declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos
 - 4.3. Prescripción de la infracción de peligro
 - 4.4. Infracción del principio de proporcionalidad
5. La imprescriptibilidad de las demás sanciones
6. Libertad de movimiento de capitales y de establecimiento
7. Bibliografía

1. Introducción

§ 1. La crisis económica española que se agudizó con el comienzo de una segunda recesión en el segundo trimestre de 2011 desencadenó la adopción, por el Gobierno y la nueva mayoría parlamentaria surgida de las urnas en noviembre de 2011, de una serie de medidas de política económica. Entre ellas se encuentran importantes reformas de la legislación tributaria dirigidas, casi todas ellas, al aumento de los ingresos con el fin de corregir los graves desequilibrios presupuestarios que padecía el sector público español.

El primer paquete de medidas fiscales de choque se adoptó en el contexto de la norma reguladora de la prórroga presupuestaria para 2012 e incluyó, entre otras disposiciones, elevaciones transitorias de los tipos de gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, todas ellas contenidas en el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre.

Tres meses más tarde, en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, se acomete una reforma más profunda, igualmente dirigida a la reducción del déficit público. Entre las medidas integradas en este segundo “round” cobra especial importancia, por su repercusión en la situación tributaria de determinados contribuyentes así como por la polémica suscitada en los medios de comunicación social, la autorización de una regularización voluntaria de la situación fiscal (denominada por algunos “amnistía fiscal”) mediante la presentación de una declaración especial regulada en la disposición adicional primera del citado Real Decreto-ley 12/2012¹.

§ 2. La regularización afectaba a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y debía formalizarse en una declaración “especial” de bienes poseídos antes de finalizar el último periodo impositivo con plazo de declaración concluido antes de 31 de marzo de 2012 (fecha de entrada en vigor de la disposición adicional 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo), que no se correspondiesen con las rentas declaradas en dichos impuestos.

Los bienes incorporados a la declaración realizada al amparo de las normas que rigen la regularización fiscal dejaban de merecer la calificación de ganancias patrimoniales no justificadas y su importe pasaba a tener la consideración de renta declarada. El “precio” a pagar por el trato privilegiado que de este modo recibían los supuestos defraudadores era simplemente el 10% del valor de adquisición de los bienes declarados.

1 En relación con las amnistías fiscales, decían hace años LÓPEZ LABORDA y RODRIGO SAUCO que “la primera motivación que posiblemente aparezca a la hora de decidir su regulación es la obtención de incrementos recaudatorios inmediatos. Si, además, la amnistía logra una adición definitiva a las listas de contribuyentes de parte de los individuos que habitualmente no cumplían sus obligaciones tributarias, estos incrementos encontrarán su consolidación en forma de unas mayores bases impositivas. Adicionalmente, pueden existir motivaciones vinculadas con la repatriación de capitales evadidos en el extranjero —amnistías francesas de 1981 y 1986, belga de 1983 o argentina de 1987— o, incluso, pueden tener un trasfondo político como forma de facilitar transiciones a regímenes fiscales que exigen una ruptura y mejora de las anteriores relaciones tributarias entre la ciudadanía y la administración: experiencia española de 1977 o filipina de 1986” (LÓPEZ LABORDA, Julio y RODRIGO SAUCO, Fernando: “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”, *Hacienda Pública Española*, nº 163, 2002, págs. 122 y 123). También se han mencionado como posibles objetivos de las amnistías fiscales la reducción del trabajo de la Inspección o los costes administrativos de la lucha contra el fraude (PRIETO JANO, María José: “Medidas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”, *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 9, 1994, pág. 229). Entre las objeciones de la amnistía fiscal, señala esta última autora la injusticia comparativa con el trato a los contribuyentes cumplidores y el efecto negativo hacia el futuro pues puede inducir al fraude a quienes piensen que la amnistía puede repetirse por la incapacidad de la Administración para combatirlo (*op. cit.*, pág. 230).

§ 3. El desarrollo reglamentario de la disposición adicional 1ª del Real Decreto-ley 20/2011 se realizó mediante Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, en la que se abordaron no sólo los aspectos formales o de procedimiento, sino también importantes detalles de carácter sustantivo que complementaron las previsiones de la escueta norma legal.

§ 4. Próximo ya el vencimiento del plazo para presentar la declaración especial y, probablemente, bajo el influjo del temor a que no se cumplieran las expectativas de afloramiento de patrimonios ocultos, se introdujeron importantes medidas disuasorias y sancionadoras para quienes, teniendo bienes ocultos en el extranjero, no se acogiesen a la regularización fiscal en curso. Para ello se utilizó la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

§ 5. El apartado 17 del art. 1 de la citada Ley 7/2012 introdujo una nueva disposición adicional 18ª en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria² (en adelante, LGT), en la que se establece la obligación de presentar una declaración informativa de bienes situados en el extranjero con la amenaza de graves sanciones por su incumplimiento. Algunos autores relacionan esta obligación con la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) de 10/3/2010, de Estados Unidos³. De todos modos, la obligación de declarar rentas y bienes en el extranjero no es nueva entre nosotros, porque esta obligación ya existía para los residentes en España sujetos al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio⁴.

La DA 18ª de la LGT tipifica como infracción muy grave la falta de presentación de la declaración informativa o su presentación incompleta, inexacta o con datos falsos, así como su presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos.

Las sanciones con que se castigan estas infracciones son de un extraordinario rigor. Se multa con 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido o inexacto relativo ora a cuentas en entidades de crédito, ora a títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas, ora a bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles, con un mínimo de 10.000 euros por cada uno de los bienes indicados, individualmente considerados según su clase.

2 Se ha criticado la ubicación sistemática de este precepto, sugiriendo que la obligación de información debería haberse colocado en el art. 93 LGT, junto con las demás obligaciones de información, y las sanciones dentro del régimen sancionador. Por ejemplo, ANEIRO PEREIRA, "La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero", *Quincena Fiscal*, nº 3/2013, en pág. 2 del documento en formato PDF que se encuentra en <http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon>; CALVO VERGEZ, Juan, "La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18ª de la LGT", *Revista de Información Fiscal*, nº 111/2013, pág. 18; ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, "Medidas de lucha contra el fraude fiscal", *Quincena Fiscal*, nº 3/2014, en pág. 14 del documento en formato PDF que se encuentra en <http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon>, referencia BIBL 2014/432; PEDREIRA MENÉNDEZ, «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal*, nº 4/2013, en pág. 4 del documento en formato PDF que se encuentra en <http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon>, referencia BIBL 2013/342).

3 Por ejemplo, FALCÓN Y TELLA, "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", documento disponible el día 10/8/2014 en <http://www.atsa.es/es/bienes-extranjero-720.aspx>; o PEDREIRA MENÉNDEZ, «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *op. cit.*, pág. 2. Sobre la FATCA y los acuerdos RUBIK véase MARTÍNEZ GINER, "El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK", *Quincena Fiscal*, nº 19/2012, *passim*, documento en formato PDF que se encuentra en <http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon>, referencia BIBL 2012/3095).

4 PEDREIRA MENÉNDEZ, «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *op. cit.*, nº 4/2013, pág. 3.

También se sanciona la presentación espontánea fuera de plazo o la presentación por medios distintos a los telemáticos por vía internet⁵. En este caso la sanción es más benévola: 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros.

§ 6. Los efectos del incumplimiento no terminan en las citadas sanciones, pues el apartado 3 de la DA 18ª de la LGT añade que *“las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional”*.

Tales efectos están previstos también en la Ley 7/2012, que ha introducido las modificaciones oportunas en las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades y son, a su vez, de dos tipos: unos, de naturaleza aparentemente material o sustantiva; otros, de carácter sancionador.

§ 7. Los efectos de apariencia sustantiva o material están contenidos en la modificación operada en el art. 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y en el art. 134.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

Se ha modificado, por un lado, el art. 39 de la LIRPF, calificando, de forma expresa, como ganancias de patrimonio no justificadas *“la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava”* de la LGT. El valor de tales bienes o derechos se integrará *“en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización”*.

Por otra parte, se ha extendido también la presunción de obtención de rentas del art. 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Esta presunción se extiende ahora a *“los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava”* de la LGT.

La normativa reguladora de la declaración informativa de bienes en el extranjero adolece de serias deficiencias técnicas y ambigüedades que desde su origen dieron lugar a numerosas dudas y obligaron a la Administración a publicar criterios interpretativos en varias entregas de respuestas a preguntas frecuentes. Las incertidumbres que provocan las normas reguladoras de esta declaración también se ponen de manifiesto en algunas consultas resueltas por la Dirección General de Tributos

5 La Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, establece en su art. 4 que la presentación del modelo 720 “se efectuará por vía telemática a través de Internet”. Según FALCÓN Y TELLÁ, cuya opinión comparto, no es sancionable la conducta consistente en la presentación por vía distinta de la telemática porque esto sólo es posible cuando exista la obligación de hacerlo de ese modo y esa obligación no puede establecerse mediante una Orden ministerial (“La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *Revista Interactiva Actualidad*, AEDAF, nº 29/2013, consultado en <http://www.atsa.es/es/bienes-extranjero-720.aspx>, pág. 21).

En ambos casos, la presunción sólo puede enervarse probando que los bienes corresponden o se han adquirido con rentas declaradas o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF o IS, según los casos.

§ 8. Además, la propia existencia de este tipo especial de ganancias no justificadas de patrimonio determina consecuencias sancionadoras por la comisión de una infracción de daño, calificada como muy grave, que se castiga con multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción. Así lo ordena la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 que asimismo precisa que la base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los citados artículos 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS. Estas sanciones son incompatibles con las que pudieran derivarse de la aplicación de los arts. 191 a 195 de la LGT a los mismos hechos.

§ 9. Hasta aquí la descripción del panorama legal regulador de la declaración informativa de bienes situados en el extranjero. Según informaciones proporcionadas por el Presidente del Gobierno, reproducidas por los medios de comunicación, el resultado de la declaración informativa ha supuesto un *input* de información en la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 87.700 millones de euros de patrimonio, correspondiente a 129.925 personas físicas (67.100 millones de euros) y 1.486 personas jurídicas (20.590 millones de euros)⁶.

§ 10. La normativa reguladora de la declaración informativa de bienes en el extranjero adolece de serias deficiencias técnicas y ambigüedades que desde su origen dieron lugar a numerosas dudas y obligaron a la Administración a publicar criterios interpretativos en varias entregas de respuestas a preguntas frecuentes⁷. Las incertidumbres que provocan las normas reguladoras de esta declaración también se ponen de manifiesto en algunas consultas resueltas por la Dirección General de Tributos⁸.

De este modo se originó, en las semanas anteriores al fin del plazo para presentar la declaración informativa, una grave situación de inseguridad jurídica, agravada por la interposición, por parte del PSOE, de dos recursos, uno contencioso-administrativo contra la ya citada Orden HAP/1182/2012 (inadmitido por Auto de 18 de octubre de 2012 por falta de legitimación); y otro de inconstitucionalidad promovido por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, contra la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012.

Pasados esos momentos iniciales de incertidumbre, la inseguridad, sin embargo, no ha terminado. Subsisten problemas jurídicos que pueden plantearse en la aplicación de una normativa como esta, redactada con apresuramiento y con olvido de algunos principios generales del Derecho e incluso de la debida integración sistemática de dichas normas en

6 Véase, por ejemplo, <http://www.abc.es/economia/20130522/abc-rajoy-contribuyentes-extranjero-201305221814.html>. Me refiero en el texto a los resultados de la declaración de bienes en el extranjero, no a la regularización voluntaria de la situación fiscal, que produjo unos efectos recaudatorios inferiores a los esperados: 31.484 declaraciones con una cuota de 1.191 millones de euros, según nota de prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de 3 de diciembre de 2012, que puede consultarse en la siguiente dirección de internet: <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2012/SE%20HACIENDA/03-12-12%20nota%20de%20prensa%20sobre%20la%20regularización.pdf>

7 Técnica anómala o, cuando menos sorprendente, dado que "en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda" (art. 12.3 LGT). Véase una aguda crítica a las contestaciones a preguntas frecuentes y a las consultas vinculantes, en FALCÓN Y TELLA, "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", *op. cit.*, *passim*.

8 Por ejemplo, consultas vinculantes 691/2013, de 5 de marzo; 756/2013, de 12 de marzo; 948/2013, de 25 de marzo; 1.102/2013, de 4 de abril; 1.367/2013 y 1.374/2013, ambas de 23 de abril. La más amplia de todas ellas, por el número de cuestiones que aborda es la 1.367/2013.

el conjunto del ordenamiento⁹. Sobre ellos quiero reflexionar en el presente trabajo a propósito de las consecuencias jurídicas de la falta de declaración informativa o de la presentación de declaraciones inexactas¹⁰.

2. Pluralidad de sanciones por incumplimiento del deber de presentar la declaración informativa

§ 11. Como ya he indicado, las consecuencias jurídicas del incumplimiento de la obligación de presentar la declaración informativa de bienes en el extranjero son de dos clases: sancionadoras unas y de carácter aparentemente material o sustantivo otras.

§ 12. Llama inmediatamente la atención la duplicidad de sanciones por la realización de un solo hecho: la falta de presentación de la declaración o la omisión de bienes que hubieran debido consignarse en ella provoca la aplicación de, al menos, dos sanciones que se acumulan.

Constituye infracción tributaria “no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas” de bienes en el extranjero. Se trata de una infracción de peligro o de riesgo, dado que este tipo de declaraciones no pasan de ser una obligación formal que no genera cuota tributaria, es decir, su omisión o falsedad no producen, por sí mismas, daño a la Hacienda Pública. Sin embargo, son infracciones muy graves y, como ya hemos dicho, las sanciones son elevadas: simplificadaamente, 5.000 euros por cada dato omitido con un mínimo de 10.000 euros.

Ahora bien, la conjunción de la DA 18ª de la LGT con el art. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS provoca—por ficción legal o, si se prefiere, por presunción *iuris et de iure*— que los bienes no declarados sean ganancias patrimoniales en el IRPF o renta gravada en el IS. Lo son *ope legis*, sin que quepa más justificación o prueba en contrario que acreditar que los bienes se han adquirido con rentas declaradas o con rentas obtenidas en periodos en que el titular no era contribuyente del IRPF o del IS, es decir, cuando no era residente en España o cuando no existía como persona para

9 No faltan los pronunciamientos sobre la posible inconstitucionalidad de la regularización fiscal de 2012 en su conjunto, pero no es mi intención entrar en ese debate, sino en las dificultades que pueden oponerse a la efectiva aplicación de las graves consecuencias previstas para los incumplidores de la declaración informativa. Juan Manuel IGLESIAS y Amelia GONZÁLEZ han escrito que “el tratamiento privilegiado en que se traduce la aplicación de la DTE ha determinado que muchos nos cuestionemos su constitucionalidad, no ya sólo desde un punto de vista meramente formal... sino también desde un punto de vista material o sustantivo, en la medida en que puede resultar contraria a los principios de justicia tributaria (generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad). Por estos motivos no puede perderse de vista la posibilidad de que el TC acabe declarando la nulidad de la norma...” (IGLESIAS CASAIS, José Manuel y GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia: “La evasión fiscal y su amnistía. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *Dereito: Revista Xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, nº extra 1, 2013, pág. 199).

10 Es realmente lamentable que una normativa que hasta ahora ha producido unos resultados aceptables en cuanto a la aparición de importantes patrimonios ocultos haya de perder toda su virtualidad *pro futuro* a causa de una eventual declaración de inconstitucionalidad o de vulneración del Derecho europeo. Legislar de forma irreflexiva y precipitada, como se ha hecho en esta ocasión, es poco recomendable. El fraude fiscal se debe combatir con la cabeza fría y no con ocurrencias nacidas de un quizá sincero pero fugaz e irracional impulso. Como acertadamente ha dicho Hugo LÓPEZ en su meritorio trabajo sobre nuestro tema, “es necesario operar correctamente desde un punto de vista técnico; lo cual requiere una ponderación adecuada en la adopción de medidas que, por un lado, doten a la Administración tributaria de un aparato normativo suficientemente incisivo para combatir esas conductas y, por otro lado, respeten el marco constitucional y, por lo que aquí interesa, también europeo, como piedra angular de todo mecanismo eficaz de lucha contra el fraude fiscal” (Hugo LÓPEZ LÓPEZ, “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, número 368, 2013, págs. 8).

Recordemos, para concluir con este asunto, que el TC también ha declarado que el principio *non bis in ídem* impide el que por autoridades del mismo orden, y a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente la misma conducta

el Derecho (antes de nacer si se trata de persona física o antes de constituirse en caso de entidades sujetas al IS).

Así pues, las ganancias no justificadas en IRPF o las rentas presuntas en IS determinarán la existencia de cuotas tributarias no satisfechas que darán lugar, a su vez, a las correspondientes sanciones por infracción muy grave de daño, consistentes en multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de dichas cuotas.

Está claro que se quiso atemorizar a los defraudadores que esconden sus bienes en el extranjero porque las consecuencias de la ocultación son extraordinariamente graves. Si pensamos en el caso de una persona física con tipo marginal del 57% en el IRPF, la falta de declaración tiene como consecuencia la aplicación de una multa de 5.000 euros por cada dato omitido, más el 57% del valor de los bienes a título de cuota del IRPF, más 150% del importe de la cuota (equivalente al 48,735 % del valor de los bienes) a título de sanción. Es decir, 5.000 euros por cada dato omitido, más el 105,735 % del valor del bien. En otras palabras, se produce la “confiscación” de los bienes no declarados y se impone una multa de 5.000 euros por cada dato omitido o falseado.

§ 13. Aparcamos, de momento, el problema de si se vulnera o no el principio de proporcionalidad de la sanción, sobre el que tendremos ocasión de volver repetidamente a lo largo de este trabajo para centrarnos ahora en la concurrencia de sanciones contraria al principio *non bis in ídem*.

Algo ha barruntado el legislador al decir, en el penúltimo párrafo de la DA primera de la Ley 7/2012, que la sanción del 150% de las cuotas devengadas es incompatible con las sanciones de los arts. 191 a 195 de la LGT. En estos supuestos, la concurrencia de sanciones sería más que evidente, pues el tipo infractor es el mismo. La solución legal es correcta, pues hace prevalecer la norma específica sobre la general.

No ha tenido en cuenta, sin embargo, que la ocultación en la declaración informativa es medio necesario para que los bienes ocultos sean ganancias patrimoniales o rentas gravadas y, por tanto, para cometer la infracción específica tipificada en la DA primera de la Ley 7/2012.

Entre la infracción de peligro y la de daño existe, al menos, una relación de medio a fin y en ambos casos el bien jurídico protegido es el mismo, dándose además la identidad de sujeto. Esto nos pone sobre la pista del principio *non bis in ídem* que nuestra Constitución no recoge de forma expresa, pero se deduce del principio de legalidad y tipicidad, según jurisprudencia del TC que progresivamente lo ha ido reconstruyendo a partir de la STC 2/1981, de 30 de enero, con el fin de evitar la duplicidad de sanciones por una misma conducta¹¹. El art. 133 de la LRJ-PAC reconoce este principio al decir que “no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento”.

11 “Si bien no se encuentra recogido expresamente en los arts. 14 a 30 de la Constitución, que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo (art. 53.2 de la Constitución y art. 41 de la LOTC) no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del artículo 9 del Anteproyecto de Constitución, va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el art. 25 de la Constitución” (STC 2/1981, de 30 de enero, F. 4).

Creo que se puede incluso avanzar más y hablar de un auténtico concurso ideal de infracciones constituidas por un único hecho porque hay en realidad un solo hecho sancionado: el incumplimiento de la obligación de declarar¹². En efecto, la falta de declaración comporta automáticamente, por ficción legal, la calificación de los bienes como ganancia patrimonial o como renta y el devengo de la cuota tributaria cuyo impago se sanciona. Visto de este modo, la falta de declaración es el único hecho sancionado pues solo él integra la infracción de peligro y de él se deriva la existencia de un impago de cuotas tributarias que constituye infracción de daño sancionada con el 150% de la cuota defraudada.

Verdaderamente, la infracción por impago de cuotas exige un requisito adicional respecto a la ocultación en la declaración informativa: que no pueda acreditarse que los bienes se adquirieron con rentas declaradas o rentas obtenidas cuando el titular no era contribuyente en el IRPF o en el IS. Pero aun en el supuesto de que se entienda que estamos ante hechos diferentes, no se podrá negar que esta específica infracción de daño no puede cometerse si previamente no se han ocultado los bienes en la declaración informativa, es decir, si previamente no se ha cometido la infracción de peligro. Como mínimo hay que reconocer la existencia de un concurso medial, respecto del que la doble sanción está vedada por los principios inspiradores de nuestro Derecho penal (art. 77 CP) que son aplicables, aunque con matices según doctrina del TC, al Derecho tributario sancionador¹³.

Recordemos, para concluir con este asunto, que el TC también ha declarado que el principio *non bis in idem* "impide el que por autoridades del mismo orden, y a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente la misma conducta. Semejante posibilidad entrañaría, en efecto, una inadmisble reiteración en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado (Sentencia 77/1983, de 3 de octubre, fundamento jurídico cuarto)" (STC 159/1985, de 27 de noviembre, F. 3).

§ 14. Se ha denunciado, por otra parte, otra infracción del *non bis in idem* por concurrencia con el régimen sancionador de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior, o el Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre transacciones económicas con el exterior, que también regula similar falta de información¹⁴. Sin embargo no es fácil que se produzca el solapamiento porque la declaración informativa no se refiere a movimientos de capitales sino simplemente a su localización fuera de España. Podría pensarse, quizá, en el caso de bienes situados en España que se trasladan al extranjero sin declaración o autorización, cuando fuere precisa, y que posteriormente no se incluyen en la declaración informativa. Estaríamos, no obstante, ante un concurso real y no ideal porque la transferencia

12 En el mismo sentido, LÓPEZ LÓPEZ, "Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución", *op. cit.*, pág. 4. Ciertamente hay doctrina penalista que opina que el concurso medial tiene naturaleza de concurso real porque el concurso medial implica, en su misma definición, dualidad de hechos. Véase GUINARTE CABADA, Gumersindo: "El concurso «medial» de delitos", *Estudios Penales y Criminológicos*, vol. XIII (1990), *Cursos y Congresos* nº 63, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, pág. 161, disponible en <http://hdl.handle.net/10347/4211>. Sin embargo ello no es obstáculo para rechazar la sanción múltiple en un caso como el nuestro en el que, como decimos en el texto, es uno sólo el hecho que desencadena todos los efectos: abreviadamente, la omisión de la declaración de bienes en el extranjero no justificados con renta declarada,

13 Véase al respecto la interesante doctrina contenida en el fundamento segundo de la STS (Sala de lo Penal) 858/2013, de 19 de noviembre.

14 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, "Medidas de lucha contra el fraude fiscal", *op. cit.*, pág. 107.

ilícita al extranjero no es medio necesario para incumplir el deber de informar establecido en la disposición adicional 18ª LGT.

3. Más sanciones: las “consecuencias específicas” del incumplimiento de la obligación de declarar

§ 15. La concurrencia de sanciones sobre una única conducta es todavía más grave pues, como trataremos de demostrar en este epígrafe, las “consecuencias específicas” del incumplimiento de la obligación de declarar (la inclusión en la base liquidable general de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales) dan lugar a una pseudocuota tributaria que más que un tributo es una verdadera sanción.

3.1. Las “ganancias de patrimonio no justificadas” derivadas del incumplimiento del deber de información

§ 16. El efecto que hasta ahora hemos llamado material o sustantivo del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes en el extranjero estaba previsto de forma abstracta en el apartado 3 de la DA 18ª de la LGT, según el cual “las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional”.

Como ya hemos dicho, tanto la LIRPF como el TRLIS, en sus arts. 39.2 y 134.6 respectivamente, han establecido tales efectos.

En lo que aquí interesa, ambos preceptos tienen un contenido similar. Dice el art. 39.2 de la LIRPF:

“2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.”

El texto del art. 134.6 es el siguiente:

“6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien

con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto.”

§ 17. Nos encontramos ante un tipo especial de ganancias patrimoniales no justificadas que se diferencia de la categoría general del art. 39.1 tanto en su presupuesto de hecho como en su naturaleza jurídica.

El presupuesto de hecho consta de tres elementos: a) Tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos; b) incumplimiento de la obligación de información; y c) no acreditar que procede de rentas declaradas o de rentas percibidas no siendo contribuyente el titular de los bienes.

§ 18. La primera de las tres circunstancias indicadas no plantea problemas relevantes en el caso de titularidad directa de los bienes ocultados en la declaración informativa. Pero puede resultar problemática su aplicación en el caso de titularidades fiduciarias, habituales en otros ordenamientos distintos del nuestro.

Por regla general, nuestro Derecho tributario no reconoce la titularidad fiduciaria y obliga a descubrir la realidad subyacente para aplicar los tributos conforme a titularidad real y no la titularidad formal de los bienes y derechos. Salvo algunos supuestos específicos, cual es el caso de los fideicomisos y las fiducias forales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, nuestro ordenamiento prescinde de la realidad aparente, como se aprecia en la regla general sobre actos simulados contenida en el art. 16 de la LGT.

En la DA 18ª LGT, reguladora de la declaración informativa, se toma en consideración la titularidad real de los bienes y derechos, remitiéndose a lo previsto en el art. 4.2 de la Ley 10/2010¹⁵. La titularidad real atribuida por la posesión o control del 25% del capital o derechos de voto de una persona jurídica, del 25% de los bienes administrados por instrumentos jurídicos, por el control de la gestión o por la condición de beneficiarios, no puede entenderse —a los efectos que ahora nos ocupan— que permita calificar como ganancia patrimonial no justificada la totalidad del valor de la persona jurídica o de los bienes administrados. Habida cuenta de la finalidad del art. 39.2 de la LIRPF, debe interpretarse que, en estos casos, a la persona que ejerza el control o tenga la condición de potencial beneficiario sólo puede imputársele la parte proporcional que le corresponda en el capital social o fondos propios, o en los bienes administrados.

§ 19. “Incumplimiento de la obligación de información” —segundo de los elementos del presupuesto de hecho— es un concepto ambiguo que permite realizar desde una interpretación amplia, según la cual cualquier incumplimiento de las formas en las que debe presentarse la declaración sería motivo suficiente para hacer surgir ganancias patrimoniales no justificadas, hasta otra más estricta que sólo consideraría producido el presupuesto de hecho si se trata de un incumplimiento cualificado.

15 Art. 4.2 Ley 10/2010:

“2. A los efectos de la presente Ley, se entenderá por titular real:

- a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.
- b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por 100 del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.
- c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por 100 o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.”

La interpretación amplia debe ser, a mi juicio, descartada porque no es coherente con la finalidad de la norma y provocaría unas consecuencias manifiestamente desproporcionadas con la gravedad de la conducta. El incumplimiento debe ser, por tanto, cualificado pero es difícil determinar de modo concreto y *a priori* las circunstancias exactas que deben concurrir para que el incumplimiento sea cualificado. Debe tratarse, a mi juicio, de una conducta que, además de vulnerar la obligación de declarar, sea suficiente para considerar que los bienes siguen manteniéndose ocultos a la acción investigadora de la Administración tributaria.

Volviendo a la analogía con la ocultación de datos en la documentación exigible en las operaciones vinculadas, debería operarse en nuestro caso con la misma prudencia que queda expresada en el apartado 7 de la "Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006, relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE)" (2006/C 176/01), del siguiente tenor: "Los Estados miembros se abstendrán de imponer cualquier sanción relacionada con la documentación a los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente".

La alusión al plazo está fuera de lugar respecto a las ganancias patrimoniales no justificadas porque lo excluye el propio art. 39.2 de la LIRPF, pero queda en pie la aplicación "de forma razonable" de la norma. Para evitar la infracción del principio de tipicidad legal (tributario y penal), debería exigirse o bien que las omisiones o falsedades de la declaración impidan objetivamente conocer la real existencia de los bienes o derechos, o bien que la Administración tributaria acredite la presencia de indicios suficientes para llegar al convencimiento de que el titular de los bienes tuvo la intención de ocultarlos mediante los defectos en que incurre la declaración.

§ 20. En tercer lugar, para que pueda apreciarse la existencia de ganancias no justificadas es necesario que el titular de los bienes no acredite que proceden de renta declarada o de renta obtenida en periodos impositivos en que no era contribuyente en el impuesto sobre la renta.

Este tercer requisito suscita dudas acerca de su naturaleza, que tiene también, como veremos, importantes consecuencias sobre la propia naturaleza de este tipo de ganancias patrimoniales. ¿Estamos realmente ante un elemento del presupuesto de hecho de las ganancias patrimoniales no justificadas o es, por el contrario, una circunstancia adjetiva y de carácter procesal? Dicho en otros términos, ¿es un elemento del hecho imponible o es un elemento de la prueba de que tal hecho imponible se ha realizado o no?

Sabido es que las ganancias patrimoniales no justificadas (antes llamadas incrementos no justificados de patrimonio) son una presunción legal *iuris tantum* que admite prueba en contrario¹⁶. Podría, pues, considerarse que estamos ante un tipo particular de ganancias no justificadas que no admite la prueba del origen de los bienes para enervar la presunción de que los bienes son renta gravable. Pero esta afirmación no es aceptable.

En efecto, la presunción es un instrumento procesal que permite desplazar la carga de la prueba de un hecho cuando está acreditado otro hecho diferente del que el primero se considera consecuencia probable o necesaria. De la presunción no se deriva, por tanto, otra consecuencia jurídica que la de obligar al perjudicado por el hecho presunto a que acredite la falsedad de éste si quiere evitar las consecuencias jurídicas desfavorables que de él se deducen. Es lo que ocurre con las ganancias de patrimonio no justificadas en general (apartado 1 del art. 39 LIRPF):

16 Lo traté con cierto detalle en *Los incrementos no justificados de patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 26 ss.

se presume que son renta gravable, mientras no se demuestre lo contrario, los bienes y derechos que no se correspondan con la renta o patrimonio declarados. En este caso, el sujeto pasivo puede probar, por cualquier medio admitido en Derecho, que los bienes o derechos se han adquirido con recursos que no son renta sometida al impuesto, en cuyo caso la presunción queda enervada.

Cuando se trata de ganancias de patrimonio originadas por el incumplimiento del deber de declarar bienes situados en el extranjero la situación es muy diferente. El interesado no tiene la facultad de demostrar la falsedad del hecho presunto y la presunción se aplica aunque se pruebe que los bienes se adquirieron con medios financieros que no tenían naturaleza de renta gravable (v.gr. porque se adquirieron gratuitamente mediante una donación o una herencia no declarada o porque se adquirieron con medios ajenos como un préstamo) o se adquirieron con rentas percibidas en periodos impositivos prescritos o, en el caso de sociedades, se adquirieron mediante operaciones societarias de balance (v. gr. una aportación en virtud de aumento de capital no contabilizado).

Es cierto que los impuestos pueden utilizarse por el legislador para perseguir fines distintos de los exclusivamente recaudatorios y esto supone que las exigencias del principio de capacidad económica pueden ser moduladas en función de los objetivos extrafiscales. Pero es igualmente cierto que sólo podremos hablar de impuestos si se acatan las exigencias básicas del principio de capacidad económica

Así pues la presunción se aplica, según el texto legal, aunque se haya probado satisfactoriamente que los bienes no son renta gravable. Por tanto, la facultad de acreditar que proceden de rentas gravadas o de rentas percibidas cuando el interesado no estaba sujeto al impuesto no es propiamente un medio de probar la falsedad del hecho presunto sino un presupuesto de hecho para aplicar una presunción que no admite prueba en contrario, es decir, una presunción *iuris et de iure* o una ficción legal¹⁷. Nos encontramos más cerca de un nuevo elemento del hecho imponible del impuesto que de una presunción como las tradicionalmente contempladas por los arts. 39 LIRPF y 134 TRLIS.

3.2. Naturaleza de la “cuota” derivada de la aplicación de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS

§ 21. De todo lo anterior resulta que, cuando concurren los elementos del presupuesto de hecho del art. 39.2 de la LIRPF (incumplimiento de la obligación de informar y que los bienes no procedan de renta declarada o de renta obtenida cuando el obligado no era residente en España a efectos fiscales) nace, aparentemente, una obligación

17 Como presunción *iuris et de iure* la califican CALVO VERGEZ (“La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18ª de la LGT”, *op. cit.*, pág. 38), ORENA DOMÍNGUEZ (“Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *op.cit.*, pág. 16) y PEDREIRA MENÉNDEZ, «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *op. cit.*, nº 4/2013, pág. 16. También hablan de presunción *iuris et de iure* LÓPEZ LÓPEZ, (“Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, pág. 35) y MARTÍNEZ GINER (“El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *op. cit.*, pág. 26), aunque rebajan la calificación de la presunción por el hecho de sea admita una prueba en contrario de carácter restringido.

tributaria. Como hemos dicho, nos encontramos, a primera vista, ante una nueva modalidad o elemento material del hecho imponible del impuesto (IRPF o IS) cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

§ 22. Si esto es un nuevo elemento del hecho imponible, sorprende su ubicación sistemática en el apartado 2 del art. 39 de la LIRPF y en el apartado 6 del art. 134 TRLIS, puesto que se trata de una institución radicalmente diferente de la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas o de renta que ya se contenía en dichos artículos.

Ahora bien, la defectuosa sistemática es, a fin de cuentas, una cuestión formal y no es el más importante reproche que puede dirigirse a la “renta” derivada del incumplimiento del deber de informar. Lo fundamental es determinar si este nuevo hecho imponible respeta los cánones constitucionales a que debe ajustarse todo tributo.

§ 23. Como es sabido, la Constitución contempla en el art. 31.1 la categoría genérica de las prestaciones de carácter público, en cuyo ámbito se encuentra el tributo como una especie –la más importante de todas- caracterizada por su finalidad primordial de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y por estar informada por el principio de capacidad contributiva y/o por el principio de compensación o provocación de costes¹⁸. Prescindiendo ahora del principio de compensación, que no afecta al objeto de nuestro trabajo, el tributo o, más concretamente, el impuesto es una prestación patrimonial legalmente establecida cuya legitimidad constitucional está vinculada al respeto del principio de capacidad económica, en el que encuentra su fundamento (sin perjuicio de que, de forma complementaria y accesoria, puedan perseguirse otros fines de carácter extrafiscal).

Como dice la STC 182/1997, de 28 de octubre (F. 6), “desde una perspectiva material el art. 31.1 CE consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado. Existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley; pero *existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad*. La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional”.

Es cierto que los impuestos pueden utilizarse por el legislador para perseguir fines distintos de los exclusivamente recaudatorios y esto supone que las exigencias del principio de capacidad económica pueden ser moduladas en función de los objetivos extrafiscales. Pero es igualmente cierto que sólo podremos hablar de impuestos si se acatan las exigencias básicas del principio de capacidad económica. De no ser así estaremos ante una prestación patrimonial de naturaleza no tributaria y, si no tiene otro asidero en la norma suprema, una prestación inconstitucional.

“Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio

18 Las primeras referencias al principio de provocación de costes, que ahora muchos aceptan, se encuentran en mi artículo “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales”, *Hacienda Pública Española*, nº 35, 1975, págs. 253 ss.; y, con nuevos matices, en otros trabajos posteriores como “Tasas Municipales”. *Fiscalidad Municipal sobre la propiedad urbana*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1982, págs. 25 ss. y “Los principios del beneficio, capacidad económica y provocación de costes y los tributos propios municipales”, *A problemática da tributação local / Local taxation*, Ministério do Planeamento e da Administração do Território, Coimbra, 1989, págs. 193 ss.

de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza" (STC 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4). Por tanto, un impuesto no puede desconocer o contradecir el principio de capacidad económica. El deber de contribuir resulta, pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el art. 31.1 CE (SSTC 27/1981, de 20 julio, F. 4; 19/1987, de 17 febrero, F. 3; 209/1988, de 10 noviembre, F. 6; 45/1989, de 20 febrero, F. 4; 54/1993, de 15 febrero, F. 1 y 134/1996, de 22 julio, F. 5)

El incumplimiento de un deber formal
es un acto ilícito, una infracción
del Derecho objetivo, que puede y
debe originar una reacción punitiva
del ordenamiento, pero no es una
circunstancia que permita justificar
la imposición de una obligación de
contribuir al sostenimiento de los
gastos públicos

§ 24 . Las "ganancias patrimoniales" originadas por el incumplimiento del deber de información de la DA 18ª LGT constituyen un elemento extravagante en el hecho imponible del IRPF y del IS. Estos dos impuestos gravan la renta, es decir, el incremento de la riqueza o del patrimonio neto del contribuyente. La reforma operada en los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS han añadido, aparentemente, a la renta gravada por esos impuestos un nuevo componente que no es renta sino patrimonio. Lo que se contempla en la reforma no son aumentos de riqueza, sino elementos del patrimonio del contribuyente. Así pues, en una primera aproximación podríamos decir que, a partir de ahora, el IRPF y el IS son impuestos que gravan la renta del contribuyente y, además, los bienes respecto de los que se ha incumplido el deber de información y no proceden de renta declarada o de renta obtenida cuando el sujeto pasivo no era contribuyente.

El gravamen del patrimonio como renta tiene sentido y es perfectamente coherente con la estructura interna de los impuestos personales sobre la renta si el patrimonio oculto es, como ha sido siempre, el hecho base de una presunción *iuris tantum*. Lo que se grava mediante esta técnica no es el patrimonio, sino la renta con la que ese patrimonio ha sido adquirido. La presunción es legítima y razonable porque la probabilidad de que los bienes ocultos se hayan financiado con renta no declarada es muy alta, dado que son pocos los aumentos de riqueza que quedan al margen del IRPF y del IS y, en cualquier caso, el contribuyente tiene la posibilidad de enervar la presunción acreditando el origen de los bienes o la prescripción del impuesto que gravaba la renta con la que se adquirieron.

No ocurre lo mismo aquí. Como hemos razonado anteriormente, las "ganancias de patrimonio" que surgen del incumplimiento del deber de informar no son el hecho-consecuencia de una presunción legal, sino un elemento más del hecho imponible de los impuestos sobre la renta. Se grava, lisa y llanamente, la titularidad de los bienes aunque el contribuyente demuestre que su titularidad no responde a una ocultación de renta.

§ 25 . Si, con tales premisas, pasamos por el tamiz de los principios tributarios este impuesto sobre bienes no consignados en la declaración informativa de bienes en el extranjero el resultado es que el impuesto no soporta la criba.

Desde la perspectiva del principio de capacidad económica podemos admitir que este impuesto recae sobre un hecho que manifiesta capacidad de contribuir porque se gravan bienes y derechos de carácter patrimonial.

Pero aquí terminan los resultados positivos del test de constitucionalidad. En cuanto se profundiza en el tema, el contraste deriva en clarísimas incompatibilidades con los principios tributarios.

El principio de igualdad resulta malparado si buscamos las razones que puedan justificar las diferencias entre estos contribuyentes y los titulares de otros bienes y derechos respecto de los que no exista el deber de informar o que hayan cumplido con el deber de informar. La diferencia entre unos y otros reside exclusivamente en que los primeros no han cumplido con un deber formal y las consecuencias del incumplimiento es que los primeros quedan sometidos a un impuesto que no recae sobre los segundos.

El principio de igualdad prohíbe las discriminaciones arbitrarias y, en materia tributaria, las discriminaciones son arbitrarias cuando no se fundan en los criterios del art. 31.1 CE (capacidad, progresividad, no confiscación) ni en otros objetivos extrafiscales legítimos por estar constitucionalmente amparados. El incumplimiento de un deber informativo no justifica la discriminación impositiva entre titulares de bienes. Si se tratase de un tributo estaríamos, pues, ante una discriminación arbitraria que infringe el principio de igualdad del art. 31.1 CE.

§ 26. También cabría plantear si se vulnera el principio de capacidad económica porque no se grava una capacidad económica actual. “La capacidad económica —dice el TC— ha de referirse a la que está ínsita en el presupuesto del tributo, y si hubiera desaparecido o disminuido en el momento de entrar en vigor se quebraría el principio constitucional” (STC 126/1987, de 16 julio, F. 10).

A mi juicio, no existiría contraposición entre el citado principio y el gravamen de las ganancias de patrimonio no justificadas en la medida en que los bienes existan en el momento en que son descubiertos.

Ahora bien, el art. 39.2 LIRPF y el art. 134.6 TRLIS no contemplan esta exigencia, es decir, las ganancias de patrimonio surgen del incumplimiento de la obligación de información, subsistan o no los bienes descubiertos en el momento en que la Administración llega a tener noticia de ellos. Los preceptos citados hablan, respectivamente, de “tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información” y de “bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información”. No se requiere que los bienes sigan en poder del contribuyente cuando la Administración los descubre.

En este segundo supuesto, el gravamen de los bienes como ganancias de patrimonio sería incompatible con el principio de capacidad económica, a la luz de la jurisprudencia constitucional citada.

§ 27. Por otra parte, igualmente se vulneraría el principio de capacidad económica por el hecho de gravar, mediante una ficción jurídica, una renta inexistente. Este criterio ha sido expresamente avalado por el Tribunal Constitucional que, en su sentencia 221/1992, de 11 diciembre:

“El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.”

§ 28. No se plantearían problemas de incompatibilidad con los principios tributarios si se considerase, como entiendo que debe hacerse, que no estamos propiamente ante un tributo, sino ante una sanción.

El incumplimiento de un deber formal es un acto ilícito, una infracción del Derecho objetivo, que puede y debe originar una reacción punitiva del ordenamiento, pero no es una circunstancia que permita justificar la imposición de una obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El exceso de cuota resultante de la liquidación del impuesto a causa de la inclusión de estas ganancias patrimoniales no justificadas especiales es perfectamente separable de la verdadera cuota del impuesto y no veo ninguna dificultad en calificarla como sanción por la comisión de un ilícito consistente en incumplir el deber de información. Se trata, claramente, de la reacción del ordenamiento ante un ilícito y una reacción justificada y fundada, precisamente, en la ilicitud de la conducta, no en la capacidad económica que en ella se pueda poner de manifiesto¹⁹.

Así pues, el gravamen que estamos comentando no es un impuesto, sino una sanción por incumplimiento del deber de presentar la declaración de bienes en el extranjero, que cuenta con una excusa absolutoria: que los bienes se hayan adquirido con renta declarada o con renta obtenida en ejercicios en los que el titular no era contribuyente del IRPF ni del IS.

El hecho de que la estructura de la norma tenga la apariencia de una norma tributaria y que el método de cuantificación de la cuota-sanción esté integrado en la técnica de cálculo de la cuota del IRPF o del IS no es determinante de la naturaleza tributaria de este mecanismo jurídico.

De este modo se soslaya la objeción avanzada por LÓPEZ LÓPEZ que gráficamente afirma que “una obligación tributaria ya extinguida... «resucita» -si se nos permite la expresión- para desplegar plenos efectos sobre

La imputación de los bienes, ope legis y sin posibilidad de acreditar lo contrario, al periodo más antiguo de entre los no prescritos es otra vuelta de tuerca a los efectos sancionadores de la norma, cuya naturaleza penal ya se intuye en esta regla de imputación temporal

19 De “sanción encubierta” la tachó PEDREIRA MENÉNDEZ: “El segundo elemento sobre el que queremos llamar la atención radica en la circunstancia de que estas ganancias se integrarán «en el período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización». Esta afirmación nos parece increíble porque establece una sanción encubierta, olvidando por completo el período real de generación de la renta, en contra de todos los principios que rigen la imposición por este tributo. Así, aunque se pueda demostrar que la renta no declarada procede de un determinado ejercicio fiscal, el precepto exige que se impute al período impositivo más antiguo no prescrito. Con ello, lo que se obtiene es una sanción encubierta, ya que se exigirán intereses de demora por la cuota no ingresada durante más días, aunque dicha renta no existiera en el ejercicio al que se pretende su imputación. Desde luego, esta redacción casa mal con los principios constitucionales en que se fundamenta el deber de contribuir. Además, la redacción es claramente discriminatoria en relación con lo previsto en el apartado primero del artículo 39 LIRPF, ya que si los bienes o derechos no declarados se encuentran en España se «integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran» (PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *op. cit.*, pág. 14).

situaciones pasadas²⁰. En efecto, tal como hemos indicado más atrás, los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS no hacen salvedad y se aplican incluso respecto de bienes en el extranjero no declarados que se adquirieron o financiaron con rentas obtenidas en periodos prescritos. Desde mi punto de vista, siendo cierta la premisa (la extensión de estos preceptos a rentas pretéritas), la aplicación de los preceptos aludidos no hace renacer una deuda tributaria fenecida y no hay retroactividad, sino que estamos ante un nuevo presupuesto de hecho constituido por un ilícito que no pone de manifiesto capacidad contributiva y las consecuencias que de él derivan no tienen otro fundamento material que la propia ilicitud de la conducta. En otras palabras, nos encontramos ante una verdadera sanción.

§ 29. A la vista de todo ello, el juicio de constitucionalidad de esta medida no tiene como referente el art. 31 CE, sino los principios del Derecho sancionador del art. 25 CE y concordantes.

Desde esta perspectiva, la cuota-sanción derivada de la aplicación de las normas del IRPF y del IS a los bienes descubiertos constituye una segunda sanción pecuniaria del incumplimiento de la obligación de informar que, como ya sabemos, ha sido sancionada previamente con multa de 5.000 euros por dato o conjunto de datos omitidos, con un mínimo de 10.000 euros (ó 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros, en caso de declaración espontánea extemporánea).

Además, como hemos dicho, existe una tercera sanción: la del 150% de la “cuota defraudada” (en realidad sanción) que no sólo agrava la vulneración del principio “*non bis in idem*” sino que incluso tiene como presupuesto de hecho una sanción, pues no otra cosa es la mal llamada “cuota” surgida de la aplicación de las normas del impuesto al valor de los bienes no declarados.

3.3. En particular, el requisito de no proceder de rentas declaradas

§ 30. Según hemos expuesto, para que quepa exigir la sanción consistente en calificar como ganancias patrimoniales los bienes ocultos es necesario que dichos bienes no procedan de rentas declaradas, o bien de rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales su titular no tuviese la condición de contribuyente en el IRPF ó en el IS.

Por rentas declaradas se han de entender rentas que hayan sido consignadas en las declaraciones del IRPF o del IS, según la naturaleza del perceptor, sin que sea relevante que se trate de declaraciones presentadas en el plazo reglamentario o que sean declaraciones extemporáneas, haya precedido o no requerimiento o actuación administrativa dirigida a la investigación o comprobación del impuesto. La ley no establece distinciones entre declaraciones: sólo dice que la norma no se aplica si “la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas”.

20 Estaríamos, como dice el autor citado, ante un supuesto más grave que el de la retroactividad de grado máximo proscrita por el Tribunal Constitucional “porque altera el cómputo de la prescripción con efectos retroactivos hasta tal punto que llega incluso a desplegar efectos sobre obligaciones tributarias ya prescritas; pretendiendo, además, derivar consecuencias sancionadoras... La norma, tal y como está configurada tiene un alcance retroactivo implícito no ya de grado máximo, sino de lo que podríamos denominar *ultra*... Introduce un nuevo grado de retroactividad desconocido hasta el momento en la medida en que afecta, no ya a hechos consumados o perfeccionados, sino a obligaciones extinguidas” (LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, pág. 31). SANZ GADEA también se pregunta si es retroactiva la presunción de ganancias no justificadas que no admite prueba en contrario porque “una obligación tributaria ya extinguida resucita”, llegando a la conclusión de que no lo es desde el punto de vista formal (SANZ GADEA, Eduardo, “El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I)”, *Revista de contabilidad y tributación*, nº 360, 2013, pág. 181).

Probablemente estamos ante otro defecto técnico de la ley. Es posible que sus redactores, que con tanta imprecisión actuaron, hayan pensado sólo en la declaración inicial que debió presentarse antes del 30 de abril de 2013²¹ y que hayan querido referirse exclusivamente a rentas declaradas antes de entrar en vigor la Ley 7/2012. Pero, por más que esto haya podido estar en su mente, no es esto lo que dijeron. Lo que la ley dice, y sólo ella tiene valor jurídico, es que quedan excluidas de las “ganancias de patrimonio no justificadas” los bienes y derechos que se correspondan con renta declarada.

§ 31. Esto permite pensar que pueden evitarse los rigurosos efectos del incumplimiento del deber de información presentando declaraciones extemporáneas de los bienes ocultos siempre que pueda demostrarse que los bienes se poseían antes del periodo al que, en su caso, deberían imputarse las ganancias de patrimonio de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS.

Para contrastar la veracidad de semejante conclusión es necesario aclarar dos extremos: 1) A qué periodo impositivo se imputan las ganancias de patrimonio no justificadas *ex art.* 39.2 LIRPF y *ex art.* 134.6 TRLIS. 2) Si los bienes ocultos pueden ser declarados como renta, es decir, como ganancias de patrimonio no justificadas *ex art.* 39.1 LIRPF o *ex art.* 134.1 TRLIS.

§ 32. En relación con la primera cuestión, el art. 39.2 LIRPF establece que se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización; y el art. 134.6 del TRLIS dice que se entenderá que los bienes o derechos han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización.

La imputación de los bienes, *ope legis* y sin posibilidad de acreditar lo contrario, al periodo más antiguo de entre los no prescritos es otra vuelta de tuerca a los efectos sancionadores de la norma, cuya naturaleza penal ya se intuye en esta regla de imputación temporal. No se pretende realmente gravar la renta no declarada en el año en que se produjo, pues en ese caso se permitiría demostrar que se generó en otro periodo impositivo, sino de castigar a quien no cumplió la obligación de informar.

La incongruencia del enfoque dado por el legislador al tema provoca más confusión si cabe porque, siendo ficticia la imputación al periodo más antiguo, pueden darse dos situaciones diferentes que conviene distinguir a nuestros efectos. Prescindiendo de que los bienes pueden tener otro origen (por ejemplo, una donación, una herencia o una renta no sometida al impuesto) o incluso haber sido financiados con un préstamo y centrándonos sólo en el caso de que hayan sido adquiridos con renta gravada y no declarada, las dos alternativas son las siguientes:

- 1) Que la renta se haya generado en ese mismo periodo más antiguo no prescrito, o en periodos anteriores.
- 2) Que la renta se haya generado en un periodo posterior.

§ 33. Antes de seguir adelante conviene hacer un inciso para llamar la atención sobre la circunstancia aludida de que los bienes tengan su origen en una fuente distinta de la renta no declarada (donación, herencia, renta exenta, préstamo). A primera vista, podría calificarse como un olvido del legislador pero sería un olvido muy grosero pues

21 Aunque el plazo de presentación de la declaración anual finaliza el 31 de marzo, en el primer año de aplicación se estableció como plazo el que mediaba entre el 1 de febrero y el 30 de abril (disposición adicional única del Real Decreto 1.715/2012, de 28 de diciembre).

a cualquier persona mínimamente entendida en Derecho tributario no se le pasa por alto que la renta gravable no es el único origen del patrimonio del contribuyente.

Para entender esta restricción hay que recurrir a las normas reguladoras de la regularización voluntaria de la situación fiscal que hemos mencionado en los primeros párrafos de este trabajo. En la disposición adicional 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo se ofreció una “amnistía fiscal” a los contribuyentes “titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas” si presentaban la “declaración especial”. La consecuencia derivada de la presentación de dicha declaración consistía en que el “importe declarado por el contribuyente tendrá “la consideración de renta declarada” en el impuesto sobre la renta que en cada caso fuese aplicable (IRPF, IS o IRNR).

Aunque la declaración informativa de bienes en el extranjero es distinta de la declaración especial (ésta afectaba a todos los bienes no justificados y la primera sólo a bienes en el extranjero de cierta cuantía) es innegable la relación existente entre ambas. Aunque no lo diga expresamente la exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, es de lo más razonable pensar, y así se suele entender, que los drásticos efectos previstos para el incumplimiento de la obligación de declarar los bienes en el extranjero (los más difíciles de localizar por la Administración tributaria) fueron una amenaza velada para animar a los defraudadores a acogerse a la “amnistía fiscal” en el mes que todavía faltaba por transcurrir del plazo previsto por la disposición adicional 1ª del Real Decreto-ley 12/2012, que concluía el 30 de noviembre.

Pues bien, la referencia exclusiva del art. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS a las “rentas declaradas” y la omisión de otros posibles orígenes (donación, sucesión, etc.) del patrimonio ubicado en el extranjero viene a confirmar la conexión existente entre la regularización de la situación fiscal y la declaración informativa. Tras la regularización, los bienes ocultos en el extranjero tienen siempre la consideración de renta declarada porque así lo manda la disposición adicional 1ª del Real Decreto-ley 12/2012 (incluso si procedían de una herencia). Por tanto, lo que se pretende con la declaración informativa es, pura y simplemente, endurecer la situación de quienes no se acogieron a la regularización fiscal, cuyos bienes ocultos no han adquirido la condición de renta declarada a efectos de la declaración informativa. La omisión no es un descuido del legislador, sino que cobra todo su sentido en el contexto de la regularización fiscal entonces en curso.

De este modo, la Ley 7/2012 ofreció dos alternativas a quien tenía bienes ocultos en el extranjero cuando empezaron a aplicarse los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS, cualquiera que fuese el origen de tales bienes: o bien los regularizaba en la declaración especial antes del 30 de noviembre de 2012, en cuyo caso se correspondían con “renta declarada” y su omisión en la declaración informativa no producía el efecto previsto en dichos arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS; o no regularizaba su situación fiscal y entonces caía sobre él todo el peso de la nueva ley.

¿Cuáles son, entonces, las circunstancias con las que se puede enervar el efecto del incumplimiento del deber de incluir los bienes en la declaración informativa? Las que con toda coherencia establecen los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS: “que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente”.

§ 34. Retomemos ya las dos alternativas que habíamos dejado en suspenso al final del párrafo §32

- 1) Que la renta se haya generado en ese mismo periodo más antiguo no prescrito, o en periodos anteriores.

- 2) Que la renta se haya generado en un periodo posterior.

§ 35. Si se trata de rentas generadas en el periodo más antiguo no prescrito susceptible de regularización o en periodos anteriores hay que plantearse qué efectos tendrá una declaración extemporánea en la que se ponga en conocimiento de la Administración tributaria que los bienes ya se poseían en ese periodo más antiguo no prescrito²².

Nos encontraríamos en este caso con la confluencia de dos normas: una, la que grava la renta y las ganancias patrimoniales ordinarias (*ex arts. 39.1 y 134.1 de la LIRPF o del TRLIS respectivamente*), según la cual la Administración debe liquidar el impuesto sobre la renta del ejercicio en que

El legislador no ha sido consecuente consigo mismo en la medida en que en el Derecho tributario sancionador siempre se deja abierta la puerta y se estimula la presentación espontánea extemporánea de las declaraciones, por ser una conducta menos grave que la no presentación de la declaración y porque de ese modo se pueden conseguir mejor los fines de la norma sustantiva: que la declaración se presente aunque sea tarde

22 Esta situación transitoria ha sido tempranamente examinada por PÉREZ FERNÁNDEZ y SÁEZ MARTÍNEZ, aunque con referencia al caso particular que denominan "periodo transitorio" (entre 1 de mayo de 2012 y 2 de julio de 2016), cuando una persona que no ha realizado la declaración informativa de 30 de abril de 2012 presenta declaraciones extemporáneas de IRPF y de IP de los periodos impositivos anteriores a 2012 no prescritos. Los autores citados formulan cuatro hipótesis diferentes: 1ª. El contribuyente no tiene justificación del origen de los bienes: se aplicará la DA 2ª de la Ley 7/2012 de forma que, si la Inspección los descubre (los bienes), imputará su valor en la base liquidable general del año 2012 (los autores se refieren al art. 39.2 LIRPF y no entran en el debate de la diferencia entre inicio de vigencia e inicio de aplicación del art. 39.2 LIRPF). 2ª. El contribuyente aporta pruebas de que los poseía en un ejercicio prescrito anterior a 2012. Los autores citados ponen el ejemplo de bienes poseídos en 2010 (último periodo prescrito) y dicen que la Inspección debe liquidar los rendimientos producidos por los bienes en 2011 y, en su caso, el Impuesto sobre el Patrimonio de 2011. "Nos cuesta creer —afirman— que, siendo así, (la Inspección) puede imputar el descubrimiento del bien al año 2012 que es posterior". 3ª. El mismo caso anterior, con bienes recibidos por herencia en un periodo sometido a inspección. Procedería liquidar Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los herederos presentarían declaraciones complementarias del fallecido por IRPF e IS. 4ª. Contribuyente que presenta declaraciones complementarias (extemporáneas) de años no prescritos e incluye los bienes en la declaración de Impuesto sobre el Patrimonio de 2011. La Inspección "debería dar conformidad y, en consecuencia, dichos bienes se entenderían «declarados» con anterioridad a 2012, sin posibilidad de aplicar" el art. 39.2 LIRPF. (PÉREZ FERNÁNDEZ, Rosa, y SÁEZ MARTÍNEZ, Ángel, "La imprescriptibilidad", *REAF Revista de Información Fiscal*, nº 358, 2012, págs. 27 y 28). En mi opinión, en el primer caso es indiferente que se posea o no justificación del origen de los bienes, pues lo importante es que los bienes existan en un periodo anterior a 2012 (ó 2013 si, como diremos más adelante, pensamos en el inicio de la aplicación del art. 39.2 LIRPF). En ese supuesto, el problema es el de la confluencia de los apartados 1 y 2 del art. 39 LIRPF, pues, en principio, se aplicaría el art. 39.1 al periodo anterior (suponiendo que no haya prescrito) y, además, el art. 39.2 al periodo de 2012 (ó 2013). La solución de esta concurrencia de gravámenes se examina en los parágrafos §36 y ss. El segundo caso es, por lo ya indicado, igual al primero. El tercero conduciría, según mi criterio, a exigir el ISD a los sucesores y también se aplicaría el art. 39.2 LIRPF si incumplieron la obligación de informar. Es un supuesto similar a los dos anteriores. En fin, la presentación de declaraciones extemporáneas de IRPF (cuarto supuesto) podría impedir la aplicación del art. 39.2 LIRPF, en las condiciones más atrás expuestas, en tanto en cuanto se considere defendible que estamos ante la excepción de renta declarada prevista en este último precepto (cfr. §36). Pero no ocurriría lo mismo con la simple inclusión de los bienes en la declaración de Impuesto sobre el Patrimonio porque, aunque esos bienes se liquidasen como renta en el IRPF por la presunción del art. 39.1 LIRPF, no se trataría de renta declarada sino renta presunta en virtud de un precepto adjetivo. En definitiva, lo relevante para hacer distinciones entre situaciones que pueden producirse en el periodo transitorio es si se ha declarado o no la renta (aunque sea extemporáneamente). Cuando el origen de los bienes no es renta declarada, lo fundamental es determinar cómo debe resolverse la concurrencia de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS con la norma que, en su caso, grava el origen de los bienes (incluida su calificación como ganancias de patrimonio no justificadas ordinarias de los arts. 39.1 LIRPF y 134.1 TRLIS).

se descubran. La renta gravada en esta liquidación será o bien la renta realmente percibida y generada en ese periodo con la que se adquirieron los bienes, o bien el valor de los bienes que merecerá la calificación de ganancia patrimonial no justificada ordinaria si no se demuestra que los bienes ya se poseían en ejercicios anteriores. Si se demuestra que los bienes ya se poseían antes, no procederá liquidar ganancias no justificadas ordinarias y entonces no se producirá la concurrencia de normas de que estamos hablando.

Por otro lado tenemos el gravamen de carácter sancionatorio de las ganancias no justificadas especiales, cuyo presupuesto de hecho es el incumplimiento del deber de informar. Téngase en cuenta que estas ganancias especiales son una adición a la tradicional presunción de incrementos no justificados de patrimonio, que no deroga ni impide la aplicación de la norma reguladora de las ganancias no justificadas ordinarias.

Pues bien, si el valor de los bienes ocultos que se han declarado extemporáneamente se ha financiado con renta imputable a uno de los periodos no prescritos, es posible defender que el contribuyente tiene la facultad de acogerse a la excepción de renta declarada, para evitar la aplicación del régimen de ganancias no justificadas especiales. Para ello basta que declare extemporáneamente no solo la existencia de los bienes, sino también la renta con la que se adquirieron. La Administración deberá exigirle la cuota resultante de dichas rentas y, si la declaración fue espontánea, no podrá aplicar sanciones sino recargo por declaración extemporánea espontánea del art. 27 LGT. Si la declaración se presentó después de haberse producido el requerimiento previo, se aplicará la sanción del art. 191 LGT que puede ser más benévola que la de la DA 1ª de la Ley 7/2012 que, como sabemos, es siempre multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

Esta conclusión no deja de tener su flanco abierto a la crítica. Estamos hablando de una declaración extemporánea de renta anterior a 2012 (pronto veremos que es más exacto decir 2013: cfr. párrafos §40 y siguientes). Vamos a concretarlo en un ejemplo referido al IRPF. Una persona física presenta, en el año 2013, declaración extemporánea de IRPF de 2010 incluyendo en ella una renta generada en ese periodo 2010, con la que se han financiado los bienes no incluidos en la declaración informativa de bienes en el extranjero. Según lo expuesto, podríamos entender que la no inclusión en la declaración informativa queda justificada con la declaración posterior del IRPF, lo cual estaría amparado por el hecho de que el contribuyente tiene la facultad de declarar extemporáneamente la renta percibida en periodos no prescritos. Podría, por tanto, defenderse que se trata de renta declarada.

Sin embargo, tal como hemos afirmado en las páginas precedentes, los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS no establecen un tributo, sino una sanción, es decir, una reacción del ordenamiento al incumplimiento del deber de declarar la titularidad de los bienes extranjeros y ese incumplimiento queda consumado el día que finaliza el plazo para presentar la declaración informativa (31 de abril de 2013 y 30 de marzo de los años posteriores).

El dilema reside en si hay que atender a la fecha del incumplimiento o a la fecha en que la Administración descubre el incumplimiento para determinar que la renta es renta declarada. No es descabellado pensar —y así seguramente lo defenderá la Administración, con elevadas probabilidades de éxito— que los efectos se producen en el momento del incumplimiento porque la ley no califica la declaración extemporánea posterior como una excusa absolutoria o como una causa de exclusión de la antijuridicidad ínsita en la ocultación de los bienes en la declaración informativa. Esta tesis es defendible desde la perspectiva de la naturaleza tributaria de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales y resulta indiscutible en el enfoque sancionatorio que nosotros damos a la cuestión.

§ 36 . Si, por el contrario, los bienes proceden de rentas de años anteriores y no se puede demostrar su origen, estaremos ante ganancias no justificadas ordinarias que, como veremos más adelante, no son propiamente renta declarada y, por tanto, no impiden la aplicación del art. 39.2 LIRPF o del art. 134.6 TRLIS. En este caso se podrá producir una “sobreimposición” de dichos bienes, que serán ganancia no justificada ordinaria en el periodo más antiguo no prescrito y serán también ganancias no justificadas especiales por no haber sido incluidos en la declaración informativa de bienes en el extranjero. Volveremos sobre este exceso de gravamen más adelante.

La DA 18ª no establece incompatibilidad entre la que podemos llamar “cuota-sanción” (la que deriva del incumplimiento del deber de informar) y el gravamen de la renta no declarada con la que se han financiado los bienes ocultos.

Podría, no obstante, defenderse dicha incompatibilidad si se entiende que existe una relación de género-especie entre las ganancias patrimoniales no justificadas ordinarias del art. 39.1 LIRPF y 134.1 TRLIS y las especiales de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS (esto sólo sería sostenible si se considera que el efecto de estos dos últimos preceptos es cuota tributaria y no sanción, tesis que no comparto). Dicho de otro modo, si unos bienes han sido considerados ganancia no justificada ordinaria, no podrán ser calificados en ejercicios posteriores como ganancia no justificada especial. A la inversa, unos bienes calificados como ganancia no justificada especial, no podrán ser calificados en periodos posteriores como ganancia no justificada ordinaria. Cuando en un mismo ejercicio pudieran aplicarse la norma general (ganancias no justificadas ordinarias) y la norma especial (ganancias no justificadas especiales), se aplicaría solamente la norma especial (*lex specialis derogat generali*): este último supuesto es el que ahora contemplamos. Se aplicaría por tanto, en el periodo más antiguo no prescrito, el art. 39.2 LIRPF o el art. 134.6 TRLIS.

Si se acredita que los bienes se poseían antes del último periodo no prescrito, se pueda o no demostrar su origen, no se podrá apreciar la existencia de ganancias no justificadas ordinarias, pero sí resultarían aplicables los arts. 39.2 y 134.6 citados, sin que se planteen problemas de concurrencia de normas.

§ 37 . También puede suceder que la renta con la que se adquirieron los bienes se haya producido en periodo posterior al más antiguo no prescrito susceptible de regularización. El presupuesto de hecho de las ganancias no justificadas especiales es el incumplimiento de la obligación de informar y esta obligación no se limita a la primera declaración que se presentó o hubo de presentarse antes del día 31 de abril de 2013. Por tanto podemos pensar en la existencia de bienes cuya ocultación en declaraciones informativas posteriores se haya producido más tarde que la generación de la renta con la que se adquirieron los bienes.

De nuevo nos encontraríamos ante dos posibles situaciones o hipótesis de hecho:

- 1) El contribuyente no declara esas rentas en el impuesto sobre la renta que corresponda y entonces estaremos ante otro caso de confluencia de normas similar al examinado en el párrafo anterior: por un lado, la que ordena gravar la renta no declarada; por otro, resultaría aplicable el art. 39.2 de la LIRPF o el art. 134.6 del TRLIS, imputándose la ganancia patrimonial no justificada al periodo más antiguo no prescrito. La renta, generada en periodos posteriores, debería también gravarse porque en este caso no hay argumento que lo impida, salvo que entremos en el proceloso ámbito del principio de no confiscatoriedad o consideremos, como antes hemos dicho, que las ganancias de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS son una especie del género más amplio de los arts. 39.1 LIRPF y 134.1 TRLIS.

- 2) El contribuyente regulariza su situación en IRPF o IS presentando declaraciones espontáneas de obtención de renta.

En este último caso también se pueden presentar dos alternativas: a) El contribuyente declara la renta obtenida dentro del periodo reglamentario para presentar la declaración del IRPF o, en su caso, del IS. Esto puede ser así porque el plazo ordinario para declarar el IRPF suele terminar a finales de junio y el del IS en el mes de julio, mientras que el plazo para presentar la declaración informativa de bienes en el extranjero finaliza el 31 de marzo. En tal caso, se gravará la renta y habrán de aplicarse las consecuencias previstas para el incumplimiento del deber de informar sobre los bienes extranjeros. b) El contribuyente declara extemporáneamente la renta: las consecuencias son las mismas, pero se aplicarán los recargos por declaración extemporánea.

Nuevamente estamos ante un supuesto de duplicidad de efectos, salvo que se entienda (con las dificultades ya indicadas) que la declaración de la renta en el impuesto correspondiente es causa de absolución o dispensa del incumplimiento que, sin ningún género de dudas, se produjo un día 30 de marzo anterior a la fecha de presentación de la declaración del impuesto.

§ 38. Las técnicas para resolver la confluencia de normas a que hemos hecho referencia pueden tener sentido en la hipótesis de que el gravamen de las ganancias no justificadas especiales sea un auténtico tributo y no una sanción por el incumplimiento del deber de informar.

Sin embargo, a partir de la naturaleza sancionatoria de las ganancias no justificadas especiales no se produce la confluencia e incompatibilidad de normas a que acabamos de hacer alusión, ni tiene lugar una doble imposición de la renta contraria a los principios de igualdad, capacidad económica ni a la prohibición de confiscatoriedad del art. 31 CE: se deberían aplicar ambas (cuota a título de ganancia no justificada del art. 39.1 LIRPF y 134.1 TRLIS, y sanción ex art. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS) porque su objeto y naturaleza serían diferentes y no incompatibles entre sí.

Pero habrá de reconocerse que el resultado final es absurdo e injusto: el contribuyente pagará dos veces una cantidad equivalente a la cuota exigible por la renta no declarada y además será sancionado dos veces (multa del art. 191 LGT y de la DA 1ª Ley 12/2012) por dos hechos diferentes (no declarar la renta y no informar de los bienes en el extranjero) que, en sustancia, constituyen una sola acción. La invocación de la nulidad de la “cuota-sanción” por infracción del *non bis in idem* y del principio de proporcionalidad debería librar al contribuyente de tan esperpéntica situación.

§ 39. La segunda cuestión anunciada en el párrafo §31 es si el contribuyente puede declarar los bienes ocultos como ganancias patrimoniales no justificadas ordinarias.

El TEAC declaró ya hace años que los incrementos no justificados de patrimonio (ahora ganancias de patrimonio no justificadas) no pueden ser declarados y liquidados como tales por el sujeto pasivo. La Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 1994²³, trató el caso de un contribuyente que incluyó en su declaración de IRPF, presentada en plazo reglamentario, el importe de la compra de ciertos seguros de prima única, calificándolos como incrementos no justificados de patrimonio.

23 La comenté en la presentación del número 48 de la revista *Jurisprudencia Tributaria*. Véase también SIMÓN ACOSTA, *Los incrementos no justificados de patrimonio*, op. cit., págs. 51 ss.

Las ganancias no justificadas ordinarias no son un elemento más de la renta gravable que el contribuyente deba declarar y autoliquidar del mismo modo que los rendimientos del trabajo, del capital, de actividades o las ganancias patrimoniales, sino que son un instrumento procesal que permite a la Administración gravar como renta elementos patrimoniales que presumiblemente ponen de manifiesto ocultaciones de renta.

“El incremento no justificado de patrimonio -dice el TEAC- no constituye ontológicamente una categoría de renta «incremento de patrimonio» susceptible de ser declarada como tal, sino que se configura como un instrumento que permita a la Administración detectar y

gravar afloraciones patrimoniales que pongan de manifiesto ocultaciones en las declaraciones que los sujetos pasivos hayan venido realizando, contrarrestando así la falta de gravamen que se produjo en el origen de las rentas; este carácter de presunción «iuris tantum», en el que la Administración ha de constatar simplemente la existencia de los presupuestos determinantes previstos en la normativa, siendo el contribuyente quien deberá, en su caso, probar en contra, ha sido reconocido por el propio Tribunal Supremo en sentencia de 9-7-1987”.

La prescripción de las obligaciones no es un capricho del legislador, sino una exigencia del principio de seguridad jurídica en cuya virtud todas las obligaciones llegan a extinguirse por el paso del tiempo. Negar de forma absoluta la prescripción de la obligación nacida de la percepción de unas rentas materializadas en bienes situados en el extranjero es lo que parece haber pretendido el legislador en de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS

Esta afirmación está extensamente argumentada en la Res. del TEAC que razona del siguiente modo que los incrementos no justificados de patrimonio no son un elemento integrante de la renta gravada, sino un instrumento que la ley otorga a la Administración para liberarla de la carga de probar la existencia de unas rentas presumiblemente ocultadas por el sujeto pasivo. Dice el considerando 7º:

“Los sujetos pasivos del IRPF están obligados a declarar en, valga la redundancia, la declaración correspondiente a cada ejercicio impositivo las rentas obtenidas durante el mismo, en sus diversas modalidades; resulta obvio que nadie mejor que el propio contribuyente conoce el origen de la capacidad económica que las rentas manifiestan, siendo impensable, por absurdo, que un sujeto pasivo ignore si provienen de un rendimiento del trabajo desempeñado o una actividad ejercida, o de unos inmuebles o capitales invertidos, o de una transmisión onerosa o lucrativa, o de un premio no exento y así un largo etc. Bajo este presupuesto, cuando por falta de diligencia o por cualquier otro motivo no declara o declara sólo parcialmente las rentas obtenidas, incumpliendo así sus obligaciones fiscales, no puede pretender declarar, si posteriormente se «arrepiente», amparándose bajo el concepto de incrementos o plusvalías que en su día ocultó y que posteriormente decide declarar, enmendando así su comportamiento pasado; en otras palabras, este instituto no puede ser utilizado para servir de cauce a las regularizaciones voluntarias de los contribuyentes; el «arrepentimiento espontáneo» es ordinariamente configurado en el ámbito tributario, en su peculiar recepción de la figura de la excusa absolutoria, a través de los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo plasmados en las declaraciones complementarias, en las que el sujeto pasivo, conocedor de su situación de incumplimiento, identifica las rentas y los periodos en los que, debiendo declararlos, no lo hizo”.

Como subraya JIMÉNEZ COMPAIRED, aceptar que los incrementos no justificados son renta llevaría a la conclusión absurda de que el contribuyente está obligado a declarar la falta de correspondencia entre sus inversiones y su renta y patrimonio previo, cometiendo una infracción si no lo hace²⁴.

Ello no quiere decir que el contribuyente no pueda, si lo desea, declarar o poner en conocimiento de la Administración la existencia de bienes ocultos que no se correspondan con su renta y patrimonio declarados. Lo que ocurre en tal caso es que el contribuyente no está declarando renta, sino la existencia de bienes de los que la Administración puede y debe extraer la consecuencia de que proceden de rentas que han de gravarse salvo que se pruebe que su origen es otro o que ya se poseían en periodos prescritos.

De ello se deduce que una declaración extemporánea de bienes poseídos en un periodo no prescrito no impedirá por sí misma la apreciación de ganancias no justificadas especiales derivadas del incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes en el extranjero. Solo lo hará cuando se acredite que el origen de los bienes es renta declarada, y esa renta sólo podrá ser declarada extemporáneamente si es imputable a un periodo no prescrito.

3.4. Un problema adicional: el inicio de vigencia y el inicio de aplicación de la norma

§ 40. En la tramitación parlamentaria (informe de la Ponencia del Congreso) de la Ley 7/2012 se incorporó la DA 2ª, según la cual, la imputación de las ganancias no justificadas especiales se realizará al periodo impositivo que proceda (el más antiguo de los no prescritos) en el que “hubiese estado en vigor” la nueva redacción de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS. Esta incorporación se debió a una enmienda del Grupo Parlamentario Popular que tenía una escueta justificación, a saber: “Como complemento a las modificaciones del apartado dos del artículo 3 y del artículo 4 de este Proyecto de Ley y con el mismo objetivo de evitar dudas interpretativas sobre el ámbito temporal de aplicación de las modificaciones incluidas en los artículos 39 de la Ley 35/2006 y 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

La Ley 7/2012 entró en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE, es decir, el 31 de octubre de 2012, pero, de acuerdo con lo establecido por el art. 10.2 LGT, la nueva redacción de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS —que son normas tributarias aunque sean sancionadoras— se aplica a los periodos impositivos iniciados a partir de esa fecha, es decir, al año 2013 en el IRPF y al primer ejercicio social iniciado después de 31-10-2012 en el IS.

Sin embargo, la imputación se debe realizar, según la DA 1ª de la Ley 7/2012, no al ejercicio en que empieza a aplicarse la nueva redacción de los citados arts. 39.2 y 134.6 (en el IRPF, 2013), sino al periodo impositivo más antiguo en que hayan estado en vigor (en el IRPF, 2012). Una cosa es la vigencia de una norma y otra los presupuestos de hecho a los que se aplica. Los arts. 39.2 y 134.6 entraron en vigor el 31-10-2012 y desde ese momento formaban parte del ordenamiento jurídico, aunque los hechos que en ellos se regulan no sean los producidos en esa fecha, sino los realizados en fecha posterior. La diferencia entre entrada en vigor y hechos regulados es lo que permite hablar de retroactividad o ultraactividad de las normas.

§ 41. Emerge otra vez una situación paradójica o incoherente, generada por la defectuosa técnica jurídica del legislador. Las ganancias no justificadas especiales derivadas de incumplimientos del deber de informar en los

24 JIMÉNEZ COMPAIRED, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 87.

primeros años de vigencia de la DA 18ª de la LGT, se imputan a un periodo impositivo anterior a aquel en el que comenzaron a aplicarse los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS reformados. En otras palabras, las “consecuencias específicas” previstas en el apartado 3 de la DA 18ª de la LGT no serán efectivas hasta que no prescriba el periodo 2012 del IRPF o el periodo en curso el día 31-10-2012 del IS, pues en estos periodos (a los que se deberán imputar las ganancias no justificadas especiales por ser los más antiguos no prescritos en que están en vigor los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS) sigue siendo aplicable la redacción antigua de los arts. 39 LIRPF y 134 TRLIS.

Creo que no me equivoco si afirmo que el legislador no quiso decir esto, pero esto es lo que dijo. Por otra parte, no es la voluntad del legislador lo relevante sino la voluntad de la ley, pues ésta permanece aunque el legislador cambie. Estamos ante un arduo dilema: aplicar los arts. 39.2 y 134.6 a los periodos en curso el día 30-10-2012 en contra de lo establecido por el art. 10.2 LGT, o respetar este precepto y dejar inaplicados “de hecho” los dos preceptos citados (39.2 y 134.6), hasta que tales ejercicios prescriban.

Los Tribunales lo aclararán. Mientras tanto y a efectos de este estudio, nos colocaremos, a efectos dialécticos, en la posición más compleja desde el punto de vista técnico. Supondremos que donde la ley dice “en el que hubiesen estado en vigor” lo que hay que entender es “en el que hubiesen sido aplicables”, a pesar de que en contra de esta tesis, por añadidura, se puede argumentar que, siendo los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS normas sancionadoras, está vedada por la Constitución su interpretación extensiva: “Las leyes penales, las excepcionales y de ámbito temporal no se aplicaran a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas”. (art.4 Código Civil).

§ 42. Según lo que acabamos de decir, la imputación de las ganancias no justificadas especiales no se realizará nunca a años anteriores a 2013 en el IRPF ni a ejercicios sociales más antiguos al siguiente del que estaba en curso el día 31-10-2012. Esta norma nos coloca una situación particular y transitoria porque puede darse el caso de que, después de estar en vigor y ser aplicables los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS, se presenten declaraciones extemporáneas de renta y patrimonio correspondientes a periodos anteriores a aquél en que se hayan de imputarse, en su caso, las ganancias no justificadas especiales derivadas del incumplimiento del deber de informar sobre bienes en el extranjero. Se trata de una situación que ha sido ya tratada en páginas anteriores (cfr. § 32 y siguientes).

4. El tipo infractor de peligro: observaciones críticas

4.1. Presentación extemporánea de la declaración informativa: el predominio de la función represiva

§ 43. La poca claridad de la definición legal del tipo infractor de peligro permite levantar dudas sobre su compatibilidad con el principio de seguridad jurídica y de tipicidad que en Derecho sancionador exige, como es sabido, *lex previa, certa, stricta et scripta*²⁵.

25 El derecho a la legalidad penal comporta la garantía de la “necesaria predeterminación normativa de las conductas y sus penas a través de una tipificación precisa dotada de la suficiente concreción en la descripción de las mismas. En definitiva, se trata con ello de la clásica exigencia de que exista una ley (*lex scripta*), que sea anterior al hecho punible (*lex previa*) y que la ley describa un supuesto de hecho determinado (*lex certa*)” (STC 372/1993, de 13 de diciembre, F. 5).

Prescindiendo de la presentación por medios no telemáticos, que no interesa a nuestros fines, la DA 18ª de la LGT tipifica como infracciones tributarias (*sic*, en plural) “no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas”. El hecho de decir “infracciones” en lugar de “infracción” es indicativo de que en apenas dos líneas se contiene más de un tipo infractor.

Por un lado es infracción la falta de presentación en plazo de la declaración informativa.

Por otra parte, si nos atenemos a lo establecido en los segundos párrafos de las letras a), b) y c) de la DA 18ª, observaremos que se sanciona también, aunque más benévolamente, la presentación fuera de plazo de la citada declaración.

§ 44. Cuando relacionamos la infracción formal de “no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas” con el art. 39.2 LIRPF y con el art. 134.6 TRLIS, aparecen otros matices y problemas. Tanto en la hipótesis de que estos dos preceptos tuviesen naturaleza tributaria no sancionadora como si se admite nuestra tesis de la naturaleza sancionadora de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales, la sanción por infracción de daño acompañará por regla general a las ganancias de patrimonio contempladas en esos dos preceptos, pues sólo se evitará la multa pecuniaria proporcional del 150%, prevista en la DA 1ª de la Ley 7/2012, si el titular de los bienes acredita haberlos adquirido con renta declarada o renta obtenida cuando no era contribuyente.

Cabe, por tanto, preguntar si la infracción de daño provocada por la presentación espontánea de la declaración fuera de plazo se castiga de forma distinta y más benigna que cuando el daño está causado por una declaración falsa o inexacta. Con el texto de la ley, la respuesta es negativa porque la presentación fuera de plazo genera siempre ganancias patrimoniales o renta presunta, igual que sucede en caso de declaraciones incompletas, inexactas o falsas²⁶.

Sobre esto no cabe tacha de inconstitucionalidad, pero sí se puede hablar de que el legislador no ha sido consecuente consigo mismo en la medida en que en el Derecho tributario sancionador siempre se deja abierta la puerta y se estimula la presentación espontánea extemporánea de las declaraciones, por ser una conducta menos grave que la no presentación de la declaración y porque de ese modo se pueden conseguir mejor los fines de la norma sustantiva: que la declaración se presente aunque sea tarde.

El arrepentimiento espontáneo y la reparación del daño son circunstancias atenuantes de los ilícitos contra el patrimonio que difícilmente se entiende que en este caso hayan sido excluidos de plano²⁷, lo que demuestra que

26 También lo entiende así la DGT en consulta de 4 de noviembre de 2013 (V3243-13).

27 En realidad, se sigue en la línea que, desde hace tiempo he criticado —con escasa fortuna, a la vista de jurisprudencia posterior— y sigo criticando, de cerrar la puerta a las declaraciones de bienes cuya tenencia, declaración o adquisición no se puede justificar, aunque en el caso que ahora estudiamos la cuestión adquiere perfiles propios diferentes. A mi juicio, la puerta de la declaración espontánea del patrimonio oculto debe estar siempre abierta, lo que no significa que la Administración tributaria no pueda investigar siempre el origen de los bienes declarados y extraer las consecuencias fiscales o penales que se deriven de los hechos que ella misma descubre. Habría que evitar, no obstante, que la vía de la declaración espontánea pueda utilizarse por quienes sienten cerca el aliento de una investigación en curso. El calificativo de “espontánea” no lo merece toda declaración por el mero hecho de no haber recibido una comunicación formal de la investigación en curso porque puede haber otros indicios que pongan al defraudador en guardia y, en este caso, la espontaneidad de la declaración no es tal. Véase SIMÓN ACOSTA, *Los incrementos no justificados de patrimonio*, *op. cit.*, págs. 72 ss.

se ha preferido el efecto intimidatorio y represivo frente al de carácter material o sustantivo de disponer, aunque tarde, de los datos requeridos a los obligados tributarios.

4.2. Las declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos

§ 45. También se sanciona en la DA 18ª la presentación de declaraciones “de forma incompleta, inexacta o con datos falsos”. Nos encontramos ante un tipo en blanco que debe completarse con referencia a las disposiciones reglamentarias de desarrollo de la DA 18ª, en las que se especifica el contenido que debe tener la declaración.

§ 46. Parece evidente que por declaración incompleta hemos de entender aquella que no contiene todos los datos exigidos por las normas reglamentarias. Pues bien, el detalle de la información exigida por las normas reglamentarias obliga a interpretar en términos muy laxos la expresión “de forma incompleta, inexacta o con datos falsos”, pues de otro modo las consecuencias serían tan desorbitadas que llegarían a ser incompatibles con el principio de proporcionalidad.

Pongamos, por ejemplo, el caso de la información a suministrar en relación con la titularidad de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades o de la cesión a terceros de capitales propios. El art. 42.ter Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (en adelante, RGGI), aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, dispone que la declaración informativa debe contener los siguientes datos:

- “a) Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.*
- b) Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas.*

La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.

- c) Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.*

La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.

- d) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente.*

La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.”

Recordemos que la sanción que se impone por la declaración falsa, inexacta o incompleta es de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado, con un mínimo de 10.000 euros.

No es concebible que la consignación inexacta del domicilio de la entidad jurídica emisora de valores admitidos a cotización en bolsas oficiales de comercio se sancione con multa de 5.000 euros. Supongamos que se ha declarado correctamente el código ISIN (*International Securities Identification Number*) identificador de los títulos y se ha

producido un error en la consignación del domicilio porque el declarado es el de una sucursal o, sencillamente, porque no es correcto el número en la calle, el punto kilométrico de la carretera o el código postal); o que es errónea la designación de la “clase de valores” porque se han declarado como acciones unos títulos de obligación. Desborda cualquier idea de equilibrio y proporcionalidad aplicar una sanción de 5.000 euros por cada una de estas inexactitudes.

§ 47. El Tribunal Supremo ha dudado de la constitucionalidad de un tipo infractor semejante (declaración incompleta o inexacta) al promover cuestión de inconstitucionalidad contra los apartados 2 y 10 del art. 16 del TRLIS, que el TC ha desestimado en la sentencia 145/2013, de 11 de julio.

El asunto contemplado por el TS tiene un gran paralelismo con el nuestro. En ambos casos la ley habla de datos falsos, omitidos o inexactos, las sanciones son severas, y remite al reglamento la determinación de qué se entiende por dato o conjunto de datos. El TC, al resolver la cuestión de inconstitucionalidad, ha refrendado la validez de la ley, pero ha dejado la puerta abierta a la apreciación de una posible vulneración del principio de proporcionalidad si el desarrollo reglamentario no se realiza con la suficiente precisión o no respeta el debido equilibrio entre la gravedad de la conducta y la sanción aplicable según la ley. La colaboración reglamentaria para definir el tipo infractor es necesaria en estos casos. Se trata —dice el TC— “del tipo de materia en el que hemos apreciado que la potestad reglamentaria es «en cierto modo insuprimible»”:

“El reglamento habrá de completar la regulación de las infracciones teniendo en cuenta que la Ley ya las ha calificado de graves y que ya ha establecido las multas correspondientes. Habrá de procurar, en definitiva, que exista proporcionalidad entre los comportamientos prohibidos que a él le corresponde perfilar (mediante la selección de la documentación exigible) y las consecuencias sancionadoras exhaustivamente previstas en la Ley” (STC núm. 145/2013 de 11 julio, F. 6º).

§ 48. Así pues, la duda sigue abierta, tras la sentencia del TC, porque todas las cuestiones que se planteen en relación con el contenido del reglamento que desarrolla la ley están por completo fuera de lugar en el proceso constitucional. Como bien dice el TC en el fundamento 5º de la reiterada sentencia:

“Ciertamente, el principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) exige taxatividad en la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas (garantía material). Como quiera que las normas con rango de ley pueden limitarse a establecer los «elementos esenciales» de la conducta antijurídica (garantía formal), es claro que en muchos casos corresponderá al reglamento asegurar el cumplimiento de la exigencia constitucional de predeterminación normativa (STC 181/2008, de 22 de diciembre, FJ 5). Esto supone que la jurisdicción ordinaria, que es a la que compete el control de la legalidad de las normas reglamentarias, habrá de controlar, no sólo la fidelidad del reglamento a la ley desarrollada (principio de jerarquía: art. 9.3 CE), sino también su conformidad con la exigencia constitucional de taxatividad en materia de infracciones administrativas (dimensión material del principio de legalidad sancionadora: art. 25.1 CE)”.

§ 49. Desde mi punto de vista y respecto de la declaración informativa de bienes en el extranjero, el RGGI contiene un concepto de “dato” o “conjunto de datos” omitidos o inexactos que no respeta la necesaria proporción entre la gravedad de la conducta y la sanción prevista por la ley.

La duda podría haber sido resuelta por el TS, en su reciente pronunciamiento sobre el desarrollo reglamentario del art. 16 del TRLIS, pero ha preferido no hacerlo. La STS de 27 de mayo de 2014, recaída en recurso ordinario

8/2009, considera, en un breve fundamento jurídico, que la STC de 11 de julio de 2014 “admite la colaboración reglamentaria prácticamente sin límites”

Ahora bien, el TS no ha blindado el texto reglamentario frente a futuras impugnaciones. Antes al contrario, la citada STS parece admitir fricciones con el principio de tipicidad y deja margen para ulteriores impugnaciones al decir que “las dudas sobre las ambigüedades e imperfecciones en que el Reglamento incurre habrán de ser resueltas en los procesos en los que los textos legales ambiguos e imperfectos sean aplicados, y no en abstracto que es lo que en el recurso que examinamos se afirma”.

4.3. Prescripción de la infracción de peligro

§ 50. De las tres sanciones con las que se castiga el incumplimiento de la obligación de informar, la primera de ellas (5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos con un mínimo de 10.000 euros) sigue las reglas generales en cuanto a prescripción de la infracción y de la sanción se refiere.

Sin embargo aquí también se pone de manifiesto la falta de cuidado en la redacción del precepto.

§ 51. Por un lado, la obligación de declaración es anual pero no es universal en el sentido de que no afecta a todos los bienes situados en el extranjero sino sólo –en líneas generales- a cuentas, valores e inmuebles con saldos conjuntos cada uno de ellos o valor superior a 50.000 euros (arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis del RGGI). Una vez declarados los bienes, sólo hay obligación de presentar las sucesivas declaraciones anuales cuando se producen incrementos de saldos o de valor de al menos 20.000 euros “respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración”.

Por otra parte, el tipo infractor consiste en el “incumplimiento de la obligación de informar” sobre cada uno de los bienes o derechos que deben incluirse en la declaración.

De ambas premisas surge la duda de si se comete la infracción por no declarar en años sucesivos bienes o derechos que debieron incluirse y no se incluyeron en la declaración de años anteriores, dado que sólo existe obligación de presentar declaración sucesiva cuando los valores aumentan en al menos 20.000 euros.

§ 52. A favor de la respuesta negativa podría aducirse el texto literal de la ley que obliga a declarar en años sucesivos dichos incrementos de saldos o valores pero no respecto de los bienes y derechos declarados, sino respecto de los que “determinaron la presentación de la última declaración”.

Los bienes que determinaron la presentación son aquellos respecto de los que existe la obligación de declarar, tanto si se incluyeron en la declaración como si no. Pero ¿qué ocurre si no se presentó declaración alguna?

En este caso no hay bienes que hayan determinado la presentación de la declaración, puesto que ésta no se ha presentado, y, en consecuencia, sería obligado declararlos. Pero también puede entenderse que los bienes que “determinaron la presentación de la última declaración no son los declarados o los no incluidos y que debieron incluirse en una declaración presentada, sino todos los bienes poseídos que deben ser declarados: en este caso no habría que declararlos en años sucesivos aunque no hubieran sido declarados el primer año.

En definitiva, estamos ante un auténtico galimatías, fuente de inseguridad jurídica, que los tribunales de justicia tendrán que ir resolviendo.

§ 53. Es razonable pensar que el incumplimiento de la obligación de declarar no comporta la obligación de incluir los bienes en declaraciones de años sucesivos porque lo que debe hacer el infractor es presentar una declaración extemporánea para subsanar su falta. Este tipo de declaraciones extemporáneas están previstas en la propia DA 18ª de la LGT que contempla, para este caso, una sanción más reducida. Si esta es la solución, habremos de admitir que la infracción prescribe a los cuatro años, tal como dispone el art. 189 LGT y, después de este plazo, el titular de los bienes que sigue en situación de incumplimiento ya no puede ser sancionado.

§ 54. La solución contraria podría basarse en el art. 70 de la LGT que dispone que las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas. La dificultad para aplicar esta norma reside en que la obligación de información sobre bienes situados en el extranjero no está vinculada necesariamente a ninguna obligación tributaria, salvo que pensemos en la obligación de pagar la cuota por la ganancia de patrimonio no justificada resultante del propio incumplimiento de la obligación de declarar, pero ya hemos demostrado que esto no es un tributo sino una sanción.

Si se entendiera —en contra de lo que pienso— que la “cuota-sanción” es un tributo al que se halla vinculada la obligación de informar, habría que admitir que la obligación de informar se extingue en el mismo momento en que se incumple dicha obligación. De otro modo, una declaración espontánea extemporánea tendría como consecuencia tanto el gravamen de la ganancia patrimonial no justificada como la sanción del 150% establecida por la disposición adicional primera de la Ley 7/2012: en otras palabras, sostener que subsiste la obligación de informar equivale a obligar al titular de los bienes a autoinculparse²⁸.

4.4. Infracción del principio de proporcionalidad

§ 55. No menos criticable es el completo olvido de la gravedad de las conductas que pueden integrar el tipo infractor a la hora de calificar la infracción (siempre muy grave) y de cuantificar la sanción, sin ni tan siquiera tener en cuenta el valor de los bienes ocultos²⁹.

La sanción se gradúa simplemente en función del número de datos o de conjuntos de datos no declarados, conceptos que han sido definidos en el desarrollo reglamentario de la ley.

A título de ejemplo, un error de un día en la fecha de apertura de una cuenta bancaria con un saldo de un euro se sanciona con multa de 10.000 euros, que es la misma multa que habrá de pagar quien declara un euro como saldo

28 Sobre el derecho de no autoinculpación en el ámbito tributario hay abundante bibliografía e incluso se han escrito tesis doctorales (LUNA RODRÍGUEZ, El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español, tesis dirigida por el prof. FALCÓN Y TELLA en la Universidad Complutense, año 2001, consultada en <http://eprints.ucm.es/4611/> el día 4/09/2014). En nuestro caso parece claro que presentar la declaración extemporáneamente equivale a autoinculparse porque la sanción será una consecuencia prácticamente ineludible de la presentación misma.

29 Crítica también compartida por FALCÓN Y TELLA, Ramón (“La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 19); CALVO VERGEZ, Juan, “La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18.ª de la LGT”, *op. cit.*, pág. 33; y por PEDREIRA MENÉNDEZ, José (“La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, p. 10).

de una cuenta en la que está depositado un millón. Otro ejemplo: una persona obligada a declarar que posea, entre otros, cinco pequeños paquetes de acciones de distinta clase, con un valor de 1.000 euros cada uno, y no los declare deberá ser sancionado con una multa de 25.000 euros; otra persona que deje de declarar un paquete de acciones de la misma clase que valga un millón de euros, se hará acreedor de una sanción de 10.000 euros.

§ 56. Contrasta, también, la cuantía de estas sanciones con las establecidas en el art. 199 de la LGT para el caso del incumplimiento, en general, de las obligaciones de información, tanto si responden al deber de suministro como si se trata de requerimientos individualizados: en líneas generales, 200 euros por cada dato y, si se trata de datos expresados en magnitudes monetarias, entre el 0,5 % y 2% de su importe³⁰.

§ 57. A la vista de ello se puede afirmar que el régimen de infracciones y sanciones configurado en el apartado 2 de la DA 18ª de la LGT es arbitrario³¹. No obstante, la preterición de la cuantía o valor de los bienes no declarados puede verse compensada por lo que el apartado 3 de la citada DA 18ª denomina “consecuencias específicas” que, como hemos dicho anteriormente, son auténticas sanciones graduadas, en este caso sí, en función del valor de los bienes no declarados.

5. La imprescriptibilidad de las demás sanciones

§ 58. Se ha hablado y se ha criticado la imprescriptibilidad de la obligación porque “aquellos contribuyentes poseedores de bienes o derechos en el extranjero que no los declaren a la Administración en el primer trimestre del 2013 no podrán alegar la prescripción del origen de dichos bienes o derechos, aun cuando fueran reales propietarios desde hace bastantes años”³². O, en términos más amplios, “dado que no se contempla la posibilidad de probar que los bienes corresponden a rentas obtenidas en ejercicios prescritos, la norma conduce a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria cuando la renta se materializa en bienes situados en el extranjero”³³.

§ 59. Escuché en una ocasión al Director General de Tributos³⁴ defender la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales basándose en que no es una novedad en nuestro Derecho. Citaba como antecedente el art. 25.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), según redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que dice:

30 Así lo destacan LITAGO LLEDÓ, “La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *Tribuna Fiscal*, nº 268/2013, pág. 10; y CALVO VERGEZ, Juan, “La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18ª de la LGT”, *op. cit.*, pág. 21.

31 Como desorbitado lo califica SÁNCHEZ PEDROCHE, “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, *Quincena Fiscal*, nº 11/2012, consultado en <http://www.aranzadigital.es/>, referencia BIB 2012, 962, epígrafe II.17.

32 SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés, “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, *op.cit.*, epígrafe IV.2 (téngase en cuenta que, por la fecha del trabajo, SÁNCHEZ PEDROCHE sólo tuvo a su alcance el texto del anteproyecto); ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *op.cit.*, pág. 36.

33 FALCÓN Y TELLA, “La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 12.

34 Conferencia pronunciada en el desayuno de trabajo organizado por la AEDAF el día 18 de enero de 2013.

“2. En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo.”

En mi opinión esta norma no establece un supuesto de imprescriptibilidad de la obligación tributaria, sino que simplemente determina o regula los efectos probatorios de las escrituras públicas de donación o de otros actos gratuitos *inter vivos* otorgadas en el extranjero o por funcionarios extranjeros, equiparándolas a los documentos privados que, como es sabido, no hacen fe de su fecha hasta que fallece uno de los firmantes, se incorporan a un registro público o son entregados a un funcionario público en ejercicio de su cargo (art. 1.227 Código Civil). De todos modos, aun en el caso de que se tratase de una obligación imprescriptible, esto no es un argumento para defender la constitucionalidad ni la bondad de la medida.

§ 60. La prescripción de las obligaciones no es un capricho del legislador, sino una exigencia del principio de seguridad jurídica en cuya virtud todas las obligaciones llegan a extinguirse por el paso del tiempo. Negar de forma absoluta la prescripción de la obligación nacida de la percepción de unas rentas materializadas en bienes situados en el extranjero es lo que parece haber pretendido el legislador en de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS.

La conducta de quienes dejan de pagar los impuestos que recaen sobre la renta es, sin ningún género de duda, merecedora de reproche y reproche agravado cuando se utilizan medios sofisticados para defraudar al fisco, pero si todas las obligaciones, incluidas las tributarias o las de reparar daños producidos por abyectos delitos, prescriben, no se puede entender que sólo en este caso (que puede ser grave, pero no es ni con mucho el más grave) la prescripción como modo de extinción de la obligación resulte eliminada³⁵.

§ 61. Como he dicho, creo que se ha querido establecer la imprescriptibilidad de la obligación nacida de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales³⁶, despreciando el principio de seguridad jurídica. Una vez más, la defectuosa técnica hace que se susciten interrogantes de mayor calado porque no es simplemente que la obligación sea imprescriptible, sino que lo que no prescribe es una infracción y la correspondiente sanción.

La “cuota” derivada de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales no es un tributo, sino una sanción. Por tanto, lo que no prescribe es la infracción cometida cuando se incumplió el deber de informar porque, tal como está configurada en la ley, la infracción es tricéfala. Prescribe en tanto en cuanto se sanciona con 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos (la infracción de peligro), pero subsisten las “consecuencias específicas” (también sanción) a que alude el apartado 3 de la DA 18ª LGT, contenidas en los arts. 39 LIRPF y 134

35 En opinión de FALCÓN Y TELLA, la imprescriptibilidad de la obligación “no supera ni el juicio de necesidad ni el de proporcionalidad” de modo que “desde el punto de vista interno la norma resulta inadmisibles” (“La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 13). También es contraria al principio de seguridad jurídica “en cuanto que presunción de renta que se establece en el art. 39.2 de la LIRPF y en el art. 134.6 del LIS supone en la práctica la imprescriptibilidad de la obligación tributaria”, citando en apoyo de esta opinión las sentencias del TS de 2 de diciembre de 1974 y 23 de julio de 1983. En el mismo sentido, MARTÍNEZ GINER afirma que “derogar la prescripción tributaria por vía de presunción que no admite la prueba en contrario es algo que no tiene que ver con la propia esencia del instituto de la prescripción y que en mi opinión hace tambalearse los propios cimientos de la seguridad jurídica” (“El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *op. cit.*, pág. 28).

Como veremos a continuación, la crítica debe ser —en mi opinión— más acerba porque lo que no prescribe no es una obligación sino una sanción.

36 Así lo entienden también otros autores como CALVO VERGEZ, Juan, “La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18.ª de la LGT”, *op. cit.*, pág. 36.

TRLIS, consistentes en la ganancia patrimonial que se imputa al “periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización” y subsiste, en fin, la sanción del 150% de la “cuota” resultante.

§ 62. Si se acepta nuestra tesis de que dicha “consecuencia específica” es realmente una sanción, su aplicación a quien incumplió el deber de informar sobre bienes en el extranjero significa que la infracción no prescribe aunque deje de exigirse la multa de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos.

Pero, aun en el caso de que se considere que lo que ha de pagarse por la sedicente ganancia de patrimonio no justificada es un tributo, sobre esa cifra se aplica una sanción del 150% de la “cuota” defraudada y el presupuesto de hecho de la infracción así sancionada no es otro que el incumplimiento de la obligación de informar. Así pues, aunque haya prescrito la sanción de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos y aunque la “consecuencia específica” sea un tributo, estaríamos ante una infracción administrativa que no prescribe nunca.

§ 63. Parafraseando al Tribunal Constitucional podemos afirmar que una norma como la que prevé los efectos del incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes en el extranjero es capaz de movilizar dialécticamente, en sentido opuesto, dos principios constitucionales: el de capacidad económica (que obliga a tributar a quienes perciben renta) y el de la seguridad, suscitando una tensión entre ellos “que es preciso afrontar mediante la búsqueda del equilibrio deseable que, sin que padezcan ni uno ni otro de estos principios”, combine la lucha contra el fraude fiscal con una justa consolidación de situaciones de hecho por el transcurso del tiempo. Impedir absolutamente la prescripción de una infracción o un delito afecta a la propia dignidad humana y es una medida que sólo se aplica en caso de los delitos más graves con los que no es comparable la defraudación tributaria. Estamos, en mi opinión, ante una clara infracción del principio de proporcionalidad y del principio de seguridad jurídica.

§ 64. En el Código Penal sólo se consideran imprescriptibles los delitos de lesa humanidad y de genocidio, los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado y los delitos de terrorismo si hubieren causado la muerte de una persona (cfr. art. 131.4 CP). Equiparar el incumplimiento del deber de informar sobre bienes en el extranjero a estos delitos rebasa cualquier idea de equilibrio o proporción.

Según doctrina de nuestro TC, el principio de proporcionalidad no es un principio autónomo que pueda alegarse con independencia de otros derechos o principios constitucionales, y el ámbito en el que normalmente resulta aplicable es el de los derechos fundamentales:

“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. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales -y en particular de los aquí invocados-, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales. Dicho con otras palabras, desde la perspectiva del control de constitucionalidad que nos es propio, no puede invocarse de forma autónoma y aislada el principio de proporcionalidad, ni cabe analizar en abstracto si una actuación de un poder público resulta desproporcionada o no. Si se aduce la existencia de desproporción, debe alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida ésta afecta al contenido de los preceptos constitucionales invocados: sólo cuando la desproporción suponga vulneración de estos preceptos cabrá declarar la inconstitucionalidad” (STC 55/1996, de 28 de marzo, F. 3).

La desproporción afecta en este caso a un derecho fundamental, el de propiedad, en tanto en cuanto las sanciones pecuniarias constituyen una restricción de los derechos patrimoniales del afectado. Por mucho que sea el margen de apreciación que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos reconoce al poder legislativo a la hora de regular las limitaciones al derecho de propiedad mediante sanciones pecuniarias, la ley no puede llegar a ser manifiestamente irrazonable como lo es esta que coloca en plano de igualdad el incumplimiento del deber de información con tan atroces delitos³⁷.

6. Libertad de movimiento de capitales y de establecimiento

§ 65. Se ha reprochado también a la normativa reguladora de la declaración informativa de bienes en el extranjero una posible vulneración del derecho a la libertad de movimiento de capitales establecido por los arts. 26.2 y 63 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)³⁸.

“Aunque no se impide la libre circulación de capitales —afirma, con razón, FALCÓN Y TELLA—, es claro que una medida de este tipo tiene un importante efecto disuasorio sobre la apertura de cuentas, la compra de títulos-valores o de inmuebles en el extranjero” y “es claro que una medida indiscriminada y de alcance general, que además viene acompañada de sanciones desproporcionadas, no puede considerarse cubierta por las excepciones del art. 65.1 ya que el establecimiento de una derogación o excepción genérica entraría en contradicción y vaciaría de contenido el apartado 3 del mismo precepto. Si el TFUE ha previsto la posibilidad de excepciones en casos concretos, de ello se deduce que el Tratado no permite una excepción tan amplia”³⁹.

37 “Not only must a measure depriving a person of his property pursue, on the facts as well as in principle, a legitimate aim “in the public interest”, but there must also be a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aim sought to be realised (see, amongst others, and mutatis mutandis, the above-mentioned *Ashingdane* judgment, Series A no. 93, pp. 24-25, para. 57). This latter requirement was expressed in other terms in the *Sporrong and Lönnroth* judgment by the notion of the “fair balance” that must be struck between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual’s fundamental rights (Series A no. 52, p. 26, para. 69). The requisite balance will not be found if the person concerned has had to bear “an individual and excessive burden” (ibid., p. 28, para. 73). Although the Court was speaking in that judgment in the context of the general rule of peaceful enjoyment of property enunciated in the first sentence of the first paragraph, it pointed out that “the search for this balance is... reflected in the structure of Article 1 (P1-1)” as a whole (ibid., p. 26, para. 69)... The Court considers that a measure must be both appropriate for achieving its aim and not disproportionate thereto” (Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1986, caso *JAMES AND OTHERS v. THE UNITED KINGDOM*, parágrafo 50). Cfr FASSBENDER, Bardo, “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Cuadernos de Derecho Público*, [S.I.], may. 1998, disponible en: <<http://revistasonline.inap.es/index.php?journal=CDP&page=article&op=view&path%5B%5D=510&path%5B%5D=565>>. Fecha de acceso: 8 de agosto de 2014

38 Se debe a FALCÓN Y TELLA (“La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op.cit.*, págs. 15 a 19) el primer contraste incisivo entre la obligación de presentar la declaración informativa y las libertades comunitarias. En la misma línea, LÓPEZ LÓPEZ, “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, págs. 14 ss. Otros autores también dudan de la conformidad de esta obligación de informar con las libertades comunitarias: por ejemplo, CALVO VERGEZ, Juan, “La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18.ª de la LGT”, *op.cit.*, pág. 35; MARTÍNEZ GINER, “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *op. cit.*, pág. 28; ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *op.cit.*, pág. 110.

39 Cfr. FALCÓN Y TELLA, “La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op.cit.*, págs. 15 y 16. En la misma línea, LÓPEZ LÓPEZ, “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, págs. 16 ss.

§ 66. En dos extensas sentencias de la Audiencia Nacional, ambas de 24 de febrero de 2014 y reproducción literal una de otra, en las que se copian los fundamentos de la demanda, conclusiones de la parte actora, contestación a la demanda y todos los preceptos afectados (DA 18ª LGT y su desarrollo reglamentario en el RGRI), se llega a la conclusión de que la Orden HAP /72/2013, de 30 enero, por la que se aprueba el modelo 720, de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (que también se copia entera) no vulnera el derecho a la libertad de movimiento de capitales.

En ambos casos se impugnaba la citada Orden HAP/72/2013 con argumentos que la sentencia transcribe.

Los demandantes basaron su pretensión de que se declarase la vulneración del derecho a la libre circulación de capitales por discriminación de los situados en el extranjero en que “existe una diferencia de tipificación, calificación de infracción y cuantía de las sanciones, según se trate de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero (DA 18ª de la LGT) y de las declaraciones informativas previstas en el artículo 93 y 94 de la LGT”; y en que “las obligaciones de información sobre bienes y derechos en el exterior (...) son muy superiores a las exigidas por la propia normativa española para bienes y derechos de similar naturaleza, situados en territorio español”. A su juicio, la discriminación no está justificada “por cuanto existen acuerdos de intercambio de información con trascendencia tributaria, entre países miembros de la UE, algunos incluso de forma automática, que posibilitan a la Administración tributaria española tomar conocimiento de cuantos datos precise”.

Para la Administración demandada, la declaración informativa “se encuentra justificada por razones de interés general” no siendo comparable a otros deberes de información porque se trata de “combatir las conductas fraudulentas que derivan de la globalización de la actividad económica, así como la libertad en la circulación de capitales”, sin que pueda tildarse de medida desproporcionada en los términos que viene exigiendo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

§ 67. Lamentablemente, las citadas sentencias carecen de interés para la solución del problema pues lo único que aporta el Tribunal es que no se vulnera el derecho a la libertad de movimiento de capitales por “no contener la Orden impugnada otras determinaciones que las ya previstas en normas de rango superior y que han de cumplirse mediante la presentación del modelo aprobado”, y porque “la circunstancia de que la información proporcionada en el modelo... pueda determinar la comisión de las infracciones establecidas y la imposición de las sanciones correspondientes, no permite considerar que las determinaciones de la Orden impugnada, en sí mismas, comporten el establecimiento de un régimen sancionador susceptible de determinar la restricción a la libertad de circulación de capitales”⁴⁰.

§ 68. También se ha tildado esta normativa de contraria a la libertad de movimiento de capitales y a la libertad de establecimiento por la imprescriptibilidad de la cuota (para nosotros, sanción) derivada de las ganancias no justificadas especiales. Aunque los apartados 1 y 2 del art. 65 TFUE permiten tratamientos diferenciados en función del lugar de residencia o donde esté invertido su capital, su apartado 3 dispone que dichas medidas no podrán

40 Es de suponer que las sentencias hayan sido impugnadas en casación por vulnerar, entre otros, el derecho a la tutela judicial efectiva por falta de motivación. “En contra de lo que con naturalidad ocurría en el Antiguo Régimen, en un Estado de Derecho hay que dar razón del Derecho judicialmente interpretado y aplicado. Con ello se cumple tanto con la finalidad de evidenciar que el fallo es una decisión razonada en términos de Derecho y no un simple y arbitrario acto de voluntad del juzgador en ejercicio de un rechazable absolutismo judicial, como con la de hacer posible el control jurisdiccional de la resolución a través del sistema de recursos previsto en el ordenamiento (STC 116/1986, fundamento jurídico 3.º; STC 13/1987, fundamento jurídico 3.º; STC 174/1987, fundamento jurídico 2.º; y STC 211/1988, fundamento jurídico 4.º, entre otras muchas sentencias y autos)” (STC 24/1990, de 15 febrero).

constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos⁴¹.

Según FALCÓN Y TELLA, con apoyo en dos sentencias del TJUE de 11 de junio de 2009 (X y *Passenheim van Schoot*, C-155 y 157/08), sólo tratándose de bienes que se han ocultado y de los que las autoridades tributarias no dispongan de indicio alguno para iniciar la investigación, estaría justificada una ampliación del plazo de prescripción, por el tiempo necesario para solicitar la asistencia mutua del Estado afectado, "lo que en el caso español no sería necesario, pues la notificación del inicio del procedimiento de asistencia mutua ya provoca la interrupción de la prescripción"⁴².

§ 69. El derecho a la libertad de establecimiento también se vería negativamente afectado, según la opinión avanzada por FALCÓN Y TELLA. Dice este autor que "la obligación de presentar el modelo 720 también discrimina a los nacionales de otros Estados miembros que han ejercido la libertad de establecimiento y se han trasladado a España, convirtiéndose en personas residentes, o han decidido abrir, en España, una sucursal o cualquier otro tipo de establecimiento permanente, por ejemplo una tienda para vender sus productos; vulnerando así el art. 49 TFUE... La obligación de presentar el modelo 720 también es un elemento disuasorio para los residentes en España a la hora de establecerse en otros Estados miembros, pues si abren una cuenta o compran un inmueble inciden en dicha obligación, y en el riesgo de fuertes sanciones. Incluso dicho modelo supone un obstáculo a la libre circulación de personas"⁴³.

7. Bibliografía

- › ANEIROS PEREIRA, Jaime: "La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero", *Quincena Fiscal*, nº 3/2013.
- › CALVO VERGEZ, Juan, "La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18.ª de la LGT", *Revista de Información Fiscal*, nº 111/2013.
- › FALCÓN Y TELLA, Ramón: "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", consultado el día 10/8/2014 en <http://www.atsa.es/es/bienes-extranjero-720.aspx>.
- › GUINARTE CABADA, Gumersindo: "El concurso «medial» de delitos", *Estudios Penales y Criminológicos*, vol. XIII (1990), Cursos e Congresos nº 63, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela.
- › IGLESIAS CASAIS, José Manuel y GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia: "La evasión fiscal y su amnistía. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica", *Dereito: Revista Xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, nº extra 1, 2013.

41 FALCÓN Y TELLA, "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", *op. cit.*, págs. 14 y 15.

42 FALCÓN Y TELLA, "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", *op. cit.*, págs. 18 y 19.

43 FALCÓN Y TELLA, "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", *op. cit.*, págs. 16 y 17.

- › JIMÉNEZ COMPAIRED, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- › LITAGO LLEDÓ, Rosa: "La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", *Tribuna Fiscal*, nº 268/2013.
- › LÓPEZ LABORDA, Julio y RODRIGO SAUCO, Fernando: "El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?", *Hacienda Pública Española*, nº 163, 2002.
- › LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: "Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, número 368, 2013.
- › LUNA RODRÍGUEZ, El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español, tesis dirigida por el prof. FALCÓN Y TELLA en la Universidad Complutense, año 2001, consultada el día 4/09/2014 en <http://eprints.ucm.es/4611/>.
- › MARTÍNEZ GINER, Alfonso: "El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK", *Quincena Fiscal*, nº 19/2012.
- › ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, "Medidas de lucha contra el fraude fiscal", *Quincena Fiscal*, nº 3/2014.
- › PEDREIRA MENÉNDEZ, José: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal*, nº 4/2013.
- › PÉREZ FERNÁNDEZ, Rosa, y SÁEZ MARTÍNEZ, Ángel, "La imprescriptibilidad", *REAF Revista de Información Fiscal*, nº 358, 2012.
- › PRIETO JANO, María José: "Medidas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales", *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 9, 1994.
- › SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: "Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude", *Quincena Fiscal*, nº 11/2012.
- › SANZ GADEA, Eduardo, "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I)", *Revista de contabilidad y tributación*, nº 360, 2013.
- › SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Los incrementos no justificados de patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- › SIMÓN ACOSTA, Eugenio: "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales", *Hacienda Pública Española*, nº 35, 1975.

- › SIMÓN ACOSTA, Eugenio: "Tasas Municipales". *Fiscalidad Municipal sobre la propiedad urbana*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1982.
- › SIMÓN ACOSTA, Eugenio: "Los principios del beneficio, capacidad económica y provocación de costes y los tributos propios municipales", *A problemática da tributação local / Local taxation*, Ministério do Planeamento e da Administração do Território, Coimbra, 1989.



El modelo *dual* de impuesto sobre la renta. Rasgos específicos del caso español

Daniel Casas Agudo

Profesor Titular de Universidad
Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

Resumen

Hasta la última década del siglo XX, la configuración del IRPF en los países desarrollados tenía carácter sintético, sometiendo la base del impuesto, conformada por el conjunto de rentas obtenidas por el contribuyente, a una tarifa de tipos progresiva. A principios de la década de los noventa, los países escandinavos concibieron un nuevo modelo de configuración de este gravamen conocido con el nombre de *modelo dual del IRPF* o *dual income tax* (en terminología anglosajona), consistente básicamente en agrupar los rendimientos en dos bases tributarias distintas: una para los rendimientos de capital y las ganancias de patrimonio y otra para los rendimientos del trabajo, gravándolas también de modo diferente. La reforma en España del Impuesto sobre la Renta llevada a cabo por la Ley 35/2006 vino a confirmar el carácter marcadamente analítico que se ha venido imprimiendo a este impuesto en nuestro país desde 1996, en un proceso que encarna una de las grandes reformas que ha desnaturalizado su configuración inicial.

En el presente trabajo llevamos a cabo una aproximación al modelo teórico de impuesto dual sobre la renta, abordando cuestiones como su origen, causas que motivaron su formulación e implementación, características generales y principales argumentos de justificación, así como las particularidades que presenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, haciendo de igual modo referencia a la incidencia que sobre su carácter dual tienen las modificaciones propuestas en el reciente Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español y en el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que actualmente se encuentra en tramitación parlamentaria.

Abstract

Until the last decade of the 20th century, the configuration of personal income tax in developed countries was synthetic in nature, subjecting the tax base, defined by the taxpayer's combined income, to a progressive rate. At the beginning of the nineties, Scandinavian countries conceived a new model of configuration for this rate known as the dual income tax model, basically consisting in grouping yields in two different tax bases: one for capital yields and earnings from property and another for work yields, also levying them in a different manner. The income tax reform in Spain, introduced by law 35/2006, confirmed the markedly analytical nature that has been applied to this tax in our country since 1996, in a process that embodies one of the great reforms that has distorted its initial configuration.

In this study we carry out an approximation of the theoretical dual income tax model, addressing questions such as its origin, the reasons that gave rise to its creation and implementation, the general characteristics and main arguments for its justification, as well as the distinctive features that it presents in Spanish personal income tax. We also make references to the influence on its dual nature made by the modifications proposed in the recent Report from the Committee of Experts for the Reform of the Spanish Tax System and the Draft Bill which modifies Law 35/2006, on Personal Income Tax.

Palabras clave

IRPF, modelo dual de impuesto sobre la renta, competencia fiscal, impuesto sintético, rendimientos del capital, reforma del impuesto sobre la renta.

Keywords

Personal income tax, dual income tax model, tax competency, synthetic tax, capital yields, income tax reform.

Sumario

1. Planteamiento de la cuestión. La tributación del ahorro como motor de los cambios de configuración del Impuesto sobre la Renta.
2. Origen del modelo dual de Impuesto sobre la Renta. Especial mención a la competencia fiscal internacional.
3. Características y principales argumentos de justificación del modelo dual puro.
4. Ventajas y desventajas del modelo sintético de Impuesto sobre la renta. Un apunte sobre su difícil realización.
5. Referencia a la evolución hacia la dualización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España.
6. El carácter dual del IRPF en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario y en el proyecto de Ley de Reforma de la LIRPF. Principales similitudes y divergencias del caso español respecto al modelo dual puro.
7. Consideraciones finales.

1. Planteamiento de la cuestión. La tributación del ahorro como motor de los cambios de configuración del Impuesto sobre la Renta

En el Derecho comparado no existe un modelo en la OCDE, ni siquiera en la Unión Europea (UE), de tributación del ahorro, ni respecto al nivel de gravamen ni en relación al tratamiento neutral de las distintas fórmulas del ahorro, sino que por el contrario persiste una gran diversidad de sistemas con una elevada falta de neutralidad y complejidad. El tratamiento fiscal del ahorro ha constituido sin duda uno de los aspectos de mayor trascendencia e incidencia de las distintas reformas que ha sufrido el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) desde los años noventa del pasado siglo y del debate actual, y en términos amplios comprendería tanto el régimen de las rentas del capital como los incentivos a determinadas fórmulas de inversión (vivienda y provisión social, básicamente).

En nuestro país, el tratamiento fiscal de las rentas del ahorro familiar, rendimientos del capital y plusvalías básicamente, desde el punto de inflexión que supuso la LIRPF de 1978, ha experimentado continuas tensiones reformadoras justificadas en gran parte por razones de eficiencia económica. La búsqueda de la neutralidad ha partido de la consideración de que la composición del ahorro es sensible a las diferencias en el tratamiento fiscal. Este proceso ha estado acompañado de interrogantes y sentidas reacciones doctrinales contrarias a la desmembración de la base imponible, habida cuenta del significado que se le otorgó en términos de equidad al carácter sintético del impuesto personal nacido en 1978 ¹.

En términos generales debe partirse del hecho de que el IRPF ha venido enfrentándose tradicionalmente a un importante debate entre los objetivos de equidad y la cuestión de la eficiencia económica del mercado de valores y a dos posibles alternativas tributarias teóricas de referencia resultantes de la conjunción de principios clásicos como los de igualdad o capacidad económica, progresividad, personalización, neutralidad (igualdad en general o eficiencia cuando se trata del capital), practicabilidad (fácilmente gestionable) o suficiencia recaudatoria ²: la del impuesto de carácter *sintético* (o *comprehenso*), modelo de renta extensiva a tarifa progresiva en el que todas las rentas se gravan de manera similar –configuración que las doctrinas hacendística y tributaria han considerado tradicionalmente como consustancial al Impuesto sobre la Renta y que está en la línea de las tendencias actuales (simplificación, neutralidad del ahorro, reducción de tipos y tramos)–, y la del impuesto *analítico* (o *cedular*), en el que a cada renta puede dársele un tratamiento diferente o incluso separado del resto.

Dentro del ámbito de esta última opción, reviste una especial relevancia el modelo de configuración representado por el llamado *impuesto dual* (o *dual income tax*, en terminología anglosajona), concebido en los países escandinavos a principios de los noventa y consistente básicamente en la agrupación de los rendimientos en dos bases tributarias distintas: una para las rentas del capital (o *fundadas*) y las ganancias de patrimonio obtenidas por el sujeto (*base capital*), y otra para los rendimientos del trabajo (también denominados *rendimientos no fundados* o *sin respaldo patrimonial*, *rentas personales* o rentas “ganadas”) –*base trabajo*–, gravándolas también de modo muy diferente. Así, la base trabajo se grava mediante una tarifa progresiva, como es propio de un impuesto tradicional sobre la renta, mientras que la base capital se grava mediante un tipo único, por lo general igual al tipo inferior de la escala progresiva aplicable a la “base trabajo”. Se trata de un modelo al que otros países han comenzado

1 CALDERÓN CORREDOR, Z.: “Principios impositivos de justicia y eficiencia en la imposición sobre la renta en España: una consideración”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 159, julio-septiembre de 2013, págs. 88 y 89.

2 LÓPEZ CARBAJO, J. M.: “Situación actual y tendencias de futuro del IRPF en los países de la OCDE y de la UE: ¿está el IRPF en una encrucijada?”, *Principios: estudios de economía política*, núm. 2, 2005, pág. 102.

a aproximarse con rapidez tanto para incrementar y atraer capitales del exterior como para evitar que emigren los capitales del propio país, y cuya adopción contradice dos opiniones que en el ámbito tributario han sido ampliamente compartidas hasta hace escaso tiempo ³: por un lado, va en contra de la idea, basada en el principio de capacidad económica, de establecer impuestos sobre la renta globales o sintéticos en los cuales se grave de una misma manera cualquier tipo de renta con independencia de su fuente u origen; por otro, el sistema dual de imposición cuestiona la opinión, también basada en la capacidad económica, de gravar más fuertemente las rentas que no se deriven del esfuerzo personal de los contribuyentes en comparación a las rentas del trabajo.

Actualmente parece claro que la tendencia en el Derecho comparado, bajo el argumento de la globalización, es la reducción de la tributación de las rentas del capital, instrumentalizada fundamentalmente a través del abandono del modelo clásico de impuesto que las sometía a la misma tarifa que a los rendimientos del trabajo, así como a través de distintos regímenes que introducen algún tratamiento singular que implica finalmente la menor tributación de aquellas, ya sea mediante exenciones, reducciones, diferimiento, etc., contexto este en el que el mentado *impuesto dual* sobre la renta se erige en un intento de establecer un modelo completo de tributación de las rentas y ganancias del capital.

En el presente trabajo llevamos a cabo una aproximación al modelo teórico de impuesto dual sobre la renta, abordando cuestiones como su origen, causas que motivaron su formulación e implementación, características generales y principales argumentos de justificación, así como las particularidades que presenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, haciendo de igual modo referencia a la incidencia que sobre su carácter dual tienen las modificaciones propuestas en el reciente Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español y en el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante LIRPF–, que actualmente se encuentra en tramitación parlamentaria ⁴.

2. Origen del modelo dual de Impuesto sobre la Renta. Especial mención a la competencia fiscal internacional

Cuando en 1980 NIELSEN formuló en el plano teórico la propuesta de modelo dual del Impuesto sobre la Renta ⁵ cabía distinguir, a grandes rasgos, cuatro grandes sistemas de gravamen de la renta en el ámbito internacional: en primer lugar, aquellos que gravaban las rentas de capital, junto con el resto, a una tarifa de tipos progresiva, tal y como ocurría en nuestro país y en los de nuestro entorno, con tipos marginales superiores elevados. Otros tenían un modelo tributario con una baja presión fiscal y, en consecuencia, también aplicaban una carga fiscal reducida a estas rentas, siendo muy atractivos como destino del capital.

Un tercer grupo lo conformaban territorios cuyo régimen fiscal discernía entre rentas de residentes y de no residentes, aplicando a estas últimas un trato fiscal muy benévolo. Estos territorios eran conscientes de que la

3 MUTÉN, L.: "Dual income taxation: Swedish experience", en *Towards a dual income tax? Scandinavian and Austrian Experiences*, Ed. Foundation for European Fiscal Studies, Londres, 1996, pág. 7 y sigs..

4 Boletín Oficial de las Cortes Generales –Congreso de los Diputados– de 6 de agosto de 2014, núm. 107-1.

5 NIELSEN, N. C.: *Opsparing, Velfaerd og samfundøkonomi (Saving, Welfare and the National Economy)*, Copenhagen Arnold Busck, 1980. NIELSEN CHRISTIAN NIELSEN, catedrático en economía, fue miembro de dos importantes comisiones danesas sobre la reforma fiscal que plantearon el impuesto dual y facilitaron el acuerdo político que se alcanzó en Dinamarca en 1985 sobre la reforma que entró en vigor en 1987.

atracción de capital extranjero propiciaba mayor riqueza interna y por ello establecían un régimen especial para no residentes. Pero, por otro lado, querían asegurarse una recaudación suficiente para atender sus necesidades, y para conseguirlo establecían una carga fiscal elevada para los residentes. Finalmente, un cuarto grupo de territorios eran los paraísos fiscales, territorios caracterizados por la opacidad legal y/o administrativa, que impedían que la Administración del Estado de residencia del titular de los rendimientos pudiese conocerlos y, por tanto, someterlos a gravamen conforme al principio de tributación de la renta mundial. El atractivo de este modelo para contribuyentes con rentas ilícitas o no declaradas era innegable ⁶.

A grandes rasgos, bajo la imposición dual todas las rentas del capital quedan gravadas a un tipo único proporcional, con independencia del tipo de renta obtenida o la forma organizativa adoptada para su obtención. En cambio las rentas del trabajo quedan sometidas a unos tipos marginales progresivos

La soberanía fiscal de cada Estado para determinar el grado de tributación aplicable a las rentas y plusvalías del capital en el escenario de globalización de la economía internacional, unida al gran número de jurisdicciones fiscales existentes, hizo que se generaran importantes diferencias en el tratamiento de aquellas, desatándose una cierta *competencia fiscal* entre jurisdicciones –que en el caso de los paraísos fiscales fue calificada por la OCDE como perniciosa– para mantener y/o atraer capital e inversiones extranjeras, con los efectos beneficiosos que ello conlleva para el crecimiento de la economía de un país ⁷. La capacidad de un Estado para atraer las inversiones empresariales sigue dependiendo principalmente, dentro de la UE, del factor de los costes salariales, pero también de otros como las infraestructuras, la estabilidad política, el grado de independencia judicial (seguridad jurídica), el nivel de formación de sus ciudadanos, así como, en medida creciente, del nivel de carga tributaria.

La libertad de circulación de capitales en el ámbito comunitario ha contribuido, en la misma medida que la aludida globalización –amén de la insuficiencia o, en muchas ocasiones, ausencia de mecanismos de intercambio de información y cooperación entre las Administraciones tributarias de los distintos Estados o las dificultades para aplicar el principio de residencia fiscal–, a convertir los rendimientos del capital en *apátridas* ⁸, habida cuenta de su fácil movilidad (y fungibilidad) por la virtual desaparición de las fronteras en contraste con los rendimientos del trabajo, cuyo control por la Administración tributaria y consiguiente sometimiento a gravamen resultan más sencillos.

Ante esta situación, y a la espera de una más que recomendable armonización comunitaria de la base imponible de los impuestos que gravan los beneficios de las empresas, se hace cada vez más preciso que los sistemas nacionales

6 MARTOS GARCÍA, J. J.: *IRPF dual. Análisis constitucional e incongruencias del Tribunal Constitucional*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, pág. 20.

7 El capital que se queda en el circuito bancario de un país facilita la financiación de empresas y particulares, lo que incide a su vez positivamente en el consumo y en la creación de empleo.

8 Expresión utilizada por MARTÍN QUERALT en *La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Tecnos, Madrid, 2007, pág. 14.

de imposición empresarial ofrezcan un marco regulador que en un entorno comparado cree las condiciones necesarias, en términos de presión fiscal baja, para atraer capital inversor⁹.

En este sentido, como señala CNOSEN, en países de economías abiertas con tipos impositivos efectivos superiores a los de otros países y bajo la ausencia de cooperación entre los mismos, el impuesto dual sobre la renta aparece como una buena solución, ya que al gravar de manera inferior las rentas de capital no perjudica la formación de capital en la economía¹⁰. En concreto, la génesis del modelo dual de impuesto sobre la renta no fue sino un intento de los países nórdicos, que tenían la tarifa del IRPF con tipos más elevados (el tipo marginal máximo alcanzó en Suecia el 73% en 1989), de adaptación de sus ordenamientos para hacerlos más competitivos en términos fiscales¹¹. Concretamente, el modelo lleva implantado en Dinamarca –Estado donde se realizó la primera experiencia dual– desde 1987 (aunque su gobierno propuso una versión pura de impuesto dual ya en 1985), en Suecia desde 1991, en Noruega desde 1992 y en Finlandia desde 1993; Holanda se incorporó en 2001. Cabe destacar que salvo Dinamarca, que realizó una reforma en 1994 corrigiendo el modelo dual implantado en 1987 (ya en la versión aprobada en 1987 la rentas del capital, aunque de forma atenuada, aún se gravaban con tipos progresivos), el resto de los países nórdicos han mantenido esta configuración dual sin interrupciones ni cambios significativos¹² –consolidándose como alternativas viables de reforma del IRPF–, y a ellos se han aproximado, con matices propios en cada caso, múltiples países y entre ellos España, que desde 1996 ha ido ampliando poco a poco el grueso de rentas que se apartan de la tarifa general¹³.

3. Características y principales argumentos de justificación del modelo dual puro

La teoría tributaria convencional sólo reconoce dos grandes modelos de impuesto personal basado en la capacidad de pago: el impuesto comprensivo de SCHANZ-HAIG-SIMONS y el impuesto sobre el gasto de FISHER-KALDOR-MEADE. Como es sabido, el impuesto sobre el gasto exime totalmente de gravamen los rendimientos del capital, mientras

9 ORTIZ CALLE, E.: “La «dualización» del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual”, *Crónica Tributaria*, núm. 129/2008, pág. 148.

10 CNOSEN, S.: “Taxing capital income in the Nordic Countries: a model for the European Union?”, *FinanzArchiv. Public Finance Analysis*, Tomo 56, 1999, núm. 1, pág. 24.

11 Pero su justificación no reside exclusivamente en el impulso del ahorro y en la necesaria atracción de capitales del exterior o, a la vista de su especial movilidad, en la necesidad de evitar la salida hacia el exterior de los capitales del propio país, sino que el tratamiento más beneficioso para los rendimientos y ganancias del capital ha encontrado su fundamento también en la necesidad de eximir o atenuar el gravamen del ahorro a través de sus rendimientos, debido al gravamen previo de ese ahorro cuando se ha gravado ya la renta de la que procede. La existencia de una doble imposición económica sobre el ahorro ha justificado, así pues, también ese mejor tratamiento. En esta línea, las ventajas que tradicionalmente se han aducido a favor del sistema dual son, en primer término, la de reducir la tributación de los rendimientos de capital por razones de estricta justicia y, en segundo lugar, la de formar una masa única con cualquier rendimiento o ganancia procedente del capital, evitando así la necesidad de distinguir entre unos y otras, lo que simplifica el impuesto y le permite una mayor neutralidad respecto a las distintas colocaciones del capital. Vid. el *Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, Madrid, febrero de 2014, págs. 104 y 105.

12 Las reformas introducidas durante la primera mitad de los noventa provocaron que el impuesto danés se alejara aún más de las características básicas de un impuesto dual, de forma que en la actualidad difícilmente se puede calificar el sistema danés como dual. Dinamarca es un ejemplo de cómo las dificultades políticas derivadas de adoptar un sistema dual puro, junto con el abandono de la imposición global sobre la renta, pueden llevar a un sistema “de imposición analítica sobre la renta que no es entendido por nadie”. SORENSEN, P. B.: “From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 1, núm. 1, 1994, pág. 77.

13 MARTOS GARCÍA, J. J.: *IRPF dual. Análisis constitucional e incongruencias del Tribunal Constitucional*, op. cit., pág. 23.

que el impuesto comprensivo impone el mismo tipo de gravamen marginal a las rentas del capital y al resto de rendimientos. El impuesto dual puede percibirse como un compromiso entre ambos, en la medida en que grava a los rendimientos del capital a un tipo de gravamen marginal más bajo que el aplicable al resto de rendimientos (para aquellos contribuyentes que estén por encima del primer tramo de renta) ¹⁴.

La particularidad del impuesto dual es que, incluso dentro del impuesto sobre la renta personal, los tipos marginales efectivos sobre las rentas del trabajo resultan superiores

Como ya hemos avanzado, a grandes rasgos, bajo la imposición dual todas las rentas del capital quedan gravadas a un tipo único proporcional, con independencia del tipo de renta obtenida o la forma organizativa adoptada para su obtención. En cambio, las rentas del trabajo quedan sometidas a unos tipos marginales progresivos. Esto último, ciertamente, no es novedoso porque en los países de la OCDE las contribuciones a la seguridad social no se basan en cálculos actuariales precisos y recaen solamente sobre las rentas del trabajo, por lo que ya las rentas del trabajo soportan tradicionalmente tipos marginales efectivos superiores que las rentas del capital. Ahora bien, la particularidad del impuesto dual es que, incluso dentro del impuesto sobre la renta personal, los tipos marginales efectivos sobre las rentas del trabajo resultan superiores ¹⁵. Aunque el impuesto dual reviste unas características particulares en cada uno de los Estados donde se ha implantado, es posible individualizar determinadas notas básicas del modelo de referencia, el nórdico, que pasamos a analizar junto a los principales argumentos teóricos –y sus respectivos puntos débiles– expuestos para la defensa de cada uno de estos rasgos ¹⁶:

1º) Grava los rendimientos y ganancias del capital –*capital income*– (dividendos, intereses, ganancias patrimoniales, los procedentes de contratos de arrendamiento y cualquier otro ingreso procedente de la utilización del capital, como la parte de los beneficios empresariales que en este caso se impute como rendimiento del capital afecto a la actividad) a un tipo *único y proporcional* y, por otro lado, los rendimientos del trabajo y demás ingresos –*labour income*– (sueldos y salarios, las prestaciones en especie derivadas de una relación laboral, las prestaciones derivadas del sistema público de pensiones, los beneficios de la Seguridad Social y la parte de los beneficios de las actividades económicas que se considere como rendimiento del trabajo de su titular) a tipos impositivos *progresivos*.

En la práctica, en el impuesto dual la separación entre rentas del trabajo y rentas del capital se ha realizado de dos formas alternativas. Una primera manera (a la que se han acogido Finlandia y Suecia) consiste en separar desde un inicio los ingresos de una persona clasificándolos según el factor de generación entre rentas del trabajo y rentas del capital, por lo que cada tipo de rentas recibe un tratamiento independiente. Una vez calculada cada base imponible, se aplica la tarifa que corresponda en función de la naturaleza de las rentas, progresiva sobre las del trabajo y proporcional sobre las del capital. Por su parte, el segundo método de separación (aplicado en Noruega) consiste en calcular una primera base imponible común, formada tanto por las rentas del trabajo como por las del capital, que se grava a un tipo único impositivo proporcional. Junto a esta *base común* se determina

14 SORENSEN, P. B.: "Dual income tax: why and how?", *FinanzArchiv*, Vol. 61, 2005, pág. 560.

15 SORENSEN, P. B.: "From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries", *op. cit.*, pág. 59.

16 CNOSSEN, S.: "Taxing capital income in the Nordic Countries: a model for the European Union?", *op. cit.*, pág. 20.

una segunda base imponible integrada en este caso sólo por las rentas del trabajo, que queda gravada a tipos impositivos progresivos.

CNOSSEN y SORENSEN coinciden en señalar que en la separación entre rentas del capital y rentas del trabajo a la hora de tributar facilita que, si así lo obliga la tendencia internacional, se pueda bajar en un futuro la tributación sobre el capital sin afectar por ello a las rentas del trabajo. Para CNOSSEN, el distinto tratamiento entre ambos tipos de renta puede permitir, si también se considera pertinente, aumentar la imposición sobre el trabajo ¹⁷. En definitiva, el impuesto dual permite prestar atención a las exigencias de tributación óptima en la medida en que los *diferentes* tipos de gravamen pueden ser ajustados a los costes en términos de bienestar social derivados de las distorsiones fiscales. Sin embargo, el mismo argumento utilizado para defender el gravamen diferenciado de trabajo y capital puede ser aplicado a los diferentes tipos de activos financieros. Así, estos deberían ser gravados en proporción inversa a su *elasticidad-precio*, debiendo resultar menos gravados los activos más móviles (fundamentalmente financieros) y más los menos móviles (principalmente activos físicos). No obstante, las dificultades prácticas para aplicar un gravamen diferenciado para todos los tipos de renta (debidas a la imposibilidad de conocer las elasticidades de todos los activos) y la existencia de una elevada sustituibilidad entre la mayoría de los activos pueden hacer parecer más razonable la opción por la uniformidad que ofrece el impuesto dual.

La *proporcionalidad* del tipo de gravamen aplicable a las rentas del capital aporta ventajas de *eficiencia* al impuesto ya que permite la adaptación automática a los distintos grados de *elasticidad* de las bases imponibles. Esto sucede porque, frente a un impuesto progresivo, el modelo dual reduce el gravamen de los individuos situados en la cola superior de la distribución, los cuales presentan elasticidades mayores, al tener más posibilidades de deslocalizar activos para reducir sus cuotas impositivas. Por el contrario, el gravamen de los individuos situados en la cola inferior no se reduce, pero este hecho no provocará grandes efectos en términos de eficiencia, pues estos obligados presentan elasticidades más bajas debido a sus escasas posibilidades de evasión ¹⁸.

A otro nivel, los tipos proporcionales reducidos sobre el capital se justifican también, además de por la movilidad de este, por el efecto que unos elevados tipos impositivos marginales producen sobre el ahorro privado. Así, bajo un sistema tributario sobre la renta basado en el principio de *residencia*, suponiendo que las autoridades de un país pudieran controlar las rentas del capital obtenidas por sus residentes en otros países, la movilidad internacional del capital tendería a igualar los tipos de interés antes de impuestos entre países. De esta forma, los individuos residentes en países con unos tipos impositivos elevados acabarían recibiendo por sus ahorros una rentabilidad después de impuestos inferior, con la posibilidad de provocar una caída en el ahorro y un déficit en la balanza de pagos. Este argumento adquiere especial relevancia en los países nórdicos, donde el elevado grado de protección

17 DURÁN CABRÉ, J. M^a: "Un estudio del impuesto dual sobre la renta aplicado al caso español", *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, pág. 152.

18 Por otro lado, desde la perspectiva de la *simplificación* del gravamen, el tipo proporcional presenta la ventaja de que hace innecesarios los ajustes de corrección de los excesos de tributación provocados por la tarifa progresiva en los rendimientos del capital (intereses de cuentas a plazo, etc.) y en las ganancias patrimoniales cuyo período de generación sea superior a un año. Aunque seguramente el alto grado de informatización actual permitiría alguna aplicación sencilla y precisa de los ajustes por periodificación, la complejidad teórica de cualquier solución de esta naturaleza seguiría siendo un obstáculo para su comprensión por los contribuyentes. ORTIZ CALLE, E.: "La «dualización» del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual", *op. cit.*, págs. 157 y 159.

social ya ha provocado una caída en el nivel de ahorro privado ¹⁹.

Por su parte, por lo que se refiere a los rendimientos del trabajo y demás ingresos distintos a los rendimientos y ganancias de capital, el mantenimiento de tipos impositivos *progresivos* sobre los mismos es defendido por

CNOSSEN porque la existencia de unos tipos superiores permite reducir la presión fiscal de aquellos trabajadores con menores salarios. La existencia de generosas deducciones personales, ya en la base, ya en la cuota, se puede financiar mediante tipos impositivos superiores sobre los salarios más elevados. Esto significa una mejora en la progresividad del impuesto, así como en los incentivos de los trabajadores con menor salario ²⁰.

El tipo impositivo que debe gravar las rentas del capital debe ser equivalente al tipo marginal *inferior* de la tarifa progresiva que recae sobre el resto de rendimientos

2º) El tipo impositivo que debe gravar las rentas del capital debe ser equivalente al tipo marginal *inferior* de la tarifa progresiva que recae sobre el resto de rendimientos. También debe coincidir con el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades (IS). De este modo, las rentas del capital quedarían gravadas al mismo tipo para todos los residentes, con independencia de la naturaleza del perceptor.

En los impuestos personales sobre la renta casi siempre se ha regulado la desgravación, al menos parcial, de determinadas materializaciones del ahorro del ejercicio. Por esa razón, entre otras, se han sometido a tipos de gravámenes más reducidos los rendimientos del capital y las ganancias patrimoniales en los impuestos duales y, por ese mismo motivo, se han desgravado frecuentemente en muchos países las aportaciones a planes de pensiones, las primas satisfechas por seguros de vida, la constitución de diversas clases de rentas temporales o vitalicias, las colocaciones de fondos en cuentas especiales para atender a determinadas necesidades específicas, la adquisición de viviendas o la mera adquisición de deuda pública. La mayor *elasticidad-precio* del factor capital respecto al factor trabajo hace recomendable, siguiendo las reglas de imposición óptima, aplicar tipos impositivos *menores* en la tributación de las rentas de capital que en las del trabajo ²¹. El impuesto dual se adapta a grandes rasgos a este esquema, por lo que puede considerarse *a priori* como más *eficiente* que un impuesto sintético.

Sin embargo, el gravamen de las rentas del capital a tipos menores que el soportado por rentas salariales propio del sistema dual encuentra sus mayores justificaciones en el ámbito de la *equidad horizontal global* (equivalente en el ámbito de la economía al *principio de igualdad* en su manifestación de capacidad económica) y es que, debido a diferentes causas fiscales y extrafiscales –de entre las cuales la principal viene constituida por la presencia de *inflación*–, el gravamen *efectivo* que soportan aquellas es mayor que el nominal y, por tanto, mayor que el aplicado sobre los rendimientos del trabajo bajo un impuesto sintético. Así es: sin ajustes en el cómputo de la base, el

19 DURÁN CABRÉ, J. M^º: “Un estudio del impuesto dual sobre la renta aplicado al caso español”, *op. cit.*, págs. 150 y 151. Finalmente, bajo una perspectiva de ciclo vital, los impuestos globales sobre la renta discriminan a aquellos individuos que aplazan su consumo y consiguen ahorrar, puesto que el rendimiento obtenido por sus ahorros debe tributar. El importe total de impuesto pagado a lo largo de su vida acaba siendo superior por haber ahorrado, mientras que si hubiera consumido en el momento de la obtención de la renta el pago total tributario sería menor. La situación descrita también va contra el objetivo de la *equidad horizontal*, y la menor tributación del capital bajo un impuesto dual atenúa la vulneración de dicho objetivo.

20 CNOSSEN, S.: “Taxing capital income in the Nordic Countries: a model for the European Union?”, *op. cit.*, pág. 20.

21 PICOS SÁNCHEZ, F. y GAGO RODRÍGUEZ, A.: “El impuesto dual: argumentos teóricos e implicaciones de política fiscal”, *Hacienda Pública Española*, núm. 171 (4/2004), pág. 106.

incremento de los precios determina como principal consecuencia que los tipos efectivos sobre los rendimientos del capital sean superiores a los nominales, ya que estos serán soportados tanto por la parte real de los rendimientos como por la que corresponde a la inflación. La solución tradicional a este fenómeno pasa por la utilización de ajustes en la base imponible, de forma que el tipo impositivo nominal se aplique solamente sobre la parte real de los rendimientos. Otra opción posible para afrontar este problema es precisamente la que ofrece el impuesto dual: aplicar un tipo nominal reducido a las rentas nominales de capital que iguale el tipo efectivo de capital y salarios ²².

Por otro lado, con un único tipo impositivo para las rentas de capital *igual* al tipo del IS se consigue, además de un tratamiento homogéneo de las rentas del capital, una mejora de la *equidad vertical* ²³ del impuesto, dado que determinadas prácticas de *arbitraje fiscal* –tales como la constitución de sociedades por parte de los propietarios de actividades económicas y los trabajadores por cuenta propia para eludir los tipos progresivos del impuesto sobre la renta y tributar al tipo proporcional del IS (fenómeno este que tiene especial importancia en el caso de los autónomos, cuyas rentas presentan una doble naturaleza trabajo-capital, por lo que deben ser gravados, como se aludirá más adelante, bajo complejos sistemas de división de rentas mediante imputación), o la acumulación en el ámbito societario de activos adquiridos mediante deuda que permanece en el patrimonio particular de los individuos, de modo que los intereses de aquella se pueden deducir en el impuesto con tipos marginales elevados, mientras que los rendimientos tributan al tipo único del IS y las posibles ganancias de capital se difieren hasta el momento de su realización– se concentran especialmente entre los contribuyentes con rentas más elevadas.

3º) La doble imposición económica se corrige completamente bien mediante un sistema de imputación (casos de Finlandia y Noruega) o bien de exención. En la tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o cualquier tipo de participación en el capital de sociedades se tiene en cuenta el IS soportado por las reservas (beneficios no distribuidos) transmitidas ²⁴. En Suecia no se prevé ningún mecanismo para evitar la doble

22 La segunda opción es preferible a la primera, ya que esta suele presentar importantes dificultades de aplicación práctica. Sin embargo, lo anterior no obsta para que la vía del impuesto dual no posea varios puntos débiles. En primer lugar, el argumento de la inflación conduce a la necesidad de un menor nivel de gravamen, pero no a un tipo único, ya que para lograr equidad horizontal con una tarifa salarial progresiva sería necesaria una tarifa de capital progresiva con tipos nominales menores. En segundo lugar, el impuesto dual será un instrumento preciso si se modifica anualmente el tipo impositivo para adaptarlo a la inflación. Pero en caso de mantenerse fijo, su eficacia sólo será aceptable en el caso de que las tasas de inflación se mantengan aproximadamente constantes. Los mecanismos de ajuste por inflación también obligan a realizar modificaciones anuales, pero éstas son mucho menos costosas que las de los tipos, ya que sus efectos se circunscriben al propio ajuste. En tercer lugar, algunos autores apuntan que las épocas de inflación elevada suelen ir acompañadas de elevados tipos de interés que pueden ser interpretados como compensación a la inflación, de forma que se hagan innecesarios ajustes de ningún tipo. Por último, en la actualidad la aplicación de ajustes en la base no presenta tantos problemas como hace diez años, ya que el alto grado de informatización de las administraciones tributarias facilitaría la implantación de métodos precisos que no obligarían al contribuyente a realizar complejos cálculos adicionales. Aun así, la reducción de obligaciones fiscales no garantiza que el mecanismo sea más comprensible para el contribuyente.

23 Si el principio de igualdad tiene su representación en el ámbito económico en la equidad horizontal, el principio de progresividad se traslada a través de la *equidad vertical* relativa. PICOS SÁNCHEZ distingue entre *equidad vertical absoluta* y *relativa*. La primera se produciría “cuando para cualquier par de individuos con distintos ingresos e iguales características personales paga más impuestos el individuo con mayores ingresos”. Por otro lado, para comparar dos impuestos que cumplan este criterio considera que “un impuesto presenta una mayor equidad vertical relativa que otro cuanto mayores sean las diferencias de cuotas impositivas entre unos contribuyentes y otros provocadas por las diferencias de ingresos”. PICOS SÁNCHEZ, F.: “El modelo dual de reforma del IRPF: un estudio de la viabilidad y los efectos de su aplicación en España”, Investigaciones IEF, núm. 4/2004, citado por MARTOS GARCÍA, J. J.: *IRPF dual. Análisis constitucional e incongruencias del Tribunal Constitucional*, op. cit., pág. 28.

24 Una ventaja evidente de la igualación de tipos con el IS consiste en que permitiría eliminar fácilmente la doble imposición de dividendos, bien declarándolos exentos en el IRPF o bien permitiendo su deducción total en el IS (aunque en la práctica los países nórdicos siguen manteniendo el gravamen a nivel del accionista mediante un sistema de imputación para reducir o eliminar la mentada doble imposición). Si los tipos de gravamen no coinciden, también sería posible dicha eliminación aunque la corrección del doble gravamen variará según se produzca en el ámbito personal o en el societario. La experiencia demuestra que la mayor parte de los Estados que han introducido el modelo dual han establecido mecanismos de corrección total de la doble imposición de dividendos.

imposición de dividendos repartidos, excepto en el caso de dividendos de pequeñas y medianas empresas, cuyos accionistas disfrutan de una exención hasta un importe máximo ²⁵.

4º) La imposición de las rentas del capital se asegura mediante su tributación a nivel societario y la obligación de practicar retención por parte de las entidades que satisfagan intereses y otros rendimientos del capital. El tipo de retención suele coincidir con el tipo único que grava las rentas del capital, de manera que la cantidad retenida coincide con la deuda tributaria final, siempre que se siga el sistema de tributación separada y que para las rentas del capital no se establezca un mínimo exento.

Esta característica constituye una nueva e importante ventaja en términos de *sencillez* –materializada principalmente en la reducción de los costes de administración y cumplimiento– derivada del tratamiento proporcional estricto de la *base capital*. En efecto, este método permite gravar las rentas de capital mediante retenciones *liberatorias*, ya que en el momento de aplicarlas el legislador conoce el tipo impositivo final que soportará el contribuyente, por ser aquel igual para todos e independiente del nivel de renta. Esto reduce costes tanto para el contribuyente, que no tiene que declarar dichas rentas, como para la Administración, que recauda automáticamente las rentas de capital y no tiene que recurrir a ajustes posteriores (aunque si se aplica un mínimo exento específico para las rentas de capital –como ocurre en Holanda–, el tipo medio será diferente para cada individuo y diferente al marginal, no pudiéndose utilizar entonces dicho mecanismo) ²⁶.

5º) Los rendimientos negativos del trabajo no se pueden compensar con rendimientos positivos del capital; por el contrario, los rendimientos negativos del capital se pueden compensar con rendimientos positivos del trabajo hasta el límite resultante de aplicar el tipo de gravamen al que se sujetan los rendimientos del capital.

De acuerdo con el segundo de los métodos existentes para separar las rentas del trabajo y las del capital en el impuesto dual (aplicado como hemos visto en Noruega), la renta general está formada tanto por rentas del trabajo como del capital, circunstancia que facilita que los respectivos saldos positivos y negativos se puedan compensar entre sí. De esta forma, las rentas negativas del capital se compensan con rentas positivas del trabajo, aunque como esto sucede en la base gravada a un tipo proporcional, la compensación no incide sobre la progresividad con que se gravan las rentas del trabajo en la otra base. Por otro lado, en la otra base imponible se grava la renta neta bruta. De este modo, el ahorro fiscal obtenido por las deducciones es el mismo para todos los contribuyentes.

Más allá de los países nórdicos, ningún otro país ha adoptado un sistema de imposición dual –entendiendo como tal aquel donde todas las rentas del capital tributan a un mismo tipo proporcional mientras que las del trabajo quedan gravadas a tipos progresivos–, manteniéndose en todos los casos el IRPF formalmente sintético, combinado con elementos de gravamen dual o con diversos tratamientos particulares y excepciones para las rentas de capital

²⁵ La exención alcanza hasta el 70% del resultado de multiplicar el precio de adquisición de las acciones por el interés legal del dinero.

²⁶ PICOS SÁNCHEZ, F. y GAGO RODRÍGUEZ, A.: “El impuesto dual: argumentos teóricos e implicaciones de política fiscal”, *op. cit.*, pág. 112.

Por lo tanto, tampoco mediante gasto y deducciones se puede alterar la progresividad adicional que recae sobre las rentas del trabajo.

Si la separación entre rentas del trabajo y rentas del capital se realiza en un principio, como sucede en los casos finlandés y sueco, parece más fácil que el saldo de cada una sea independiente del otro, de forma que no se puedan compensar entre sí. Así, en ambos casos las bases negativas del trabajo y del capital solamente se pueden compensar con bases positivas futuras del mismo tipo. No obstante, en ambos países se permite indirectamente que las bases negativas del capital se compensen con rentas positivas del trabajo mediante una deducción en la cuota del impuesto sobre las rentas del trabajo. El porcentaje de la deducción coincide con el tipo impositivo que recae sobre las rentas del capital, si bien con ciertos límites.

6º) La existencia de tipos impositivos diferentes que gravan las rentas del trabajo y del capital provoca que, para lograr un tratamiento neutral de las actividades empresariales y profesionales desempeñadas por personas físicas en relación al de las personas jurídicas, sea necesario distribuir los rendimientos obtenidos entre los que proceden del trabajo personal del empresario o profesional y los que se derivan del capital afecto a la actividad. El componente atribuible a este último se calcula imputando una tasa de rentabilidad sobre el capital afecto a la actividad, mientras que el resto de beneficios se consideran como rentas del trabajo. Este mismo criterio se aplica respecto a los beneficios de sociedades controladas por socios "activos"—es decir, aquellos socios que aportan su esfuerzo personal al negocio societario—, puesto que la sociedad puede fácilmente convertir rentas del trabajo en rendimientos del capital o ganancias patrimoniales para que así sus socios paguen el tipo impositivo proporcional reducido. En este último caso, el importe de los beneficios considerado como rentas del trabajo es gravado como rendimiento del trabajo de cada socio activo, en la parte que le corresponda, con independencia de que los beneficios se distribuyan o no²⁷.

A pesar de las diversas particularidades del diseño del modelo dual del IRPF que derivan de la comparación de la realidad tributaria de distintos países en períodos históricos también distintos, lo que caracteriza a modo de mínimo común denominador a las experiencias de todos estos países es que pasaron formalmente de un IRPF sintético, que agrupaba todas las rentas en una misma base y la gravaba de forma progresiva, a otro de naturaleza dual, con separación de bases, que combina el trato marcadamente progresivo de las rentas del trabajo con el trato eminentemente proporcional o, en algunos países, levemente progresivo de las rentas del capital (por ejemplo, cuando le resulte aplicable un mínimo exento y/o se aplique una tarifa con menor progresividad), sometidas normalmente a un tipo o tipos cercano al tipo marginal inferior de la tarifa progresiva que grava las rentas del trabajo²⁸.

Más allá de los países nórdicos, ningún otro país ha adoptado un sistema de imposición dual—entendiendo como tal aquel donde todas las rentas del capital tributan a un mismo tipo proporcional mientras que las del trabajo quedan gravadas a tipos progresivos—, manteniéndose en todos los casos el IRPF formalmente sintético, combinado con

27 El tratamiento de los rendimientos de las actividades económicas constituye el verdadero "*talón de Aquiles*" (SORENSEN, P. B.: "From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries", *op. cit.*) del impuesto dual y ha dado lugar a una compleja normativa en los países nórdicos. Durante las tres últimas décadas los estudiosos del impuesto dual en estos países han analizado diferentes formas de deslindar, dentro de los rendimientos de las actividades económicas y de sociedades con socios activos, la parte correspondiente a rendimientos del trabajo y la parte imputable a rendimientos del capital.

28 Suecia es quizá el exponente más puro del modelo dual, pero la realidad es que tampoco trata igual a todas las rentas del capital, sino que conviven tipos distintos entre los diversos productos financieros. Hay otros países con modelos que no responden al modelo dual puro pero que se aproximan, como Reino Unido, que aplica dos tarifas similares a las rentas del trabajo y del ahorro con un menor gravamen a los dividendos y un impuesto específico a las ganancias de capital; o el caso de Irlanda, con una tarifa de dos tipos de gravamen: el básico del 20% y el elevado del 42%, aplicándose a las ganancias de capital el tipo básico, aunque el tipo del IS es sólo del 12'5%.

elementos de gravamen dual o con diversos tratamientos particulares y excepciones para las rentas de capital. Paradójicamente el impuesto dual, única innovación significativa reciente en el ámbito de la imposición sobre la renta, no ha sido incorporado con la presencia esperada en el mercado político de la reforma fiscal moderna. No obstante, sí que nos encontramos países, como Austria y más recientemente Holanda, que han avanzado en la línea de gravar las rentas del capital de manera proporcional²⁹. De igual modo, a finales de 1997 se adoptó en Italia el denominado *impuesto dual* sobre la renta que, a pesar de lo que pueda deducirse de su nomenclatura, no sigue las características básicas del modelo dual nórdico, ya que afecta solamente a las actividades económicas³⁰.

4. Ventajas y desventajas del modelo sintético de Impuesto sobre la Renta. Un apunte sobre su difícil realización

El impuesto sobre la renta *comprehensive* de Georg SCHANZ, Robert M. HAIG y Henry C. SIMONS ha constituido el principio fundamental de imposición sobre la renta en el mundo desarrollado durante casi un siglo. El modelo de tipo único busca al mismo tiempo la máxima sencillez, neutralidad en el tratamiento del ahorro y reducción de tipos, aunque pretende mantener también cierta equidad. La sencillez se lograría a base de eliminar incentivos fiscales y regímenes especiales; la neutralidad, aplicando el mismo tipo a todas las rentas del capital (el mismo que al trabajo y similar al del Impuesto de Sociedades, e independientemente de su calificación y plazo de generación de rentas), y la equidad, combinando el tipo único con un mínimo exento para todos los contribuyentes.

La equidad fiscal ha sido una aspiración crucial en el diseño de la política tributaria en las sociedades democráticas. Quienes abogan por un gravamen equitativo parecen haberse puesto de acuerdo en que los rendimientos globales definidos por el concepto de *acrecentamiento* neto del poder económico de una persona (en un período fijo de tiempo) son un indicador socialmente aceptable de la *capacidad de pago* de un ciudadano, que puede calcularse de un modo fácil y transparente y que sirve como base imponible fiable para un impuesto sobre la renta anual equitativo. Esta visión está respaldada económicamente por el hecho de que los ingresos globales anuales de un

29 La reforma holandesa, llevada a cabo en el año 2001, presentó algunos matices diferenciales respecto del esquema general seguido por los aludidos países nórdicos, suponiendo "un disminución generalizada del tipo del impuesto sobre la renta y, en particular, en el nivel de tributación del factor trabajo, reducción que se financia mediante sendos incrementos en el nivel de gravamen del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos medioambientales. Otra novedad significativa se deriva de la integración en el nuevo tributo del impuesto sobre la renta con el impuesto sobre el patrimonio, de forma que este último desaparece como tal del sistema tributario holandés". DURÁN CABRÉ, J. M.: "El impuesto lineal y el impuesto dual como modelos alternativos al IRPF. Estudio teórico y análisis empírico aplicado al caso español", IEF, Madrid, núm. 5, 2002, pág. 102. Entre los rasgos propios del impuesto sobre la renta holandés encontramos sus tres bases imponibles: la primera incluye los rendimientos procedentes del trabajo, de actividades económicas y la renta imputada por vivienda habitual; de todos estos rendimientos se deduce el mínimo personal y familiar y son gravados por una tarifa progresiva de cuatro tramos con un tipo marginal mínimo del 33% y un máximo del 52%. La base segunda comprende los ingresos derivados de participaciones relevantes en sociedades, entendiéndose como tales cuando el porcentaje de participación es superior al 5%; esta renta tributa a un tipo proporcional del 25%, sin que se elimine la doble imposición económica de dividendos distribuidos por las sociedades cuyo tipo es del 34'5%. La tercera base se calcula por un método estimativo, aplicando una tasa de rentabilidad del 4% al patrimonio medio del contribuyente, se descuenta un mínimo exento –variable en función de la edad y del nivel de renta– y se aplica un tipo proporcional del 30%. Recientemente SINN y el Consejo Asesor Alemán (*Sachverständigenrat*) propusieron variantes alternativas al impuesto dual para Alemania, y KEUSCHNIGG y DIETZ desarrollaron una ambiciosa propuesta de impuesto dual para Suiza.

30 El impuesto dual italiano es una manera de tratar preferentemente una parte de los beneficios obtenidos por empresarios personas físicas o por sociedades con la finalidad de fomentar la capitalización de sus actividades. A pesar de la coincidencia en la denominación con el modelo nórdico, el impuesto dual italiano no persigue gravar todas las rentas del capital de manera homogénea y proporcional, sino que tiene un único objetivo, que es el fomento de la capitalización de las actividades empresariales, desarrolladas tanto por personas físicas como por sociedades. No obstante, sí supone un nuevo alejamiento de la imposición global, y coincide con el modelo nórdico en la necesidad de dividir la renta gravable, aunque solo sea en el caso italiano para los rendimientos de actividades empresariales.

contribuyente determinan su consumo potencial anual, es decir, su capacidad para gastar en bienes de consumo, sin obligar al contribuyente a reducir la cantidad de activos poseídos al comienzo del período impositivo.

Con los ingresos globales anuales como indicador comúnmente aceptado de *capacidad económica*, el modelo de impuesto sintético sobre la renta asegura la *equidad horizontal*. En él, todas las rentas tributan de la misma forma y, por tanto, el importe a pagar depende de la cuantía total de renta obtenida y de ciertas características personales y familiares del individuo. Por el contrario, bajo el impuesto dual la cuota del contribuyente ya no sólo dependerá del importe total de renta percibida y de ciertas y de ciertas circunstancias subjetivas, sino que también dependerá de la distribución entre rentas del trabajo y rentas del capital, vulnerando, en consecuencia, el objetivo de equidad horizontal. El impuesto sobre la renta global permite asimismo una tributación *progresiva* que asegure la *equidad vertical* en consonancia con los patrones redistributivos socialmente acordados ³¹. En la imposición dual, al ser la tributación del capital inferior a la soportada por las rentas del trabajo, se abre, como ya hemos visto, la posibilidad a prácticas de elusión fiscal consistentes en transformar rentas del trabajo en rendimientos del capital con la única finalidad de reducir la factura fiscal. Además, al estar dichas prácticas más al alcance de los individuos con mayores rentas, el resultado iría en contra de la equidad vertical ³².

Una ventaja final importante de la tributación global de los ingresos es el tratamiento *simétrico* de los diferentes tipos de renta. El concepto es sólido frente a los problemas de calificación de los rendimientos ante diferentes categorías específicas de renta. El mismo tipo de gravamen marginal sobre todas las fuentes de renta para un contribuyente implica una cualidad de *neutralidad* fiscal. Sin embargo, a pesar de sus virtudes teóricas, ningún país de referencia se ha atrevido hasta ahora a implantar en su versión más pura el modelo de tipo único por los problemas que presenta cuando se intenta pasar al nivel práctico ³³. Sólo en Rusia, Eslovaquia y en los países bálticos parece aplicarse desde hace poco y, en todo caso, partiendo de situaciones muy elementales.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que un tratamiento pretendidamente igualitario del conjunto de rentas del contribuyente se puede ver alterado por distintas razones, casi siempre de practicabilidad o extrafiscales. En efecto, aunque el esquema de liquidación del impuesto contemple una única base sometida a imposición, el legislador puede modular con facilidad el concepto global de gravamen sobre la renta (*global income tax*) mediante el establecimiento

31 GENSER, B. y REUTTER, A.: "Fiscal policy in action moving towards dual income taxation in Europe", *FinanzArchiv*, Vol. 63, septiembre de 2007, pág. 437.

32 En relación a este objetivo, el impuesto dual también es criticado toda vez que las rentas del capital se suelen concentrar especialmente en aquellos contribuyentes con rentas más elevadas, por lo que su menor gravamen se suele tachar de regresivo. DURÁN CABRÉ, J. M^a: "Un estudio del impuesto dual sobre la renta aplicado al caso español", *op. cit.*, págs. 152 y 153.

33 Entre los citados problemas pueden destacarse: 1º) El tipo único tendería a situarse, lógicamente, en la media de la tarifa previamente existente, por lo que se reduciría de manera muy importante el tipo máximo a los contribuyentes de menores rentas, pero se elevaría para una buena parte de los contribuyentes de rentas medias-bajas. 2º) Precisamente, para compensar la subida del tipo marginal a los contribuyentes de rentas más bajas, normalmente necesita de un mínimo exento de cuantía elevada, que no responde a un "mínimo vital" en el sentido estricto, pero sin duda se convertiría en una referencia "reivindicativa" (negociaciones salariales, pensiones mínimas, etc.) y, además, podría dejar fuera del impuesto a determinados colectivos cuyas rentas son difíciles de controlar. 3º) Para mantener la recaudación, el modelo de tipo único dividiría a los contribuyentes prácticamente en dos grupos: la mitad pagaría más y la otra pagaría menos, lo cual lo sitúa en una "trampa": o un coste recaudatorio elevado para evitar perjudicados o un número de ellos inasumible, o una combinación de ambos; 4º) En cuanto a la tributación del ahorro, aunque es uno de los puntos fuertes de este modelo, también presenta problemas, pues equiparar totalmente su tratamiento con las demás rentas puede no estar valorando convenientemente el fenómeno de la globalización y la libertad de movimientos de capitales; por otra parte, tratar las pérdidas de patrimonio como compensables con rendimientos puede animar el fraude y, además, teóricamente exige ajustar el tipo del IS al tipo del IRPF, lo cual puede suponer un coste recaudatorio importante. LÓPEZ CARBAJO, J. M.: "Situación actual y tendencias de futuro del IRPF en los países de la OCDE y de la UE: ¿está el IRPF en una encrucijada?", *op. cit.*, págs. 103 y 104.

de exenciones (como es el caso, entre muchos, de la exención de algunas subvenciones públicas como las becas para la realización de estudios), reducciones o deducciones, o excluyendo las utilidades no monetarias obtenidas en el ámbito privado (*imputed income*), como por ejemplo el uso privado de la vivienda propia. Existen, de igual modo, otras deficiencias de regímenes fiscales sobre la renta que contradicen el estándar impuesto comprensivo puro y que conducen a la *sobreimposición*, como por ejemplo el doble gravamen de dividendos en el clásico IS, las restricciones a la compensación de pérdidas o las limitaciones en la amortización de activos.

El gravamen sintético de la renta siempre ha sido, además, más teórico que real, tanto en España como fuera de nuestro país, puesto que a la calificación de los distintos tipos de rendimientos, dentro de algunas de las categorías de renta previstas en la Ley, se anudan consecuencias jurídicas diferentes que impiden afirmar un tratamiento uniforme (bien a nivel de las normas aplicables para calcular los ingresos íntegros y los gastos deducibles para cada categoría de rendimiento, bien en la consideración de las rentas irregulares, en las fórmulas de integración y compensación de rentas positivas y negativas, en el sistema de retenciones, etc.)^{34 y 35}.

Todas estas excepciones al impuesto sintético puro, contenidas en los códigos fiscales de los países más desarrollados y que reducen el gravamen efectivo de los rendimientos del capital, pueden favorecer el tránsito de un régimen de impuesto sobre la renta comprensivo a un sistema de impuesto dual, aunque es importante resaltar que estas *inconsistencias*, procedentes de erosiones de una base imponible amplia, pueden de igual modo constatarse en un régimen de impuesto dual a menos que el paso de uno a otro modelo vaya acompañado por un proceso de eliminación de los mentados fenómenos de preferencias fiscales (*tax preferences*) mediante la ampliación de la base imponible. El punto a favor del impuesto dual es que la eliminación de dichas excepciones al modelo global de impuesto sobre la renta es políticamente más fácil si determinadas categorías de renta difíciles de gravar lo son en un gravamen bajo y fijo más que bajo un esquema de tributación progresiva³⁶.

5. Referencia a la evolución hacia la dualización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España

El sistema dual (menor tributación de las rentas del capital que las del trabajo) constituye uno de los rasgos identificables de las distintas tendencias y reformas de la imposición sobre la renta en la OCDE desde mediados de los años ochenta. Pasando a referirnos específicamente a la *evolución* experimentada al respecto por el IRPF en España, debe comenzar señalándose a modo de premisa que la apuesta por el tratamiento abiertamente

34 Las normas de la LIRPF referidas al método de estimación objetiva de los rendimientos netos de determinadas actividades económicas llevan erosionando también la concepción sintética del impuesto desde hace ya muchos años; siendo cierta esta afirmación, el legislador ha dado un paso más en la *cedularización* de este tributo, que ahora se inscribe en una línea muy clara de reformas de alcance internacional que han terminado por socavar, desde sus propias bases, los fundamentos del IRPF. ORTIZ CALLE, E.: "La «dualización» del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual", *op. cit.*, pág. 144.

35 La imposición de la renta de las personas físicas en los países nórdicos durante la década de los ochenta era un buen exponente de la situación representada por una única base del IRPF gravada de forma progresiva (con tipos marginales elevados) con una desigualdad de trato no obstante evidente que mermaba la equidad del impuesto. Así, en Dinamarca y en Suecia quedaban exentas una gran variedad de ganancias patrimoniales. Además, en estos dos países y en Finlandia y Noruega, el contribuyente tenía derecho a la deducción ilimitada de los intereses pagados por préstamos, intereses que podían suponer cuantías significativas en relación a la adquisición de vivienda, lo que provocaba que pese a que la tarifa del IRPF tuviese altos tipos marginales, la recaudación proveniente de los rendimientos/plusvalías del capital fuese baja, o incluso negativa en Suecia y Noruega.

36 GENSER, B. y REUTTER, A.: "Fiscal policy in action moving towards dual income taxation in Europe", *op. cit.*, pág. 442.

diferenciado de los distintos grupos de rentas ha constituido, junto con su *individualización* a raíz de la sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, y el proceso de cesión continua del Estado a las Comunidades Autónomas de una parte de la recaudación y, especialmente, de competencias normativas en su regulación, la tercera variable o línea de cambio que ha transformado el IRPF, desnaturalizando su diseño inicial en nuestro país.

La Exposición de Motivos de la vigente LIRPF señala en relación a la Ley 44/1978, que introdujo en España por primera vez un impuesto de las características señaladas, que esta *"llevó hasta sus últimas consecuencias la idea de generalidad y comunicación entre las diferentes fuentes de renta, de manera que diseñó un impuesto sintético en el que la compensación entre cualquiera de ellas se permitió con absoluta libertad"*. Con independencia de las rectificaciones que ya entonces, por razones pragmáticas, se introdujeron a la citada libertad de compensación de rentas (elemento este típico, en un plano ideal, de un IRPF sintético), lo cierto es que las regulaciones posteriores a la Ley 44/1978 ya no configuraron un impuesto unitario, de corte absolutamente sintético en el que todas las rentas, independientemente de su origen y naturaleza, se integraban en su base imponible, recibiendo un trato equitativo y compensándose entre sí de forma ilimitada. De forma progresiva y por diferentes razones, el legislador sintió la necesidad de introducir correcciones en la linealidad del sistema, que si bien en un primer momento estuvieron presididas por la intención de paliar el agravio comparativo que en la práctica soportaban las rentas del trabajo frente a las del capital –introduciendo deducciones fiscales para aquellas–, pronto tomaron como protagonistas a las rentas generadas a partir de inversiones de capital, manteniéndose asimismo el diferente tratamiento fiscal de las ganancias y pérdidas de patrimonio respecto del resto de fuentes de renta (aunque se mantuvo durante mucho tiempo la aplicación de una misma tarifa progresiva para todos los componentes de la base imponible).

El tratamiento especial que las plusvalías recibieron tuvo como objeto paliar los negativos efectos que la inflación pudiera ejercer sobre ellas. Ese fue precisamente el objetivo de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991 cuando introdujo una serie de *coeficientes* con los que se trataba de actualizar el valor de adquisición de los bienes de tal forma que, en el momento de su transmisión, la diferencia entre el precio de compra y el de venta reflejasen una ganancia real y no puramente nominal como consecuencia del aumento generalizado de los precios. Por el contrario, no se arbitró ninguna medida similar a las comentadas respecto de determinadas categorías de rendimientos del capital mobiliario que, sobre todo a partir de 1985, también pudieron acusar los negativos efectos de la inflación, toda vez que entonces algunas de las rentas que antes de esa fecha se calificaban como incrementos patrimoniales pasaron a calificarse como rendimientos del capital mobiliario ³⁷.

Fue con la aprobación del Real Decreto-Ley de 7 de junio de 1996, de Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica, cuando se desdobló la base imponible en el IRPF quebrándose definitivamente, sin apenas justificación, el modelo sintético de IRPF en nuestro país. La introducción por la citada norma de un tipo de gravamen proporcional situado, con carácter general, en un 20% situó a las ganancias y pérdidas patrimoniales al margen de la progresividad del impuesto, permitiendo que sus perceptores pudieran rebajar sustancialmente la tributación de aquellas sin necesidad de rebasar

37 ÁLVAREZ BARBEITO, P.: "La tributación del ahorro en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas", *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, CEF, núm. 55/2006, pág. 60.

un dilatado horizonte temporal, posibilidad esta vetada a los sujetos que obtenían rendimientos del capital mobiliario³⁸.

La exclusión de las plusvalías a largo plazo de la escala general del impuesto fue vista, desde ciertas posiciones y sectores, como una quiebra inadmisibles de la progresividad impositiva y de la función redistributiva de la imposición y, en suma, del principio de capacidad económica, siendo objeto de recurso de inconstitucionalidad. En cambio, desde posiciones cercanas a los mercados financieros se valoró positivamente una norma que no imponía trabas fiscales a la circulación de los bienes, lo cual se entendía que redundaba en el mejor funcionamiento de la economía en su conjunto³⁹.

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y el Real Decreto Legislativo 3/2004 incorporaron con toda naturalidad el tratamiento especial para las ganancias patrimoniales irregulares. En concreto, la primera de estas disposiciones consolidó el cambio incorporado por el Real Decreto 7/1996 y diversificó la valoración de rentas de fuentes y antigüedades distintas⁴⁰. Aunque ha sido positivamente valorada desde la perspectiva general del principio de eficiencia o de la neutralidad impositiva, también se ha afirmado que en este aspecto sus avances en relación a la tributación del ahorro han sido más bien modestos.

La vigente Ley 35/2006, la última reforma importante del IRPF aprobada hasta la fecha, se situó en un contexto de competencia fiscal internacional muy intensa, como hemos visto, que acentuó la búsqueda de un trato de favor

38 En el Preámbulo al Real Decreto-Ley sólo se argumentaba que la eliminación (salvo para las plusvalías de los bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994) del sistema de porcentajes reductores hasta entonces vigente (en virtud del cual, transcurrido un determinado período de tiempo, las ganancias y pérdidas de patrimonio no se sujetaban al impuesto) y su sustitución por el tipo proporcional del 20% contribuirían al relanzamiento de la economía española, dado que el sistema anterior fomentaba supuestamente el estancamiento de las inversiones por el incentivo de mantenerlas hasta que transcurriera el plazo en que se produjese la no sujeción de los incrementos.

39 SANZ GADEA, E.: "La base del ahorro en el contexto de las reformas del IRPF (I)", *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*, CEF, núm. 292, julio de 2007, pág. 30.

40 El hecho de que se mantuviese una base especial exclusivamente para las ganancias patrimoniales también en las reformas de 1999 y 2002 no se debió a la idea de dualizar el impuesto sino a la más común de considerar que las ganancias patrimoniales no forman parte de la renta al no computarse dentro del PIB, aunque se graven mediante una base especial y separada en el ámbito del IRPF por su evidente incidencia en la capacidad de pago del contribuyente. El menor tipo aplicable a tales ganancias reflejó en aquellos momentos la preocupación por el exceso de gravamen que podía recaer en otro caso sobre tales ganancias, que suelen ser mucho más elásticas al tipo de gravamen que todos los rendimientos que integran la renta, gravados entonces sin excepción dentro de la base general y por la tarifa progresiva. Concretamente, en lo que se refiere a las modificaciones introducidas por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF y por el que se modifican las leyes de los IS y sobre la Renta de no Residentes, estas fueron numerosas aunque de importancia muy distinta, siendo las de mayor trascendencia la modificación de la tarifa y la reducción del tipo de gravamen de las ganancias patrimoniales generadas en más de un año (del 18 al 15%). A fin de favorecer el ahorro individual a largo plazo, la Ley de Reforma Parcial introdujo algunas modificaciones importantes en el ámbito de los rendimientos del capital mobiliario, aunque, con carácter general, las novedades que se contemplaron no introdujeron cambios sustanciales en el esquema tributario aplicable a estos rendimientos. En este apartado debe destacarse el aumento del porcentaje de reducción aplicable a los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años y a aquellos otros que se calificaban reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Según la nueva redacción del apartado 2 del artículo 24 de la Ley del IRPF, este porcentaje reductor se fijó en un 40%, frente al 30% vigente con anterioridad. Este incremento del mencionado porcentaje reductor, unido a la rebaja de los tipos de gravamen, permitió diseñar productos financieros con una muy alta rentabilidad financiera. Por otra parte, no se introdujo variación alguna tendente a limitar la aplicación del citado porcentaje reductor a los rendimientos del capital mobiliario negativos y, por consiguiente, los mismos continuaron reduciéndose cuando su período de generación era superior a dos años o si se calificaban como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Respecto a la tributación de los dividendos y de otros rendimientos análogos procedentes de la participación en fondos propios de entidades, destacaba el mantenimiento del sistema de deducción por doble imposición de dividendos. En este punto, no obstante, la modificación de las escalas introducida por la Ley de Reforma Parcial supuso una tributación efectiva final muy favorable para los tramos más bajos (-19% para bases liquidables de hasta 4.000 euros). MEDINA CEPERO, J. R.: "Novedades tributarias para el año 2003 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Gaceta Fiscal*, núm. 217, febrero de 2003, págs. 92, 93, 105 y 109.

para las rentas del ahorro. Esto, unido a la demanda de una mayor homogeneidad en su tratamiento, se tradujo en la aprobación de un IRPF que profundizó sustancialmente en la *dualización* de la base imponible del impuesto, desgajando los rendimientos del capital mobiliario.

En efecto, esta última norma, siguiendo el camino marcado por Noruega, Suecia y Finlandia, cambió sustancialmente la base del impuesto desagregándola en dos grandes componentes, pero con algunas discrepancias respecto al modelo dual puro. Una de las bases agrupaba los rendimientos del trabajo, los de actividades económicas sin escisión alguna respecto a los rendimientos del trabajo del propio empresario y los del capital inmobiliario, sometiéndolos a una tarifa progresiva, mientras que la otra base, partiendo de la premisa de que ninguna fuente financiera debía ser preferible a otra por razón de las normas tributarias aplicables, agrupaba, bajo la denominación de "*rendimientos del ahorro*", la mayor parte de los rendimientos del capital mobiliario –intereses y dividendos, fundamentalmente– (todos excepto aquellos que el legislador consideró próximos a los obtenidos en el ejercicio de actividades económicas) y las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales (cualquiera que fuese su plazo de generación), sin seguir la pauta habitual de agrupación de un impuesto dual ⁴¹. La base que agrupaba los llamados "*rendimientos del ahorro*" se gravó a un tipo fijo de imposición (18%) inferior al tipo más reducido de la tarifa progresiva (24%).

En cualquier caso, como balance de la Ley de 2006, no parece que pueda concluirse que la neutralidad de las distintas fuentes de renta del ahorro haya resultado mejorada en todos los casos. Se ha afirmado asimismo que el gravamen separado de las rentas del capital mobiliario respecto de las rentas del trabajo constituye una vuelta al modelo analítico de impuesto abandonado por España en 1979, un retroceso que no encuentra apoyo tampoco en las tendencias de reforma en países de nuestro entorno ⁴².

El Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 35/2006, del IRPF, mantiene el impuesto como una estructura dual. De acuerdo con el *Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, después de años de existencia de una dualización inicial en el IRPF, la vuelta de este impuesto hacia una estructura sintética podría perjudicar injustamente al ahorro, que ya ha sido gravado con la renta de la que formaba parte, y crear serios conflictos con los mercados, que ya han asimilado y se encuentran cómodos con la fórmula impositiva actual ⁴³.

6. El carácter dual del IRPF en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario y en el proyecto de Ley de Reforma de la LIRPF. Principales similitudes y divergencias del caso español respecto al modelo dual puro

A la vista de las líneas básicas por las que han discurrido las distintas reformas del IRPF en nuestro país –en especial desde 1996–, podría concluirse que, si bien en un primer momento y en términos generales el sistema de impuesto dual sobre la renta puede haber servido de inspiración al legislador español en las referidas reformas, existen algunos aspectos que obligan a matizar las diferencias que entre ambos modelos pueden encontrarse. En

41 ALONSO ALONSO, R.: "La proyectada reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*, CEF, núm. 284, noviembre de 2006, pág. 120.

42 CALDERÓN CORREDOR, Z.: "Principios impositivos de justicia y eficiencia en la imposición sobre la renta en España: una consideración", *op. cit.*, págs. 90 y 91.

43 Vid. el *Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, *op. cit.*, pág. 107.

este sentido, dos son las cuestiones diferenciales básicas que de modo apriorístico cabe apreciar entre ese texto y las pautas a las que se ajusta el modelo teórico de sistema dual de imposición, ya que en el caso español ni el gravamen proporcional afectará a todas las rentas del capital, ni se produce plenamente la coincidencia tipo marginal mínimo del impuesto progresivo-tipo proporcional aplicable a las rentas del ahorro-tipo fijo del IS.

A continuación procedemos a comparar las características del impuesto dual *puro*, expuestas páginas atrás, con la configuración vigente del IRPF, teniendo de igual modo presente la incidencia en este sentido de las modificaciones propuestas en el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español* y en el Proyecto de Ley por el que se modifica la LIRPF.

El gravamen sintético de la renta siempre ha sido, además, más teórico que real, tanto en España como fuera de nuestro país, puesto que a la calificación de los distintos tipos de rendimientos, dentro de algunas de las categorías de renta previstas en la Ley, se anudan consecuencias jurídicas diferentes que impiden afirmar un tratamiento uniforme

En primer lugar, debe reseñarse que tanto en el modelo dual ideal como en la conformación actual del IRPF se crean dos bases imponibles claramente diferenciadas, a las que se aplica una tarifa progresiva o un tipo proporcional, pero las rentas integrantes de las mismas difieren en algunos aspectos ⁴⁴: así, el IRPF español excluye de la llamada *base imponible del ahorro* (en adelante BIA) determinadas manifestaciones de renta cuya producción está directamente relacionada con una inversión de capital, como los rendimientos del capital inmobiliario, las rentas calificadas en el artículo 25.4 LIRPF como "*otros rendimientos del capital*" y los rendimientos de las actividades económicas, mientras que en el "*impuesto dual*" se incluyen en la "*renta del capital*" los primeros y los segundos y, respecto a los terceros, sólo excluye la parte de los mismos correspondiente al salario del empresario.

A este respecto, el Informe de Expertos sugiere, en una propuesta finalmente no incorporada en el Proyecto de Ley (artículo primero, apartado veintiséis), que tanto los rendimientos *imputados* de los inmuebles a disposición del contribuyente y de su familia para su uso y disfrute directo como las rentas derivadas de los cedidos a terceros (estimadas de modo directo y una vez descontados los gastos fiscalmente deducibles) deberían integrarse en la base del ahorro, junto a los rendimientos del capital mobiliario a las ganancias patrimoniales ⁴⁵. Así las cosas, el modelo adoptado por el legislador español (y el proyectado en la reforma que analizamos) difiere de los sistemas duales implantados en los países nórdicos donde, aunque con diferencias entre ellos, el gravamen proporcional se hace recaer sobre la práctica totalidad de las rentas en cuya generación participa el capital como factor de producción, pudiendo constatare en términos generales que la progresividad del impuesto se reserva para los salarios, pensiones, rentas en especie y renta salarial imputable a las actividades económicas.

Sobre este particular puede destacarse la exclusión de los rendimientos del capital inmobiliario del concepto de "*renta del ahorro*", extremo que puede traducirse en un perjuicio al ahorro inmobiliario difícil de justificar desde el punto de vista de la *neutralidad*. Pero es sin duda el tratamiento de los rendimientos obtenidos

44 ORTIZ CALLE, E.: "La «dualización» del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual", *op. cit.*, pág. 155.

45 Vid. el *Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, *op. cit.*, págs. 122 a 127.

La vigente Ley 35/2006 siguiendo el camino marcado por Noruega, Suecia y Finlandia, cambió sustancialmente la base del impuesto desagregándola en dos grandes componentes, pero con algunas discrepancias respecto al modelo dual puro

en las actividades económicas, esto es, por profesionales, trabajadores por cuenta propia y empresarios en el desarrollo de su actividad económica, el aspecto que más reparos puede ofrecer si atendemos al concepto que de la “*renta del ahorro*” maneja la LIRPF. En este sentido, no puede olvidarse que las rentas de actividades económicas tiene una naturaleza mixta, de forma que en su generación no sólo influyen el trabajo, sino también el capital. Por este motivo,

si la renta que en cada caso pueda atribuirse a ese último factor de producción no se grava como renta del ahorro, separadamente de la renta que quepa considerar generada por el trabajo, el logro de la pretendida neutralidad impositiva podría cuestionarse⁴⁶.

Pues bien, pese a todo lo anterior, ningún sistema ha sido introducido en el Proyecto de Ley de Reforma de la LIRPF que estamos analizando con el objeto de identificar y gravar como renta del ahorro la parte de la renta procedente de una actividad económica que en cada supuesto podría estimarse generada a partir del capital utilizado como factor de producción por el empresario o profesional de que se trate. Con esta opción se evita la problemática que ha generado en otros países la división de las aludidas rentas en el sentido indicado, pero sin duda seguirá siendo un tema de debate ante la inequidad que esta solución puede acarrear.

En segundo lugar, en cuanto a la compensación de rentas, en nuestro IRPF existe una incomunicación total entre las rentas integrantes de la base imponible general (en adelante BIG) y de la BIA que impide compensar unas con otras; esta incomunicación se extiende, dentro de la BIA, al hecho de que los rendimientos negativos del capital y las pérdidas patrimoniales sólo se pueden compensar con rentas de la misma naturaleza puestas de manifiesto durante los cuatro años siguientes. En el impuesto dual, como vimos, esta incomunicación no es tan acusada, pues pese a que los rendimientos negativos del trabajo no se pueden compensar con los positivos del capital, los negativos del capital pueden, por el contrario, ser compensados con rendimientos positivos del trabajo hasta el límite resultante de aplicar el tipo de gravamen de los primeros.

En el Informe para la reforma del sistema tributario, aunque se mantiene la incomunicación entre bases, se sugiere (lo que finalmente se ha incorporado al Proyecto de Ley –artículo uno, apartado veintiocho–) la supresión de la existente entre los dos grupos de rendimientos de la BIA, argumentándose a favor de esta medida los efectos positivos que tendría en relación a la equidad horizontal del impuesto y también a la *eficiencia*, al reducirse el posible exceso de gravamen que genera la falta de compensación actual⁴⁷.

En tercer término, por lo que se refiere a la integración del IS y el IRPF, las diferencias son muy claras y obedecen al hecho de que en España no coinciden los tipos proporcionales de la base liquidable del ahorro (art. 66.1

46 ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “La tributación del ahorro en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *op. cit.*, pág. 71.

47 Se señala, además, en apoyo de esta modificación que, al permitirse la compensación de las pérdidas patrimoniales no solo con las ganancias patrimoniales sino, además, con todos los restantes ingresos procedentes del capital mobiliario e inmobiliario cedido a terceros, se favorecería considerablemente la asunción de riesgos por parte de sus titulares, como ocurre cuando se permite compensar fiscalmente beneficios y pérdidas. También se impulsaría la creación de nuevas empresas, porque en ellas buena parte de sus resultados iniciales suelen aparecer más bajo la forma de ganancias y pérdidas patrimoniales que como rendimientos o beneficios.

LIRPF, actualmente, 9'5% –para bases de hasta 6.000€– y 10'5% –para aquellas a partir de los 6.000'01€–⁴⁸⁾ y del IS (30%, art. 28 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –25% en el art. 29 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴⁹⁾–), lo cual habría facilitado la aplicación de un método de exención o de imputación para evitar totalmente la doble imposición económica. En el supuesto español, partiendo de la divergencia de tipos de gravamen, el legislador ha optado, en aras de la simplificación, por no integrar ambos impuestos, renunciando a cualquier método para evitar la doble imposición y configurando al mismo tiempo un mínimo exento de 1.500 euros⁵⁰⁾.

Finalmente, tampoco se da en el caso español la coincidencia entre el tipo impositivo que grava las rentas del capital (las integradas en la BIA) y el tipo marginal inferior de la tarifa progresiva que recae sobre el resto de rendimientos, aunque es esta una recomendación del Informe de la Comisión de Expertos que recoge el Proyecto de Ley de Reforma, que fija ambos tipos en el 9'5% (artículo uno, apartados treinta y nueve y cuarenta y uno). No debe perderse de vista que, tomando como punto de partida el modelo estándar de tributación dual, si verdaderamente se llegase a cumplir la triple igualdad de tipos impositivos –rentas del capital, tipo marginal mínimo de la tarifa que grava a las rentas del trabajo y el tipo del IS–, se conseguiría minimizar las prácticas de arbitraje fiscal que pueden conllevar el tratamiento desigual de las distintas rentas del capital, cualquiera que sea la forma que adopten o la personalidad jurídica de su perceptor.

7. Consideraciones finales

La tendencia del IRPF en los países de la OCDE es a una cierta pérdida de importancia recaudatoria y, sobre todo, de progresividad, así como a gravar las rentas del capital menos que las del trabajo o sin progresividad alguna. Esta tendencia –que se ha mantenido y remarcado en la reforma del IRPF que actualmente se proyecta en nuestro país– en buena parte se justifica por el fenómeno de la globalización, sobre todo en cuanto al gravamen de las rentas del capital –aunque no se han demostrado los efectos de este fenómeno en la fiscalidad–, debido a la gran movilidad de este, movilidad que pone en entredicho la idoneidad de los altos tipos impositivos marginales sobre el capital.

En este marco, el impuesto dual se plantea como una alternativa plausible a los impuestos comprensivos sobre la renta que se adapta mejor al contexto internacional descrito y que, además, permite reducir las distorsiones que la imposición progresiva sobre el capital ocasiona en un entorno inflacionista, mejorar los incentivos al ahorro privado, limitar las posibilidades de arbitraje fiscal, eliminar la tradicional doble imposición de dividendos y la pérdida de recaudación derivada de la posibilidad de deducir intereses por financiación

48 O 9'5% para bases que alcancen hasta los 6.000€, 10'5% para aquellas que queden comprendidas entre los 6.000 y 50.000€, y del 11'5% para las que sobrepasen esta cifra, como se prevé en el apartado cuarenta y uno del artículo primero del Proyecto de Ley de Reforma de la LIRPF.

49 Boletín Oficial de las Cortes Generales –Congreso de los Diputados– de 6 de agosto de 2014, núm. 108-1.

50 Los autores del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario –vid. pág. 158– consideran la coincidencia con el tipo nominal del IS un objetivo a alcanzar “a medio plazo”, aunque no existe –entienden– “razón específica suficiente para que esas coincidencias tengan necesariamente que producirse”. Por otro lado, los mismos autores sugieren la supresión (incluida en el apartado tres del artículo primero del Proyecto de Ley de Reforma de LIRPF) de la exención del art. 7. y) LIRPF, “pues ni compensa pérdidas, ni responde a criterios de reconocimiento o mérito social, ni pretende ahorrar gastos públicos, ni se refieren a criterios de técnica tributaria ni constituye un incentivo para conductas valorables socialmente”.

Dos son las cuestiones diferenciales básicas que de modo apriorístico cabe apreciar entre ese texto y las pautas a las que se ajusta el modelo teórico de sistema dual de imposición, ya que en el caso español ni el gravamen proporcional afectará a todas las rentas del capital, ni se produce plenamente la coincidencia tipo marginal mínimo del impuesto progresivo-tipo proporcional aplicable a las rentas del ahorro-tipo fijo del IS

ajena por parte de los contribuyentes con ingresos más elevados, así como crear una igualdad de condiciones a las inversiones de capital al gravar todos sus rendimientos de capital al mismo tipo impositivo.

De los estudios empíricos realizados sobre los efectos reales y esperados del modelo dual de impuesto sobre la renta se extrae, como primera conclusión, que en términos estrictamente teóricos el impuesto dual no representa un modelo fiscal óptimo, es decir, no sólo no representa una solución óptima global, sino que en cada uno de los parámetros tradicionalmente analizados (*eficiencia, equidad y sencillez*) se encuentran tanto ventajas como inconvenientes en comparación con un IRPF

sintético. En este sentido, la decisión de sustitución de un IRPF sintético por un impuesto dual deberá venir dada por la comparación entre los beneficios en términos de neutralidad y eficiencia y los costes en términos de equidad y sencillez (posibles los primeros y más seguros los segundos), aunque debe reseñarse la principal aportación del modelo dual⁵¹: su carácter transparente y explícito.

En efecto, pese a que su definición y aplicación presenta luces y sombras, las reformas duales han tenido como virtud fundamental la de haber establecido, a diferencia de las restantes reformas del IRPF de los últimos años, un modelo concreto de imposición sobre la renta que plantea explícitamente unos objetivos y los refleja, con mayor o menor acierto, en su estructura impositiva. Es precisamente este carácter transparente el que hace que el impuesto dual no tenga que ser tomado necesariamente como una opción cerrada. Así, su estructura precisa y carente de tratamientos particulares puede ser un buen punto de partida para cualquier reforma del IRPF en los países de la OCDE que pretendan eliminar las numerosas excepciones y distorsiones acumuladas en el gravamen de las rentas de capital.

La propagación a nivel internacional de un diferente tratamiento fiscal dispensado a las rentas del capital respecto a las de otra naturaleza parece reflejar en gran medida una victoria de la *competencia* sobre la *armonización*, dado que la inevitabilidad de gravar el capital de modo más favorable que el trabajo es aceptado basándose en el argumento de que este tipo de gravamen favorecerá una distribución más eficiente del capital⁵². Sin embargo, son posibles alternativas a la eliminación paulatina del gravamen de estas rentas sin riesgos de deslocalización de los capitales por la vía precisamente de la armonización y/o de la colaboración internacionales. En este sentido, la existencia de un acuerdo a nivel europeo sobre el nivel mínimo de gravamen a las empresas permitiría probablemente que se mantuviera un gravamen equitativo del capital y del trabajo. La diferenciación en la tributación resultaría así del nivel de los ingresos y no de su naturaleza.

51 PICOS SÁNCHEZ, F. y GAGO RODRÍGUEZ, A.: "El impuesto dual: argumentos teóricos e implicaciones de política fiscal", *op. cit.*, págs. 124 y 125.

52 SALDANHA SANCHES, J. L.: "Tax harmonization versus tax competition: a view from the periphery", *Fiscalidade. Revista de Direito e Gestão Fiscal*, núm. 35, julio-septiembre de 2008, pág. 9.

En este sentido, y paradójicamente, debe indicarse que la adopción de sistemas duales de imposición sobre la renta (en una versión pura o parcial) genera un nuevo campo de juego en los planes de armonización fiscal de la UE. Mientras que las propuestas del Informe del Comité Ruding de comienzos de los años 90 sobre un IS europeo fueron rechazadas por la Comisión así como por los gobiernos de cada Estado miembro, las recientes reformas del impuesto sobre la renta permite pensar que una convergencia más sólida de la tributación del capital en la Europa de los veintisiete se considera beneficiosa para el mercado interno. También podría formar parte de la agenda de la

Comisión un movimiento hacia el gravamen dual, que se ha visto como un prometedor punto de partida para la coordinación del IS en la UE. Si los tipos de gravamen sobre el capital y el trabajo difieren en los Estados miembros, entonces la coordinación en la imposición del capital podría encontrar menos oposición en aquellos siempre que se mantuviese la autonomía nacional respecto a los tipos sobre las rentas salariales⁵³.

La decisión de sustitución de un IRPF sintético por un impuesto dual deberá venir dada por la comparación entre los beneficios en términos de neutralidad y eficiencia y los costes en términos de equidad y sencillez (posibles los primeros y más seguros los segundos), aunque debe reseñarse la principal aportación del modelo dual: su carácter transparente y explícito



53 GENSER, B. y REUTTER, A.: "Fiscal policy in action moving towards dual income taxation in Europe", *op. cit.*, pág. 454.

Las bonificaciones fiscales en el sistema portuario estatal: un análisis de legalidad interna y de ajuste al Derecho de la Unión Europea^{1*}

Roberto Ignacio Fernández López

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Vigo

Miembro de la AEDAF

Resumen

La trayectoria seguida en las dos últimas décadas por el Derecho español en materia de financiación de puertos estatales suscita dos temas de interés.

De un lado, se observa que determinados ingresos de las Autoridades Portuarias no consolidaron el marco conceptual con el que fueron inicialmente creados por el legislador, lo que derivó en una acentuada controversia jurídica tanto en el plano de la legalidad ordinaria como desde el prisma de la legalidad constitucional.

De otra parte, y éste es el núcleo central del trabajo que nos proponemos desarrollar, los puertos de interés general constituyen una peculiar realidad jurídico-financiera en la que los principales incentivos a su actividad económica adoptan la forma de beneficios fiscales, los cuales se ven en la necesidad de sortear dos serios obstáculos en su objetivo de potenciar la actividad portuaria: la reserva de ley tributaria en el ámbito del Derecho interno y la normativa sobre ayudas de Estado existente en el Derecho de la Unión Europea.

La pretensión del presente estudio es la de desentrañar las más importantes cuestiones dogmáticas que plantea el primero de los temas citados para luego centrarnos en los principales problemas, teóricos y prácticos, que origina el segundo.

Abstract

In the past two decades the trajectory followed by Spanish Law in relation to the financing of the state ports raises two interesting topics, both worth of analysis.

On the one hand, certain revenues of the Port Authorities did not consolidate the conceptual framework initially anticipated by the legislator. This resulted in an intense legal controversy in the field of ordinary legality, as well as from the point of view of the constitutional legality.

On the other hand, and this is the main focus of the paper, state ports present a peculiar legal-financial reality in which the main incentives to their economic activity are based on tax reductions. As such, these must overcome two serious obstacles in their goal

¹ "El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación "DER2012-36687" sobre Puertos y Zonas Francas en el marco del transporte marítimo. Régimen financiero y tributario, y financiación de infraestructuras, sufragado por el Ministerio de Economía y Competitividad. Asimismo, para el desarrollo de este estudio también se ha contado con el apoyo del Contrato Programa de Investigación 2013 "13VI11" sobre Puertos y Zonas Francas en el marco del transporte marítimo internacional, financiado por la Universidad de Vigo.

to promote port activity: the reserve of tax law in the National law, and the norm on State aid observed by European Union Law. This paper aims to analyse the most important dogmatic questions that derive from the first of the aforementioned subjects, so that we can later focus on the main problems, both theoretical and practical, that the second originates.

Palabras clave

Puertos estatales. Prestaciones patrimoniales de carácter público. Tasas. Bonificaciones fiscales. Derecho de la Unión Europea. Régimen de ayudas de Estado.

Keywords

State ports. Public contributions. Duties. Tax reductions. European Union Law. State Aid regime.

Sumario

1. Introducción
2. El tortuoso camino conceptual seguido por algunas fuentes de financiación de las Autoridades Portuarias
3. Los mecanismos tributarios al servicio de la competitividad de los puertos estatales: las bonificaciones y los coeficientes correctores en materia de tasas
 - 3.1. La problemática específica de las bonificaciones aplicables a determinadas tasas portuarias a la luz de la reserva de ley tributaria
 - 3.2. La posible colisión de algunas bonificaciones fiscales con el Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado
 - 3.3. El diferente procedimiento de aprobación previsto para los coeficientes correctores
 - 3.4. Valoración general sobre el régimen jurídico vigente
4. La cuestionable regulación legal de los ingresos obtenidos por determinados servicios: las tarifas portuarias
5. Bibliografía

1. Introducción

La normativa española de los últimos veinte años en materia de puertos de interés general denota una decidida intención del legislador por introducir en el sistema portuario técnicas de gestión propias del sector privado, a fin de dotar de mayor agilidad y flexibilidad el proceso de toma de decisiones, pero ello sin renunciar al hecho cierto de que los puertos siguen siendo bienes de dominio público y que, como tales, una parte importante de su regulación está informada por procedimientos y fuentes de financiación sujetas al Derecho público.

El punto de partida de esa incorporación de mecanismos de funcionamiento propios del ámbito empresarial hay que situarlo en la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (LPEMM), cuya Exposición de Motivos no puede ser más clara al afirmar que “se han preferido eliminar las rigideces propias de la función y estructura administrativa, para hacer compatible la prestación del servicio encomendado al Estado con los principios de eficiencia, agilidad y flexibilidad propios de la gestión empresarial que en los puertos se debe desarrollar”, lo que por lo demás acarrea otra consecuencia de gran calado, a saber, la calificación legal de las tarifas por los servicios portuarios prestados directamente por las autoridades portuarias como recursos de Derecho privado, es decir como precios privados, en el ánimo de huir de la figura de los precios públicos que, en palabras de la citada Ley, “venían planteando problemas de rigidez y de adaptabilidad para su necesaria utilización como instrumentos de gestión portuaria”.

En esta misma línea, la LPEMM crea dos tipos de entes públicos de naturaleza y estructura similar (Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias) a los que atribuye no sólo las potestades típicas de las Administraciones con competencias en materia portuaria, sino también las funciones necesarias con las que potenciar la autonomía de gestión de los puertos y, por ende, fomentar la competencia entre éstos -a modo de operadores privados- a través de los denominados “planes de empresa”. Por ello, las Autoridades Portuarias han sido calificadas como un *tertium genus* entre lo público y lo privado ya que, por un lado, están obligadas a satisfacer el interés general actuando como una verdadera administración pública pero, por otro, el legislador considera oportuno dar entrada al Derecho mercantil con criterios que agilicen el funcionamiento de dichos entes².

Es decir, Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias se dotan de una naturaleza y funcionamiento que demuestran un cierto grado de equilibrio, cuando no de tensión, entre normas de derecho público y disposiciones de derecho privado. En efecto, en ambos casos estamos ante entes de derecho público, de los previstos en el art.2.1 g) de la LGP, con personalidad jurídica y patrimonio propio. No obstante, por regla general, sus actividades se ajustarán al ordenamiento jurídico privado, salvo en el ejercicio de las funciones de poder público que les vengan atribuidas por el ordenamiento³.

Por lo demás, Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias se someten en materia presupuestaria a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 septiembre, por el que se aprueba el vigente Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (TR-LPEMM), y en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP)⁴, pero, por otro lado, deben ajustar su contabilidad a las disposiciones del Código de Comercio

2 Vid. MORALEDA SACEDA (2011), pág.427.

3 Vid. arts.16.2 y 24.2 del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 septiembre, por el que se aprueba el vigente Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (TR-LPEMM).

4 Vid. arts.36 y 39 del TR-LPEMM.

y a las del Plan General de Contabilidad⁵. Con arreglo a lo primero están sometidos al control presupuestario que ejerce la Administración general del Estado y, en concreto, las cuentas anuales de cada Autoridad Portuaria, antes de ser aprobadas por su Consejo de Administración, habrán de ser auditadas por la Intervención General del Estado⁶. Con arreglo a lo segundo, el reflejo de su situación económica y financiero-patrimonial debe respetar el régimen contable establecido para las entidades privadas por el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

A su vez, las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado quedan sometidos en principio al mismo régimen tributario de que goza el Estado, pero con la sutil diferencia de que dichos organismos no están totalmente exentos del Impuesto sobre Sociedades, sino que tributan en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas, dentro del cual los ingresos por la prestación de servicios comerciales tendrán la consideración de ingresos procedentes de explotaciones económicas⁷.

En cualquier caso, con las lógicas diferencias derivadas de la clara separación de competencias y funciones que el TR-LPEMM atribuye a Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias, no hay ninguna duda de que estas últimas gozan de un margen de actuación sometido al ordenamiento jurídico privado mucho más amplio que el previsto para el ente Puertos del Estado. En efecto, todas las atribuciones de Puertos del Estado confluyen de una u otra forma sobre la coordinación y el control de la eficacia del sistema portuario estatal, para lo cual dicho ente en modo alguno se apoya en el Derecho privado, de la misma forma que la mayoría de sus intervenciones en relación con las Autoridades Portuarias inciden sobre trámites de procedimientos administrativos que, como tales, también están sometidos al Derecho público⁸.

No se puede decir lo mismo de las Autoridades Portuarias, que diseñadas inicialmente por la LPEMM de 1992 como instrumentos al servicio de los principios de autonomía de gestión y autosuficiencia económico-financiera de los puertos de interés general, prosiguiendo su regulación con la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de Régimen Económico y de Prestación de Servicios de los Puertos de Interés General (LREP), que apoya sin titubeos la liberalización de los servicios portuarios con el fin de potenciar la participación de la iniciativa privada en la actividad portuaria utilizando nuevamente como brazo ejecutor a las Autoridades Portuarias, hasta llegar a la Ley 33/2010, de 5 de agosto, la cual -según declara su preámbulo- pretende intensificar “la flexibilización del modelo tarifario para que cada Autoridad Portuaria pueda adaptarse a la realidad económica de cada momento”, todo ello corrobora la idea de que tales entes de derecho público tienen el principal cometido de actuar como auténticos operadores económicos en un mercado libre en el que los servicios portuarios están abiertos a la competencia.

Analizando este conjunto de normas surgen, a nuestro entender, dos temas de interés. De un lado, se observa que determinados ingresos de las Autoridades Portuarias no consolidaron el marco conceptual con el que fueron inicialmente creados por el legislador, lo que derivó en una acentuada controversia jurídica tanto en el plano de la legalidad ordinaria como desde el prisma de la legalidad constitucional. De otra parte, y éste es el núcleo central del trabajo que nos proponemos desarrollar, los puertos de interés general constituyen una peculiar realidad

5 Vid. art.39.1 del TR-LPEMM.

6 Vid. MORALEDA SACEDA (2011), págs. 470 y 472.

7 Vid. art.41 del TR-LPEMM y art.9.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TR-LIS).

8 Vid. EGUINOVA DE SAN ROMÁN (2012), pág.399.

jurídico-financiera en la que los principales incentivos a su actividad económica adoptan la forma de beneficios fiscales, los cuales se ven en la necesidad de sortear dos serios obstáculos en su objetivo de potenciar la actividad portuaria: la reserva de ley tributaria en el ámbito del Derecho interno y la normativa sobre ayudas de Estado existente en el Derecho de la Unión Europea. La pretensión del presente estudio es la de desentrañar las más importantes cuestiones dogmáticas que plantea el primero de los temas citados para luego centrarnos en los principales problemas que suscita el segundo.

2. El tortuoso camino conceptual seguido por algunas fuentes de financiación de las Autoridades Portuarias

De entre las distintas competencias y funciones que los arts.25 y 26 del TR-LPEMM atribuyen a las Autoridades Portuarias (en adelante APs) existen tres de ellas que, a nuestro juicio, condicionan poderosamente la naturaleza y el régimen jurídico de algunos de los recursos económicos con los que la citada ley pretende garantizar la proclamada autosuficiencia financiera de dichos entes: a) El fomento de las actividades industriales y comerciales relacionadas con el tráfico marítimo o portuario⁹. b) La libre aprobación de las tarifas por los servicios comerciales que presten¹⁰. c) La gestión de su política comercial internacional¹¹. Las tres funciones mencionadas poseen un denominador común: describen ámbitos de actuación de las APs sometidos al ordenamiento jurídico privado, por ser este sector del Derecho el más ágil u operativo a la hora de promover y potenciar los tráficos de mercancías y pasajeros en los puertos de interés general¹².

En este contexto, y sabiendo que las contraprestaciones percibidas por los servicios portuarios de abrigo, atraque, etc., podían constituir el elemento clave para fomentar la competitividad entre los puertos, no es de extrañar que la LPEMM de 1992 apostase por los “precios privados” como categorías susceptibles de instaurar un régimen de libertad tarifaria para cada puerto siempre con el objetivo último de conseguir su autofinanciación y evitar prácticas abusivas con el tráfico cautivo¹³. La potestad tarifaria que la LPEMM atribuía a las APs constituía una pieza, y de las más importantes, de un nuevo modelo de gestión portuaria que simpatizaba, en palabras de TRIAS PRATS (2010), con “los parámetros e instrumentos de acción propios del libre mercado y de la actividad empresarial privada”¹⁴. Pero, como de todos es conocido, esa apuesta del legislador por los precios privados fue declarada inconstitucional por las SSTC 102/2005, de 20 de abril; 121/2005, de 10 de mayo; y 122/2005, de 11 de mayo¹⁵.

9 Vid. art.25 f) del TR-LPEMM.

10 Vid. art.26.1 k) del TR-LPEMM.

11 Vid. art.26.1 o) del TR-LPEMM.

12 Vid. EGUINO DE SAN ROMÁN (2012), pág.398.

13 Vid. EGUINO DE SAN ROMÁN (2012), pág.401.

14 Vid. TRIAS PRATS (2010), pág.199.

15 Dichas Sentencias han sido analizadas, entre otros, por PALAO TABOADA (2005), págs.177 y sgts.; PALOMAR OLMEDA, (2005), págs.1-5; MORENO GONZÁLEZ (2006), págs.137 y sgts.; TRIAS PRATS (2010), págs.202-209; y FALCÓN Y TELLA (2011-II), págs.1-4. Sobre el ámbito de la reserva de ley y el campo de actuación de los reglamentos en materia tributaria, analizado ello a la luz de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre las tarifas portuarias y otras figuras similares, puede consultarse ANDRÉS AUCEJO (2013), págs.141-143 y 157-159.

El error jurídico cometido por la citada Ley fue el permitir que toda la estructura tarifaria relacionada con los servicios portuarios presididos por la nota de la coactividad quedara en manos de disposiciones de rango reglamentario, contraviniendo de este modo el art.31.3 CE

Se ha explicado con todo fundamento que tales pronunciamientos del Tribunal Constitucional, singularmente los dos primeros por ser los únicos que entraron en el fondo del asunto, no han acertado a ver con la precisión o el rigor necesarios si la categoría jurídico-financiera frente a la que debería someterse el precio privado al oportuno contraste de constitucionalidad era la del tributo, como así lo planteó y resolvió el Tribunal Constitucional, o si sería más oportuno ceñirse a enfocar en sus justos términos el análisis de las tarifas portuarias o precios privados -por los que

apostó la LPEMM- confrontándolas con las prestaciones patrimoniales de carácter público, en cuanto expresión esta última tipificada por el art.31.3 de la CE¹⁶. Si, en dichas Sentencias, el Tribunal Constitucional hubiese partido de la premisa de que precios privados y prestaciones patrimoniales de carácter público no son conceptos contrapuestos sino independientes o autónomos, probablemente hubiese llegado a la misma conclusión de que el art.70 de la LPEMM era inconstitucional, toda vez que su apartado 2 permitía que fuese el Ministro quien determinase los elementos esenciales de la contraprestación, y en particular su cuantía, por medio de unos tipos máximos y mínimos cuya fijación definitiva correspondía a las Autoridades Portuarias. Evidentemente esa estricta declaración de inconstitucionalidad, por vulneración clara del principio de reserva de ley, no tenía ante sí el reto de cuestionar o poner en duda la naturaleza de las tarifas portuarias como prestaciones patrimoniales de carácter público. Sin embargo, el Tribunal Constitucional fue más allá y no se limitó a postular la inconstitucionalidad del art.70.2 de la LPEMM por el motivo expuesto, sino que también hizo lo propio con el apartado 1 de dicho precepto “en la medida en que califica como “precios privados” a contraprestaciones por servicios portuarios que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público” (FF.JJ. 8 y 10 STC 102/2005). Este error de perspectiva del Tribunal Constitucional, al contraponer conceptos o categorías diferentes pero que en cambio no son antagónicos sino compatibles entre sí, le llevó a dar un paso más, a todas luces innecesario en su exclusiva función de mero contraste constitucional –que no legal-, consistente en declarar abiertamente que las tarifas portuarias “son tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del art.2.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria” (FJ 6 STC 102/2005)¹⁷. Es decir, para el Tribunal Constitucional las tarifas portuarias no sólo son prestaciones patrimoniales de carácter público sino que, además, implícitamente les reconoce que tienen la naturaleza tributaria de tasas, a la vista del concepto amplio de esta categoría financiera que ofreció la redacción originaria del art.2.2 a) de la LGT/2003, precepto éste –por cierto- también inoportunamente

16 Vid. PALAO TABOADA (2005), págs.187-188.

17 Esta interpretación del Tribunal Constitucional ha sido calificada por algunos como una “reconquista” para el Derecho Público de la acción administrativa, frente al intento del legislador de desvirtuar la verdadera naturaleza de las cosas por medio de artificios legislativos. [Vid. PALOMAR OLMEDA, (2005), pág.2]. No podemos estar de acuerdo con esta apreciación ya que, en nuestra opinión, las SSTC 102/2005 y 121/2005 parten de una falsa atribución que se otorga a sí mismo el Tribunal Constitucional: la de emitir juicios de legalidad que van más allá del estricto control de constitucionalidad. El rebasar esa línea roja supone sustraerle al legislador facultades de calificación jurídica, cuando lo cierto es que la misión de dicho Tribunal debe ceñirse estrictamente a valorar y enjuiciar si el *nomen iuris* o la calificación empleada por la Ley respeta o no el mandato del art.31.3 de la Carta Magna.

invocado por cuanto forma parte de una ley ordinaria cuya interpretación no debe ser utilizada por el TC para desentrañar el sentido y alcance de la expresión consagrada por el art.31.3 CE¹⁸.

Son al menos tres las reflexiones que depara esta forma de razonar del Tribunal Constitucional. La primera de ellas es que ignora que las “prestaciones patrimoniales de carácter público”, a las que el art.31.3 de la CE anuda la exigencia de la reserva de ley, no es una expresión cuyos contornos conceptuales sean de naturaleza jurídica sino que, por el contrario, su correcta delimitación es puramente fáctica. En efecto, de acuerdo con la interpretación formulada por el mismo Tribunal Constitucional en su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, el elemento esencial definitorio de dicha expresión es la coactividad, la cual sólo puede ser apreciada por la concurrencia de presupuestos fácticos: que el servicio sea imprescindible u “objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social”, o que el sector público lo preste desde una posición de monopolio de hecho o de derecho. Esta configuración conceptual de contenido estrictamente fáctico y no jurídico acarrea la lógica consecuencia de que resulte indiferente el régimen jurídico tanto del servicio o actividad del ente público prestador como de la obligación del particular o usuario de dicho servicio¹⁹. La segunda reflexión que suscita la apuntada tesis del Tribunal Constitucional es que al asociar la naturaleza de las tarifas portuarias a la definición legal de tasa tiende a expandir el concepto de tributo hasta equipararlo al de prestación patrimonial de carácter público y ello, evidentemente, conduce a diluir cuando no a confundir ambas categorías²⁰. Parece pues que el Tribunal Constitucional crea una innecesaria confusión entre dos conceptos en ocasiones emparentados entre sí pero de contornos perfectamente diferenciados: el constitucional de perfil fáctico (prestación patrimonial de carácter público) y el legal de perfil jurídico (tributo). Dicha confusión se origina porque el Tribunal Constitucional elude el deber de demostrar qué servicios portuarios actúan como verdaderos monopolios o son irrenunciables para los usuarios y cuáles no²¹, y en lugar de ello abraza el argumento simplista de considerar que en todos esos servicios está presente la nota de la coactividad y que por lo tanto debe predominar sin excepciones la tesis general de las prestaciones patrimoniales de carácter público reconducida a la figura de la tasa. La tercera reflexión que nos depara el sentir expresado por las SSTC 102/2005 y 121/2005 es su probada incoherencia con la doctrina vertida en otros pronunciamientos previos, particularmente en el FJ 15 de la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, donde el Tribunal Constitucional entendió que el subsidio por incapacidad laboral transitoria, cuya obligación de pago pesaba sobre el empresario desde el cuarto hasta el decimoquinto día de baja, es una “prestación patrimonial de carácter público” porque, “con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe”, es una prestación coactiva y presenta “una inequívoca finalidad de interés público” (por el ahorro que le supone a las arcas públicas). A su vez, como no podía ser de otra manera, el Tribunal Constitucional apostilla que al ser percibida dicha prestación pecuniaria por un trabajador y no por un ente público queda descartada su naturaleza tributaria. Tomando como punto de apoyo este planteamiento y este resultado, que nos parecen sumamente acertados, difícilmente se puede entender que la STC 102/2005 dé un giro tan radical en su forma de razonar hasta el extremo de defender que las tarifas portuarias percibidas por los operadores privados son verdaderos tributos²².

Así pues, a nuestro juicio, el principal y único contrasentido creado por la LPEMM de 1992 fue la de dotar a las APs de unos ingresos, los precios privados o tarifas portuarias, percibidos por unos servicios que, en determinadas

18 Vid. FALCÓN Y TELLA (2011-II), pág.2.

19 Vid. PALAO TABOADA (2005), págs.179-180 y 194.

20 Vid. PALAO TABOADA (2005), pág.194; y MORENO GONZÁLEZ (2006), pág.156.

21 Vid. PALAO TABOADA (2005), pág.200.

22 Vid. FALCÓN Y TELLA (2011-II), pág.2.

ocasiones, estaban sometidos a un monopolio público –por estar reservados en exclusiva a la Administración– a pesar de lo cual dichos entes de Derecho público fijaban su importe dentro de unos límites máximos y mínimos predeterminados por el Ministerio. Por consiguiente, el error jurídico cometido por la citada Ley fue el permitir que toda la estructura tarifaria relacionada con los servicios portuarios presididos por la nota de la coactividad quedara en manos de disposiciones de rango reglamentario, contraviniendo de este modo el art.31.3 CE. Tres años más tarde, la STC 185/1995, de 14 de diciembre, ya lanzó un seria advertencia al considerar que el concreto *nomen iuris* que el legislador le otorgase a las prestaciones patrimoniales públicas resultaba irrelevante cuando lo que en realidad condicionaba el régimen jurídico era su carácter coactivo, por lo que si se extrapolaba esa idea al caso de las tarifas portuarias era intrascendente que la LPEMM las calificase como precios privados cuando lo verdaderamente importante era que su naturaleza encajaba de lleno en la exigencia de reserva legal prevista en el art.31.3 de la Carta Magna. Todo ello desencadenó un rosario de resoluciones judiciales que, ora reconociendo que las tarifas portuarias remuneraban servicios obligatorios ora considerando que las APs exigían dichas prestaciones desde una posición de monopolio, concluyeron que las distintas Órdenes Ministeriales que las sustentaban eran inválidas al contravenir el mandato del mencionado precepto constitucional, a partir de lo cual también devenían ineficaces las liquidaciones practicadas bajo su amparo. Es decir, no fue preciso esperar a las SSTC 102/2005 y 121/2005 para que los Tribunales de Justicia, con base en razones estrictamente formales de legalidad ordinaria y de legalidad constitucional, iniciasen una paulatina expulsión del ordenamiento de aquellas Órdenes Ministeriales que, apartándose incluso de las competencias que la LPEMM reservaba al Consejo de Ministros, llegaban al extremo de definir la estructura y elementos esenciales de las tarifas portuarias²³. De nada sirvió la fallida reforma introducida en la LPEMM por la Ley 62/1997 que, en aras de corregir la advertida invasión de competencias (*ultra vires*) del Consejo de Ministros, pretendió residenciar en el Ministerio de Fomento la regulación completa de las tarifas por servicios portuarios, pues el problema de fondo seguía siendo de inadecuación constitucional. La torpe reacción del legislador no se quedó ahí pues, dos años más tarde, la disposición adicional 34ª de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, intentó poner coto al grave perjuicio económico que le estaban ocasionando las continuas resoluciones judiciales a las frustradas expectativas financieras de las APs y lo hizo infringiéndole al poder legislativo un descrédito técnico todavía mayor que el generado por las normas legales precedentes: autorizó a las APs a dictar nuevas liquidaciones de tarifas por servicios portuarios que sustituyeran a las que habían sido declaradas nulas por los Tribunales de Justicia, y ello con el propósito de que los usuarios terminasen soportando el coste de un servicio que efectivamente les había sido prestado por la Administración portuaria. Como señaló GARCÍA MORENO (2009) al explicar el desnortado camino emprendido por el legislador, “si el problema es que la cuantía de dichas tarifas estaba regulada en un reglamento y ello es contrario al principio de reserva de Ley, se eleva el rango de la norma y se exigen las mismas liquidaciones”²⁴. Esta desafortunada forma de actuar del legislador de 1999 mereció el máximo reproche por parte de las SSTC 116/2009, de 18 de mayo, 161/2009, de 29 de junio, y 74/2010, de 18 de octubre, las cuales declararon que la regulación de la disposición adicional 34ª de la Ley 55/1999, en todas sus redacciones, era contraria a las más elementales exigencias constitucionales de irretroactividad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art.9.3 CE).

En concreto, de los Fundamentos Jurídicos 3 y 4 de la STC 116/2009 cabe extraer dos importantes consideraciones:

- 1ª) La Ley 55/1999, de 29 de diciembre, a su vez reformada por la Ley 14/2000, incurre en un supuesto de retroactividad auténtica, única y excepcionalmente permitida si concurriesen exigencias cualificadas de

23 Vid. TRIAS PRATS (2010), págs.204-205.

24 Vid. GARCÍA MORENO (2009), pág.32.

interés común, que no es el caso. Lejos de ello, a juicio del Tribunal Constitucional, la nueva regulación introducida por dichas leyes no era razonablemente previsible para los destinatarios de las mismas (los usuarios de los servicios portuarios que habían visto anuladas las liquidaciones derivadas de las tarifas), por lo que aquélla dañó su confianza legítima tras la situación creada por las resoluciones judiciales que les habían sido favorables.

- 2ª) Tampoco se puede apreciar enriquecimiento injusto en los usuarios al no haber pagado por unos servicios portuarios que efectivamente se les habían prestado, ya que “sólo cabría hablar propiamente de una obligación de pago y, por tanto, de la existencia de un eventual enriquecimiento injusto que quepa remediar, en el caso de que hubiera existido una regulación normativa en el momento de verificarse el servicio que así lo dispusiera, lo que no sucede en ese caso, en que la declaración de nulidad radical de esta normativa, por contravenir el principio de reserva de Ley del artículo 31.3 CE, era la que había propiciado la nulidad de las diversas liquidaciones practicadas a su amparo” (FJ 4).

Esta segunda conclusión, con el efecto añadido de que las APs se vieran obligadas a devolver el importe de las liquidaciones anuladas, desencadenó un evidente riesgo de quebranto económico para aquéllas, lo que a su vez derivó en que el Ministerio de Fomento se viese en la necesidad de arbitrar un fondo de contingencia destinado a reembolsar a las APs que así lo acreditasen la cuantía de las tarifas anuladas y devueltas a los usuarios de los servicios portuarios²⁵. Es decir, a nuestro juicio, la consecuencia más reprochable en términos de justicia financiera del denominado “conflicto tarifario” ha sido que los presupuestos generales del Estado, en una situación de aguda crisis económica como la vivida por España desde 2008, terminasen soportando los costes de los servicios portuarios prestados por las APs a los operadores privados, cuando lo cierto es que la voluntad del legislador de 1992 había sido otra muy distinta: que, respondiendo al principio del beneficio recibido, fuesen los usuarios de dichos servicios los que contribuyesen exclusivamente a su financiación.

En cualquier caso, en este prolongado y tortuoso camino seguido por el legislador español²⁶, la LREP de 2003 reconduce numerosas tarifas percibidas por las APs a la categoría de tasas²⁷, con la consecuencia de que la regulación de todos sus elementos esenciales adquiere rango legal²⁸, amén de que su modelo de gestión

25 Vid. MORALEDA SACEDA (2011), pág.463; y EGUINO DE SAN ROMÁN (2012), pág.87.

26 El último intento del legislador por resolver la situación de conflicto tarifario creado por la LPEMM de 1992 ha sido la Ley 25/2006, de 17 de julio, y lo hizo de forma cuasi idéntica a la Ley 55/1999, es decir, apostando de nuevo por el mecanismo de la refacturación de las tarifas portuarias liquidadas entre 1992 y 2003 del siguiente modo: 1º) Autorizando la práctica de nuevas liquidaciones en sustitución de las judicialmente anuladas como consecuencia de su improcedente regulación en normas de rango infralegal. 2º) Permitiendo la compensación entre las cantidades derivadas de las nuevas liquidaciones y las adeudadas a resultas del necesario reembolso de las anuladas. 3º) Prohibiendo en todo caso la práctica de nuevas liquidaciones en los casos de prescripción de los derechos de crédito de las APs. 4º) Impidiendo, en aras del principio de seguridad jurídica, que el importe de las nuevas tarifas refacturadas pudiera ser superior al de las anuladas. Como puede observarse, el efecto jurídico buscado por la Ley 25/2006 es muy similar al pretendido previamente por la Ley 55/1999, a saber, evitar un importante revés financiero para las APs como consecuencia de la masiva anulación de tarifas declaradas ilegales por los Tribunales de Justicia. Sin embargo, como expone TRIAS PRATS (2010: págs.219-220), todo apunta a que la Ley 25/2006 no va a ser el punto y final al problema del conflicto tarifario nacido en 1992 ya que, con independencia de que a juicio de algunos tribunales no sería posible refacturar nuevamente las liquidaciones anuladas por sentencia firme en el periodo temporal que media entre la vigencia de la Ley 14/2000 y la entrada en vigor de la Ley 25/2006, la doctrina sentada por las citadas SSTC 116/2009 y 161/2009 en materia de irretroactividad aplicable a la Ley 55/1999 y a la Ley 14/2000 es perfectamente extrapolable a la Ley 25/2006, por lo que sólo cabe esperar que esta última corra la misma suerte que sus predecesoras.

27 Vid. ARIÑO ORTIZ y otros (2004), págs.111-115.

28 Vid. TRIAS PRATS (2010), pág.217.

La LREP establece una clara diferenciación entre dos categorías de recursos económicos de las APs: las tasas como ingresos de derecho público y las tarifas como ingresos de derecho privado. En esta línea, el primer cambio importante operado por el Capítulo IV del Título I de dicha Ley consiste en ofrecer una clasificación bipartita de las tasas portuarias

pase a estar informado por normas de Derecho público (recaudación, revisión de actos en vía administrativa y económico-administrativa, etc.). Esta circunstancia coyuntural de política legislativa también es aprovechada por la STC 102/2005 como argumento en apoyo de su tesis favorable a la naturaleza tributaria de las tarifas portuarias, lo cual es de todo punto criticable ya que invoca el texto de una norma legal, no aplicable *ratione tempore* al caso enjuiciado, como parte de su razonamiento para atribuirles naturaleza de tasas a lo que el legislador de 1992 había calificado de precios privados²⁹. No menor incredulidad causa que la LREP de 2003, conocida la calificación otorgada por

la Sentencia 182/1997 al subsidio por incapacidad laboral transitoria a cargo del empresario, optase por renunciar a la figura de los precios privados y acogiese la tesis de considerar como tasas a las tarifas portuarias. Es posible que esa tendencia por la que se decanta la LREP estuviese influenciada en cierta medida por el concepto amplio de tasa reflejado en su coetánea LGT/2003, para cuyo art.2.2 a) dicha categoría tributaria está presente con independencia de las distintas formas previstas en la legislación administrativa para la prestación del servicio o la realización de la actividad cuya titularidad corresponda al ente público. Con ello, en palabras de MARTÍN FERNÁNDEZ (2006), "la Ley General Tributaria genera una vis atractiva a favor de la tasa para reconducir a esta categoría tributaria prestaciones exigidas a los particulares que no presentan esta consideración, al satisfacerse a una empresa y no al Ente público titular del servicio"³⁰. De este modo, la LGT/2003 al focalizar su atención en la titularidad pública del servicio, y no en la forma de gestión directa o indirecta en que éste sea ofertado, concentra las vías de financiación en la prestación de aquél en torno a la figura de la tasa la cual, al estar informada por el principio de equivalencia a su vez proyectado sobre una cuantía máxima vinculada al coste del servicio o actividad administrativa, choca de plano con la realidad de aquellos sectores económicos en los que la Administración pública compite libre y abiertamente en el mercado nacional e internacional con otros operadores privados, como así sucedía y sucede en los puertos de interés general. Sin embargo, a pesar de esa nueva y amplia categorización financiera de los servicios públicos secundada por LGT/2003, nada ocurriría si la LREP continuase el camino emprendido por su antecesora, la LPEMM de 1992, consistente en seguir tipificando como precios privados y no como tasas las contraprestaciones percibidas cuando los servicios portuarios fuesen objeto de gestión indirecta por medio de licenciatarios o empresas autorizadas por las APs, dejando a salvo eso sí la palmaria desconexión o incoherencia que se observaría entre dos normas coetáneas con el mismo rango de ley ordinaria. Se trataría en todo caso de una decisión de política legislativa respetuosa con el art.31.3 de la Carta Magna siempre que los elementos esenciales de los precios privados, cuando éstos encajasen en la categoría constitucional de las prestaciones patrimoniales públicas, estuviesen suficientemente perfilados por la LREP, algo a lo que en cambio esta última renunció sin demasiado fundamento³¹.

29 Vid. PALAO TABOADA (2005), pág.196.

30 Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ (2006), pág.1.

31 Vid. PALAO TABOADA (2005), pág.199.

Sea como fuere, la LREP establece una clara diferenciación entre dos categorías de recursos económicos de las APs: las tasas como ingresos de derecho público y las tarifas como ingresos de derecho privado³². En esta línea, el primer cambio importante operado por el Capítulo IV del Título I de dicha Ley consiste en ofrecer una clasificación bipartita de las tasas portuarias. De un lado, se crean las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario (tasas por ocupación privativa del dominio público portuario, por utilización especial de las instalaciones portuarias y por aprovechamiento especial del dominio público en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios)³³, y de otro las tasas por la prestación de servicios no comerciales por las APs (tasa por servicios generales y tasa por el servicio de señalización marítima).

Por su parte, el segundo grupo de ingresos de la APs que reclasifica la LREP está constituido por las tarifas o precios privados. En concreto, el Capítulo V de su Título I se dedica a la regulación de los precios privados por servicios prestados por las Autoridades Portuarias, cuyo ámbito se extiende a aquellos servicios que, no siendo obligatorios sino puramente comerciales, se prestan en régimen de concurrencia con el sector privado y, por esta razón, la LREP entiende que en lo sucesivo estarán sometidos a derecho privado. De ellos nos ocuparemos en el último apartado de este trabajo.

Este modelo dual a disposición de las APs, tasas *versus* tarifas, implantado por la LREP tuvo continuidad años más tarde en la Ley 33/2010, de 5 de agosto³⁴, hasta culminar con ligeras variaciones en el vigente TR-LPEMM de 2011. Como vamos a ver seguidamente, el encaje jurídico de los elementos cuantitativos de algunas de estas figuras – singularmente las bonificaciones aplicables a determinadas tasas portuarias –, plantea numerosos interrogantes a la luz de la reserva de ley tributaria y de la compatibilidad con la normativa de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado. Además, la regulación de las tarifas portuarias por el TR-LPEMM también suscita algunos problemas de legalidad cuando la configuración jurídica de tales ingresos se confronta con el concepto constitucional de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

32 A este respecto, sirva a modo de ilustración el reconocimiento aportado por la STS de 24 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1643) del nuevo panorama legal. Dicha Sentencia, reproduciendo parcialmente la STS de 26 de junio de 2007 (RJ 2007, 3922), declara -como ya habían hecho con anterioridad numerosos pronunciamientos de otros tribunales- la nulidad de las liquidaciones de la tarifa portuaria T-3 (mercancía), con la consecuente devolución de su importe a la parte recurrente, por considerar que la exigencia de dicha tarifa no había respetado el principio de reserva de ley consagrado en el art.31.3 CE. En su FJ 4º describe la situación creada por la LREP como sigue:

"Es decir, como indica la Exposición de Motivos de la citada Ley 48/2003, las antiguas tarifas de servicios (como la T-3) que implicaban la utilización de dominio público se convierten, previa redefinición de sus hechos imposables, en verdaderas tasas por utilización especial de las instalaciones portuarias, desapareciendo en ellas la actividad prestacional; de otro lado, también alcanzan dicha calificación las prestaciones exigibles por aquellos servicios, escasos actualmente, que deben calificarse, normalmente por estar ligados al ejercicio de funciones públicas, como obligatorios, en la medida en que no se prestan en concurrencia con el sector privado. (Este grupo de prestaciones, como no podía ser de otra manera, encuentra en la Ley la determinación de sus elementos esenciales -así, en los artículos 14 a 30, con especial consideración del artículo 24, relativo a la tasa de la mercancía, donde se prevén todos los elementos esenciales del tributo-). El resto de los servicios que se prestan en los puertos de titularidad estatal por las Autoridades Portuarias no se benefician de una situación de monopolio de hecho ni de derecho, sino que, al contrario, coexisten con la iniciativa privada; por ello, y en la medida en que tampoco se trata de servicios que vengan exigidos por ninguna normativa, no pueden calificarse como prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público, y, en consecuencia, siguen manteniendo en la nueva Ley, excepcionalmente, el carácter de precios privados, derivados de servicios prestados en régimen de derecho privado y no sometidos a la reserva de Ley".

33 Así, de acuerdo con el art.20 de la LREP, la utilización de las instalaciones portuarias por los buques, el pasaje y las mercancías da lugar a la exigencia de las siguientes tasas: a) Por los buques y embarcaciones, tasa del buque y tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo. b) Por los pasajeros y vehículos en régimen de pasaje, tasa del pasaje. c) Por la mercancía, tasa de la mercancía. d) Por el buque de pesca y la pesca fresca, tasa de la pesca fresca.

34 Vid. RUIZ HIDALGO (2012), págs.113 y sgts.

3. Los mecanismos tributarios al servicio de la competitividad de los puertos estatales: las bonificaciones y los coeficientes correctores en materia de tasas

3.1. La problemática específica de las bonificaciones aplicables a determinadas tasas portuarias a la luz de la reserva de ley tributaria

Desde que la LPEMM de 1992 expresó su voluntad de aplicar a los puertos de interés general -en aras de fomentar la competencia entre ellos- los principios de eficiencia, agilidad y flexibilidad propios de la gestión empresarial, hasta el vigente TR-LPEMM de 2011, el legislador español ha intentado con mejor o peor fortuna alcanzar ese objetivo, primero apoyándose en la figura de las tarifas como precios privados -con los consabidos resultados a raíz de las SSTC 102/2005 y 121/2005- y, desde la LREP de 2003, utilizando los coeficientes correctores y las bonificaciones en las tasas³⁵ para “potenciar la competitividad de los puertos” y “ajecuar los puertos españoles a las condiciones de competencia internacional de los tráficos marítimos en cada momento”³⁶. En suma, bajo la premisa de que cada puerto actúa como una empresa independiente en un mercado global de abierta competencia entre operadores de servicios portuarios³⁷, la Ley se ve en la necesidad de estimular al máximo su actividad económica sin perder de vista su consideración de bienes de dominio público³⁸.

Así, de conformidad con el art.165 del TR-LPEMM, “se admite la posibilidad de bonificaciones en las tasas portuarias en los supuestos y con los límites establecidos en esta ley, con el objeto de promover la competitividad y sostenibilidad económica y ambiental de la actividad portuaria y del sistema de transporte”. Esta pretensión del legislador choca con la declaración contenida en el art.18 de la LTPP, a cuyo tenor, “sin perjuicio de lo previsto en el artículo 8, no se admitirá, en materia de tasas, beneficio tributario alguno, salvo a favor del Estado y los demás entes públicos territoriales o institucionales o como consecuencia de lo establecido en los tratados o acuerdos internacionales”. Por lo tanto, este precepto es taxativo al permitir sólo tres posibles excepciones a su genérica

35 Vid. RUIZ HIDALGO (2012), pág.121.

36 Vid. arts.26 y 27 de la LREP.

37 Vid. FERREIRO LAPATZA (2000-2), pág.48.

38 En cierta medida, también participa de esta misma idea la *Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de mayo de 2013, por el que se crea un marco sobre el acceso al mercado de los servicios portuarios y la transparencia financiera de los puertos* [COM (2013) 296 final]. Dicha Propuesta de Reglamento tendría como ámbito exclusivo de aplicación todos los puertos marítimos de la denominada Red Transeuropea de Transporte (RTE-T). Lo que interesa destacar es que ese proyecto normativo de la UE reconoce explícitamente en su art.14.3 que, a fin de contribuir a un sistema de eficiente tarificación de los cánones de infraestructura portuaria (tasa por utilización de las instalaciones portuarias y de los servicios que permiten el acceso y la salida de los buques del puerto), “el organismo gestor del puerto definirá de forma autónoma la estructura y el nivel de los cánones de la infraestructura portuaria con arreglo a su propia estrategia comercial y plan de inversión que reflejen las condiciones competitivas del mercado pertinente y de conformidad con las normas sobre ayudas estatales”. En la práctica, ello equivale a otorgarle pleno poder tributario a las APs a la hora de aprobar y aplicar las referidas tasas, lo que en el caso concreto del Derecho español supondría una flagrante violación del art.31.3 de la Constitución.

A mayores, el art.14.4 de la citada Propuesta de Reglamento también permite que, “sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3, los cánones de infraestructura portuaria podrán variar en función de las prácticas comerciales asociadas a los usuarios frecuentes o para fomentar un uso más eficiente de la infraestructura portuaria, el transporte marítimo de corta distancia o un comportamiento ambiental y una eficiencia energética o de emisión de carbono de las operaciones de transporte altamente satisfactorios”. Las únicas exigencias a cumplir en tal sentido es que “los criterios utilizados para establecer dicha variación deberán ser pertinentes, objetivos, transparentes y no discriminatorios y deberán respetar las normas de competencia”. Pues bien, si esa variación o flexibilidad en el importe de las tasas o cánones se instrumenta a través de bonificaciones fiscales creadas ad hoc (por razones comerciales, ambientales o energéticas) por los organismos gestores de los puertos, de nuevo dicha previsión chocaría de plano en el Derecho español con el art.133.3 de la Carta Magna.

prohibición de introducir beneficios fiscales en la configuración de las tasas: a) Que los beneficiarios sean Administraciones públicas territoriales o institucionales. b) Que las exenciones o bonificaciones estén previstas en tratados o acuerdos internacionales. c) Que, conforme al art.8 de la LTPP, el beneficio fiscal esté amparado en el principio de capacidad económica.

Ninguna de las tres mencionadas excepciones está presente como causa justificativa de la existencia de bonificaciones fiscales en las tasas portuarias. Es verdad que, al ser el TR-LPEMM y la LTPP dos normas de igual rango, ese desencuentro entre ambas apenas tiene mayores consecuencias jurídicas³⁹, pero no es menos cierto que en la dicción del citado art.18 ha pesado el carácter retributivo de las tasas, tributos cuya razón de ser se apoya -en último término- en la idea de que la Administración debe tender a recuperar el coste del servicio prestado al tercero⁴⁰. Así las cosas, parece evidente que, desde la promulgación de la LREP, el ordenamiento español ha introducido un elemento distorsionador al principio de equivalencia o de beneficio autoproclamado por el TR-LPEMM como criterio informante de las tasas portuarias⁴¹, lo que rompe la necesaria correlación que debe existir entre tributación y utilidad derivada del gasto público⁴².

En suma, bajo la premisa de que cada puerto actúa como una empresa independiente en un mercado global de abierta competencia entre operadores de servicios portuarios, la Ley se ve en la necesidad de estimular al máximo su actividad económica sin perder de vista su consideración de bienes de dominio público

A nuestro juicio, sería ésta la primera observación crítica que cabe formular a la introducción de bonificaciones fiscales en las tasas portuarias: sólo estarían justificadas cuando razones sólidas de interés público amparasen una ruptura del principio de equivalencia que las informa. Llegados a este punto cabe plantearse si la competitividad y sostenibilidad económica y ambiental de la actividad portuaria, en cuanto fines extrafiscales invocados por el art.165 del TR-LPEMM, pueden erigirse en razones suficientes que apoyen la quiebra de tal principio.

Si, como suele ser habitual, acudimos a los principios rectores de la política social y económica consagrados en la Constitución como criterios informantes de la incorporación de fines extrafiscales a los tributos, es fácil inferir que la protección del medio ambiente sí es un mandato claro dirigido por el art.45.2 a los poderes públicos, pero no podemos decir lo mismo de la competitividad económica más allá de que el art.38 de la Carta Magna proclame que “se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado” y que “los poderes públicos

39 De hecho, el art.162 del TR-LPEMM declara el carácter supletorio de la LTPP al disponer que “las tasas portuarias se regirán por lo dispuesto en esta ley y, en lo no previsto en la misma, por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas”.

40 Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ y ANEIROS PEREIRA (2004), págs.180-182.

41 En efecto, de conformidad con el art.163 del TR-LPEMM, “los ingresos por las tasas portuarias de cada Autoridad Portuaria, junto con los demás recursos económicos, responderán al principio de equivalencia con los costes de puesta a disposición de suelo e infraestructuras y con los costes de los servicios prestados directamente por la Autoridad Portuaria, los cuales deberán cubrir los gastos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, las cargas fiscales, la depreciación de sus bienes e instalaciones, sus obligaciones financieras y un rendimiento razonable sobre el activo no corriente neto medio del ejercicio, excluyendo el inmovilizado en curso, los activos por impuestos diferidos y los deudores comerciales no corrientes, que permita hacer frente a la financiación de las nuevas inversiones”.

42 Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ y ANEIROS PEREIRA (2004), págs.78 y sgts.

De modo que la reducción de la carga tributaria por medio de bonificaciones fiscales para los usuarios de determinados servicios portuarios, en aras de potenciar la competitividad de los puertos, es algo que difícilmente encuentra explícito sostén en la Carta

Magna

garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación". De modo que la reducción de la carga tributaria por medio de bonificaciones fiscales para los usuarios de determinados servicios portuarios, en aras de potenciar la competitividad de los puertos, es algo que difícilmente encuentra explícito sostén en la Carta Magna, amén de que esta medida puede tener una incidencia regresiva en el gravamen de la capacidad contributiva real demostrada por aquellos operadores privados que, en el ánimo

legítimo de obtener un beneficio económico, actúan en el mercado como concesionarios o licenciatarios de una ocupación privativa o de una utilización especial del dominio público portuario. No olvidemos que, aunque más diluido que en el caso de los impuestos, la capacidad económica es un principio de justicia tributaria también presente en la configuración sustantiva de las tasas, por lo que, si la introducción de beneficios fiscales en estas últimas lejos de fortalecer aquel principio lo atenúa, el importe que se deje de recaudar en concepto de tasas o bien se satisface con cargo a impuestos o bien deben hacerlo efectivo los demás usuarios⁴³. Ambas soluciones restan equidad al modelo retributivo de servicios públicos en que se apoyan las tasas portuarias y se compadecen mal con los criterios acogidos por la Exposición de Motivos del TR-LPEMM, cuando apela al "desarrollo de la competencia interportuaria, potenciando la autonomía de gestión económico-financiera sobre la base de los principios de autosuficiencia económica y cobertura de costes por transferencia de los mismos a los usuarios bajo principios homogéneos y no discriminatorios". En realidad, los servicios públicos portuarios sólo pueden satisfacer dos órdenes de intereses: uno directo y divisible para sus respectivos usuarios, y otro general e indivisible para el conjunto de la sociedad. Si el modelo español apunta hacia el primero como centro de atención para incentivar la actividad económica portuaria, apostando como lógico correlato por la figura de la tasa como carga económica a soportar por el usuario del servicio (régimen de financiación monista o de autofinanciación)⁴⁴, no tiene demasiado sentido que luego permita exonerar parcialmente a ese usuario de la carga exigible para costear el servicio prestado porque ello supone una clara ruptura con dicho sistema monista de autofinanciación. Ello constata hasta qué punto dicha Ley intenta sustentar el actual modelo portuario estatal sobre la base de un difícil equilibrio entre gestión financiera pública y fomento de la actividad comercial de los puertos de interés general.

Al margen de los problemas reseñados, creemos que uno de los mayores reproches jurídicos que cabe formular al sistema de bonificaciones previsto en el TR-LPEMM deriva de su posible colisión con el principio de reserva de ley consagrado en el art.133.3 de la Constitución, y no menos dudoso es su ajuste al Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado. Sin embargo, dicho planteamiento no puede ser entendido como una consideración de alcance general para el conjunto de las bonificaciones previstas por el TR-LPEMM sino que, a nuestro juicio, sólo tiene proyección sobre aquellas de las que vamos a ocuparnos seguidamente.

Centrándonos ahora en la problemática específica de la reserva de ley tributaria, recordemos que el art.161 del TR-LPEMM enumera cuatro tipos de tasas portuarias: a) Tasa de ocupación, por la ocupación privativa del dominio

43 Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ y ANEIRO PEREIRA (2004), pág.90.

44 Vid. ARIÑO ORTIZ y otros (2004), págs.176-177.

público portuario. b) Tasa de actividad, por el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios en el dominio público portuario. c) Tasas de utilización, por la utilización especial de las instalaciones portuarias⁴⁵. d) Tasa de ayudas a la navegación, por el servicio de señalización marítima.

Pues bien, en relación con la primera de las tasas citadas, el art.182 del TR-LPEMM dispone que, “con el objeto de impulsar la competitividad de los puertos españoles y su adaptación a las condiciones existentes en cada momento en los mercados internacionales, cuando el objeto concesional sea una terminal marítima de mercancías podrán aplicarse bonificaciones singulares con carácter anual de hasta el 30 por ciento de la cuota correspondiente a la tasa de ocupación”. A continuación, la misma norma prevé que será cada Autoridad Portuaria la que, en el correspondiente Plan de Empresa, fijará de forma motivada las bonificaciones aplicables a cada uno de los tipos de terminales de mercancías, de acuerdo con la situación coyuntural en que se encuentra el puerto en relación con las condiciones existentes de competencia internacional y de los mercados asociados con la mercancía que se manipula en la misma.

Dos inconvenientes suscita, a nuestro entender, esta regulación. El primero de ellos, como avanzamos, es su difícil encaje en el art.133.3 de la Constitución, ya que se deja en manos de cada Autoridad Portuaria el establecimiento del porcentaje de la bonificación. Bien es verdad que la Ley intenta salvar este importante escollo de dos maneras: 1ª) Estableciéndose por la norma legal un límite máximo aplicable -30%- a la cuantía de la bonificación. 2ª) Previendo que, si bien es el organismo público portuario el que fija o acuerda el beneficio fiscal, posteriormente será en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, o en la que en su caso se apruebe, donde “se incluirán” las bonificaciones asignadas a cada tipo de terminales portuarias. Sin embargo, y aún siendo conscientes de la flexibilidad con la que el TC español entiende la reserva de ley en materia de tasas -y dentro de éstas con mayor énfasis si cabe en sus elementos de cuantificación-⁴⁶, ello nos lleva a plantear tres objeciones adicionales. En primer lugar, el TR-LPEMM reconoce que la función del legislador (Ley de Presupuestos u otra) se limita a actuar de mero contenedor de la medida adoptada previamente por la respectiva Autoridad Portuaria, con lo que se está cercenando la esencial misión del Parlamento consistente en estudiar, debatir y enmendar el proyecto normativo que se somete a su examen y aprobación, y ello constituye una artera maniobra legal para burlar el mandato del art.133.3 CE. En otras palabras, siendo el fundamento último de la reserva de ley la regulación de una serie de materias a través de un procedimiento legislativo especialmente garantista, contradictorio, público y transparente⁴⁷, se soslaya claramente la esencia misma de la reserva cuando el procedimiento empleado carece de tales atributos. En segundo lugar, cabe subrayar la palmaria ambigüedad en que incurre el citado art.182 del TR-LPEMM ya que otorga un amplio

45 Las tasas de utilización están a su vez conformadas por las siguientes:

- a) Tasa del buque (T-1), regulada en los arts.194 a 204 del TR-LPEMM.
- b) Tasa del pasaje (T-2), regulada en los arts.205 a 210 del TR-LPEMM.
- c) Tasa de la mercancía (T-3), regulada en los arts.211 a 217 del TR-LPEMM.
- d) Tasa de la pesca fresca (T-4), regulada en los arts.218 a 222 del TR-LPEMM.
- e) Tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo (T-5), regulada en los arts.223 a 230 del TR-LPEMM.
- f) Tasa por utilización especial de la zona de tránsito (T-6), regulada en los arts.231 a 236 del TR-LPEMM.

46 Vid. BÁEZ MORENO (2009), pág.67; y ANDRÉS AUCEJO (2013), págs.141 y 148.

47 Vid. BÁEZ MORENO (2009), pág.63; y CHECA GONZÁLEZ (2010), pág.14. Cada vez resulta menos defendible que el fundamento último de la reserva de ley se encuentre hoy día en el clásico principio de autoimposición, por la sencilla razón de que la separación entre los poderes legislativo y ejecutivo es más formal que real, especialmente en etapas parlamentarias de mayorías absolutas. Todo lo contrario, más bien se aprecia que el poder legislativo es un mero instrumento al servicio de las políticas diseñadas y planificadas por el Gobierno, por lo que la actuación de los representantes de los ciudadanos no se dirige tanto a servir de portavoz de los intereses del pueblo que los eligió cuanto de dar forma a la voluntad de sus gobernantes. [Vid. CHECA GONZÁLEZ (2010), págs.12-13].

margen de discrecionalidad a la Autoridad Portuaria para determinar, aunque sea de forma motivada, cuál es la situación coyuntural de su respectivo puerto para hacer frente a la competencia internacional en relación con las mercancías que se manipulan en el mismo. Pues bien, es pacífica la opinión doctrinal que apela, como único instrumento válido para preservar la letra y el espíritu del art.133.3 CE, a una ley lo suficientemente clara y precisa que regule la exención o bonificación, con el fin de evitar que su inconcreción o su indeterminación pueda ser utilizada por la Administración para, con base en una absoluta discrecionalidad, jugar a su antojo, y en función de sus propios criterios, con las disposiciones legales⁴⁸. A nuestro juicio, el mencionado art.182 no hace gala de un nivel suficiente de concreción a la hora de precisar los casos y condiciones en que procede otorgarles beneficios fiscales a los concesionarios de las terminales marítimas de mercancías. En tercer lugar, la aplicación de una exención total o parcial en la cuantía de las tasas supone una quiebra o desnaturalización del carácter retributivo de dichos tributos, en el sentido de que el coste del servicio que dejan de sufragar los sujetos pasivos exentos o bonificados debe ser satisfecho por los restantes contribuyentes, quienes soportarán así una carga tributaria que excede en su caso del coste del servicio recibido. En tal escenario, y descartada la posibilidad de que lo no abonado por los contribuyentes exentos se costee a través de impuestos, cabría considerar como salida factible que la Memoria económico-financiera de las tasas contemplase una previsión específica en concepto de exenciones o bonificaciones, solución que para algunos autores no vulneraría el criterio rector de que la tasa no puede superar, en su conjunto, el coste del servicio o de la actividad prestada⁴⁹.

El segundo gran problema que origina el art.182 del TR-LPEMM atañe a su dudosa compatibilidad con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, ya que utiliza la herramienta de los beneficios fiscales para potenciar la competitividad de los puertos estatales españoles frente a cualesquiera otros extranjeros, incluyendo también por supuesto a los de los restantes Estados miembros de la Unión Europea. A este particular dedicaremos especial atención en el siguiente apartado de este trabajo.

Continuando con el análisis de los casos problemáticos que plantea la normativa vigente, el art.245 del TR-LPEMM contempla distintas bonificaciones aplicables a la tasa de actividad y a las tasas de utilización. Recordemos que el hecho imponible de la primera está constituido por el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios en el dominio público portuario, sujetas a autorización por parte de la Autoridad Portuaria. Por su parte, las segundas gravan la utilización especial de las instalaciones portuarias en sus distintas modalidades (buque, pasaje, mercancía, pesca fresca, etc.). Pues bien, el citado precepto establece una serie de bonificaciones, que obedecen a distintos objetivos o fines extrafiscales, respecto a las cuales vamos a centrarnos exclusivamente en aquellas cuya configuración jurídica merece, a nuestro entender, algunas reflexiones de interés desde la perspectiva de la legalidad tributaria.

a) Bonificaciones para incentivar mejores prácticas medioambientales (art.245.1)

En el caso de la tasa de actividad los beneficiarios de tales bonificaciones son los titulares de autorizaciones o concesiones demaniales destinadas bien a prestar servicios de manipulación de mercancías o bien a desarrollar actividades pesqueras, náutico-deportivas o de construcción, transformación o desguace de buques. En el caso

48 Vid. SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA, y LOZANO SERRANO (1993), págs.1-2; SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA, y LOZANO SERRANO (1995-I), pág.2; y SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA, y LOZANO SERRANO (1995-II), pág.2.

49 Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ (2010), pág.12.

de la tasa del buque (tasa de utilización T-1) los sujetos pasivos a quienes aprovechará la bonificación serán los armadores.

En ambos supuestos, y como requisito previo para el disfrute de la bonificación, es preciso que los beneficiarios hayan suscrito con la respectiva Autoridad Portuaria un convenio en materia de buenas prácticas ambientales. Es decir, el art.245.1 del TR-LPEMM, en su función de norma que al configurar un determinado beneficio fiscal está codefiniendo el hecho imponible de las citadas tasas portuarias, relega a una fórmula de naturaleza convencional acordada por las dos partes de la relación tributaria la determinación del importe definitivo a satisfacer por la respectiva tasa. Sin perjuicio de las garantías objetivas con las que la Ley quiere rodear la suscripción de tales convenios, como es el hecho de que deban contemplar un conjunto de instrucciones técnicas y operativas basadas en las guías de buenas prácticas ambientales aprobadas por Puertos del Estado, y que su cumplimiento operativo pueda ser verificado mediante un sistema de gestión medioambiental, lo cierto es que el mecanismo al que el TR-LPEMM anuda la efectiva aplicación de la bonificación fiscal nos lleva a cuestionar su pleno respeto al principio de indisponibilidad del crédito tributario.

El mencionado art.182 no hace gala de un nivel suficiente de concreción a la hora de precisar los casos y condiciones en que procede otorgarles beneficios fiscales a los concesionarios de las terminales marítimas de mercancías

Es más, los términos en que está redactada la norma son totalmente ambiguos a la hora de precisar si el acuerdo del sujeto pasivo con la Autoridad Portuaria en materia de buenas prácticas ambientales se perfecciona antes o después del devengo de la respectiva tasa. En el primer caso, la legalidad tributaria podría quedar salvaguardada al no haber nacido todavía el débito tributario, aunque desde nuestro punto de vista no parece suficientemente justificada esa subordinación de la cuantía adeudada a la Autoridad Portuaria a un escenario convencional en el que, al contrario de lo que ocurre en otros supuestos como por ejemplo el de los acuerdos previos de valoración en materia de operaciones vinculadas (art.16.7 TR-LIS), no se está ante una hipótesis de indefinición o incertidumbre sobre el valor de una magnitud cuya concreción sea determinante para una óptima cuantificación de la obligación tributaria. El reproche jurídico debe ser obviamente mayor en el segundo caso, es decir, cuando el convenio entre las dos partes de la relación tributaria se formaliza con posterioridad al devengo de la tasa y antes de que se abra el plazo para su liquidación⁵⁰. En este segundo supuesto el quebranto al principio de indisponibilidad del crédito tributario, y por ende a su naturaleza legal, sería palmario y absolutamente injustificado.

En definitiva, consideramos que el art.245.1 del TR-LPEMM deja en manos no ya de una norma reglamentaria sino de un pacto o acuerdo entre el acreedor y el deudor tributario la fijación del importe definitivo de la cuota a pagar, la cual en el caso por ejemplo de la tasa correspondiente al tráfico marítimo de graneles sólidos o líquidos puede alcanzar una nada desdeñable rebaja del 20 por ciento.

- b) Bonificaciones para incentivar la captación, la fidelización y el crecimiento de los tráficos (art.245.3), y bonificaciones para potenciar y consolidar el papel de España como plataforma logística internacional (art.245.4)

50 Piénsese que, en la tasa de actividad, su devengo se produce en la fecha de inicio de la actividad o, en el caso de actividades que impliquen la ocupación del dominio público portuario, desde el plazo máximo para el inicio de la actividad establecido en el título concesional (art.185), pero la citada tasa será exigible de conformidad con lo establecido en las cláusulas del título habilitante, sin que se pueda establecer un plazo de liquidación superior a un año (art.191). Es decir, nada impide que se fije un margen temporal suficiente entre el devengo y la exigibilidad dentro del cual sea posible suscribir el citado convenio en materia de buenas prácticas ambientales.

Se trata de dos beneficios fiscales distintos e incompatibles entre sí en lo que se refiere al tráfico marítimo de contenedores. Se aplican exclusivamente a determinadas tasas de utilización (tasa del buque, tasa del pasaje y tasa de la mercancía), con una reducción que en algunos casos puede alcanzar hasta el 60 por ciento de la cuota a pagar⁵¹. Dichas bonificaciones deben ser aprobadas de forma singular por cada Autoridad Portuaria y establecidas en el respectivo Plan de Empresa, para su posterior inclusión en la Ley de Presupuestos Generales del Estado o en la que en su caso se apruebe.

En realidad, estas bonificaciones son fruto de una readaptación normativa efectuada por el legislador español para ajustarse al fallo de la STJUE de 4 de febrero de 2010 (asunto C-18/09)⁵². Dicho pronunciamiento enjuició los arts.24, apartado 5, y 27, apartados 1, 2 y 4, de la LREP de 2003, que establecían un sistema de bonificaciones y exenciones de las tasas portuarias en virtud del cual la prestación de un mismo servicio se gravaba con tasas portuarias diferentes. Como consecuencia de este sistema, se concedía una ventaja, por un lado, al tráfico marítimo interno frente al intracomunitario y, por otro, al tráfico marítimo interno e intracomunitario frente al llevado a cabo entre un Estado miembro y un país tercero. En concreto, la Comisión europea le reprocha al Reino de España que esta distinción no responde a diferencias en los costes de los servicios portuarios sino que depende únicamente de los lugares de destino y origen de los buques, y que por consiguiente es incompatible con el Derecho comunitario, concretamente con el art.1 del Reglamento (CEE) núm. 4055/86 del Consejo, de 22 de diciembre de 1986. La Comisión también alega que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el citado Reglamento comunitario, que extiende al sector del transporte marítimo entre Estados miembros las normas del Tratado CE que rigen la libre prestación de servicios, se opone a la aplicación de cualquier normativa nacional que haga más difícil la prestación de servicios entre Estados miembros que la realizada exclusivamente en el interior de un Estado miembro, a menos que dicha normativa esté justificada por una razón imperiosa de interés general y a condición de que las medidas que imponga sean necesarias y proporcionadas. Por último, la Comisión invoca la STJCE de 14 de noviembre de 2002 (asunto Geha Naftiliaki y otros, C-435/00) para recalcar que el art.1 del Reglamento núm. 4055/86 se opone a la aplicación, en un Estado miembro, de tasas portuarias diferentes para el tráfico interno o intracomunitario y para el tráfico entre un Estado miembro y un país tercero, si esta diferencia no está objetivamente justificada. La Comisión concluye que la aplicación de tarifas más favorables a los trayectos intracomunitarios que a los trayectos entre un Estado miembro y un país tercero, tal y como prevé el sistema de bonificaciones y exenciones de las tasas portuarias de la LREP española de 2003, es contraria a dicha jurisprudencia y, por consiguiente, al art.1 del mencionado Reglamento comunitario. La STJUE de 4 de febrero de 2010 acoge plenamente la tesis de la Comisión y concluye que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del citado Reglamento relativo a la aplicación del principio de libre prestación de servicios al transporte marítimo entre Estados miembros y entre Estados miembros y países terceros, al mantener en vigor los arts.24, apartado 5, y 27, apartados 1, 2 y 4, de la LREP de 2003, que establecen un sistema de bonificaciones y exenciones de las tasas portuarias. En suma, tales beneficios fiscales daban lugar a la aplicación de tasas portuarias distintas según que el trayecto fuese nacional o intracomunitario, lo que constituye una clara restricción al principio de la libre prestación de servicios dentro de la Unión Europea.

La reforma aprobada por la Ley 33/2010, de 5 de agosto, adapta el sistema de bonificaciones de las tasas portuarias a la citada doctrina del TJUE y ello culmina con la vigente regulación contenida en el art.245 del TR-LPEMM que nos depara las siguientes consideraciones.

51 En la práctica, las tasas del buque y de la mercancía son para las APs sus principales fuentes de financiación, pudiendo representar en muchos casos más del 50% del volumen total de ingresos de tales entes públicos. [Vid. ARIÑO ORTIZ y otros (2004), pág.179].

52 Vid. TJCE/2010/27.

En primer lugar, sirvan aquí las mismas observaciones críticas que hemos expuesto más arriba sobre la forma en que el legislador permite la aprobación de los elementos sustanciales de tales beneficios fiscales, burlando astutamente el art.133.3 CE: por medio de un acuerdo de la respectiva Autoridad Portuaria que luego formalmente se incorpora o “incluye” en la Ley de Presupuestos Generales del Estado o en la que, en su caso, se apruebe a tales efectos⁵³.

En segundo lugar, en el caso que nos ocupa el protagonismo del acuerdo adoptado por la Autoridad Portuaria en detrimento de la mínima concreción deseable del instrumento legal es, si cabe, mayor por dos razones: 1ª) Tratándose de la bonificación para incentivar la captación, la fidelización y el crecimiento de los tráficos y de los servicios marítimos, tales tráficos y servicios susceptibles de esta bonificación “serán los calificados como sensibles, prioritarios o estratégicos para cada Autoridad Portuaria”. A nuestro juicio, ello supone otorgarle un amplio margen de discrecionalidad al organismo público portuario a la hora de determinar cuáles son esos servicios o tráficos “sensibles”, “prioritarios” o “estratégicos” e, indirectamente, es ese mismo organismo y no la Ley el que termina fijando quiénes pueden ser los sujetos pasivos de la tasa beneficiarios de dicha bonificación. 2ª) Con la única salvedad de que “en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, o en la que en su caso se apruebe, se incluirá la definición de los tráficos y servicios marítimos sujetos a esta bonificación”, lo cierto es que el Plan de Empresa de la Autoridad Portuaria se convierte en el documento clave para concretar “de forma motivada los tráficos y servicios marítimos sujetos a bonificación y las condiciones de aplicación de las bonificaciones reguladas en este apartado, así como su límite conjunto para su importe total en el ejercicio, teniendo en cuenta la evolución, características y condicionamientos de la demanda, así como la situación de los mercados y la posición competitiva del puerto respecto a los mismos” (art.245.3)⁵⁴. Así pues, el perímetro esencial de los elementos nucleares de la bonificación termina siendo fijado por la Administración, aunque luego se intente vestir bajo el sutil ropaje de la Ley de Presupuestos.

En tercer y último lugar, entendemos que sigue siendo muy discutible encajar en el Derecho de la Unión Europea la bonificación para incentivar la captación, la fidelización y el crecimiento de los tráficos y de los servicios marítimos, y que la redacción del art.245.4, al contemplar importantes beneficios fiscales para potenciar y consolidar el papel de España como plataforma logística internacional, continua participando de idéntica filosofía que el art.27.1 de la LREP de 2003, declarado este último contrario al principio de libre prestación de servicios en el transporte marítimo

53 En la situación descrita se superponen tres graves inconvenientes que desvirtúan la esencia misma de la reserva de ley: 1º) Con carácter general, en la actualidad y en la mayoría de las ocasiones, el procedimiento parlamentario de aprobación de las leyes se presenta como un trámite de escasa relevancia sustantiva, ya que el Parlamento se limita a introducir modificaciones intrascendentes en los proyectos de ley remitidos por el Gobierno. Además, cuando las enmiendas que prosperan han sido pactadas entre distintos grupos parlamentarios se intenta escenificar una imagen de consenso a todas luces falta de rigor, pues lo sustancial y lo que se mantiene inmutable ya ha sido decidido previamente por el Gobierno [Vid. CHECA GONZÁLEZ (2010), págs.15-16]. 2º) Como es sabido, cuando el cauce legislativo empleado es el previsto para la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, la capacidad de debate y enmienda por parte de los grupos parlamentarios es todavía menor que en el procedimiento legislativo ordinario. 3º) Por último, el mayor exponente del escaso o nulo poder de intervención y modificación por parte de los grupos parlamentarios consiste en la previsión normativa de que la materia, ya regulada por un reglamento previo –por ejemplo, el acuerdo adoptado por una Autoridad Portuaria–, “se incluya” sin más en el texto de la Ley que apruebe el Parlamento.

54 En concreto, el *modus operandi* contemplado por el art.245 del TR-LPEMM consiste en que sea el Consejo de Administración de la Autoridad Portuaria el que disponga de forma motivada qué bonificaciones se han de concretar en el Plan de Empresa acordado con Puertos del Estado. Posteriormente será la Ley de Presupuestos Generales del Estado u otra la que se limite a incluir en su texto el valor de las bonificaciones y, en su caso, las condiciones de aplicación. Por consiguiente, el citado texto legal rara vez se atreverá a enmendar el contenido sustancial de las bonificaciones propuestas por la Administración portuaria, ya que ello supondría modificar los términos del Plan de Empresa previamente acordado por cada Autoridad Portuaria con Puertos del Estado.

entre Estados miembros y entre Estados miembros y países terceros por la citada STJUE de 4 de febrero de 2010⁵⁵. En otras palabras, a nuestro juicio, tales normas están muy lejos de crear óptimas condiciones equitativas en la competencia interportuaria dentro de la Unión Europea.

3.2. La posible colisión de algunas bonificaciones fiscales con el Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado

Avanzábamos en el apartado anterior que nos suscitaba serias dudas la compatibilidad del art.182 del TR-LPEMM con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, ya que dicho precepto, al regular la tasa por la ocupación privativa del dominio público portuario, apela a la posibilidad de utilizar bonificaciones singulares -de hasta el 30 por ciento de la cuota tributaria- con el exclusivo propósito de potenciar la competitividad de los puertos estatales españoles frente a cualesquiera otros extranjeros, incluyendo también por supuesto a los de los restantes Estados miembros de la Unión Europea⁵⁶.

Ese planteamiento puede hacerse igualmente extensivo a las bonificaciones para incentivar la captación, la fidelización y el crecimiento de los tráficos (art.245.3 TR-LPEMM), y a las bonificaciones para potenciar y consolidar el papel de España como plataforma logística internacional (art.245.4 TR-LPEMM)⁵⁷, cuya finalidad esencial no es otra que la de atraer a las terminales portuarias españolas un mayor volumen de tráfico marítimo de contenedores, minorando para ello la carga tributaria inherente a las tasas de utilización (tasa del buque, tasa del pasaje y tasa de la mercancía), con una reducción que en algunos casos puede alcanzar hasta un 60 por ciento de la cuota a pagar.

Pues bien, es sobradamente conocido que, a la luz del antiguo art.87 del Tratado CE y del vigente art.107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), los beneficios fiscales establecidos por los Estados miembros son calificados como ayudas de Estado, en tanto en cuanto supongan la renuncia a ingresos tributarios por parte de la Hacienda Pública, cuando se trate de una medida selectiva que otorga una ventaja económica o fiscal para favorecer a determinadas empresas o producciones y siempre que tal ventaja falsee o amenace falsear la competencia y pueda afectar a los intercambios comerciales entre los países miembros de la UE⁵⁸.

Así las cosas, parece oportuno efectuar una tarea de contraste a fin de determinar si las citadas bonificaciones del TR-LPEMM encajan en el concepto de ayudas de Estado del art.107 del TFUE. Sobre la base de los distintos pronunciamientos emitidos por la Comisión⁵⁹ y, más específicamente, atendiendo a la copiosa jurisprudencia

55 En efecto, la redacción del art.27.1 LREP, calificado de incompatible con el Derecho comunitario por la mencionada STJUE, rezaba del siguiente tenor: "Para potenciar y consolidar el papel de España como plataforma cruceira y logística a nivel internacional. Con el objeto de adecuar los puertos españoles a las condiciones de competencia internacional de los tráficos marítimos en cada momento, se aplicarán las siguientes bonificaciones...".

56 Parece evidente que el objetivo de la competitividad pretendido por la norma se predica frente a cualquier puerto extranjero, incluidos los de otros países miembros de la Unión Europea, ya que se refiere a la necesidad de "impulsar la competitividad de los puertos españoles y su adaptación a las condiciones existentes en cada momento en los mercados internacionales", así como a "la situación coyuntural en que se encuentra el puerto en relación con las condiciones existentes de competencia internacional".

57 Vid. EGUINO DE SAN ROMÁN (2012), pág.324; y PASCUAL GONZÁLEZ (2012), pág.9.

58 Vid. IBÁÑEZ GARCÍA (2010), pág.32.

59 Vid., por ejemplo, la Comunicación COM CE 98/C 384/03, sobre la aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado a las medidas sobre la imposición directa de las empresas (DOCE núm. C 384, de 10-12-1998).

dictada por el TJUE⁶⁰ es posible construir un concepto de ayudas de Estado que aglutine los elementos descriptivos que contenía el antiguo art.87 del TCE y que contiene el actual art.107.1 del TFUE. Recordemos que, a tenor de este último precepto, “salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. A partir de aquí, la doctrina ha identificado cuatro requisitos o circunstancias cuya concurrencia es necesaria para apreciar la incompatibilidad de una medida de naturaleza tributaria con el Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado⁶¹.

Nos suscita serias dudas la compatibilidad del art.182 del TR-LPEMM con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, ya que dicho precepto, al regular la tasa por la ocupación privativa del dominio público portuario, apela a la posibilidad de utilizar bonificaciones singulares -de hasta el 30 por ciento de la cuota tributaria- con el exclusivo propósito de potenciar la competitividad de los puertos estatales españoles frente a cualesquiera otros extranjeros

a) Existencia de una ventaja económica o de una medida fiscal que minore la carga tributaria de una empresa

Desde esta perspectiva, es absolutamente irrelevante la forma que adopte la ayuda, pudiendo englobarse aquí no sólo las subvenciones sino también cualquier beneficio fiscal que implique una reducción de la deuda tributaria⁶². Así pues, la medida puede conllevar una salida de dinero del erario público o también una menor entrada de ingresos tributarios derivada de una eliminación total o parcial de los pagos a efectuar por las empresas favorecidas con tal medida, fruto esto último de incentivos o beneficios fiscales (exenciones, deducciones, bonificaciones, etc.)⁶³. Tampoco es preciso que haya una transferencia directa de fondos estatales a favor de los beneficiarios sino que basta con colocar a estos últimos en una posición financiera más favorable que la de otros contribuyentes, a la postre competidores de aquéllos⁶⁴. En este contexto, parece posible defender que las notas anteriores concurren en las bonificaciones que el TR-LPEMM prevé para las tasas portuarias enunciadas más arriba.

No obstante, existe un elemento en la doctrina del TJUE que podría neutralizar la concurrencia de este primer requisito en el caso que nos ocupa. Se trata del “test del inversor privado”, en virtud del cual el Tribunal de Luxemburgo exige analizar si, en circunstancias similares, un inversor privado de dimensiones comparables a las del inversor público habría efectuado una operación análoga consistente en otorgar una ventaja económica capaz de aligerar el presupuesto de gastos de una de sus empresas. No cabe duda que estamos ante un elemento

60 Vid. por todos PÉREZ BERNABÉU (2008), págs.39-41.

61 Vid. PÉREZ BERNABÉU (2008), págs.41-75; MULEIRO PARADA (2008), págs.303-306; PÉREZ BERNABÉU (2010), págs.366-383; y FERNÁNDEZ PAVÉS (2013), págs.359-362.

62 Vid. SOLER ROCH (2006), págs.3-4; y MARTÍN JIMÉNEZ (2011), pág.1145.

63 Vid. FERNÁNDEZ PAVÉS (2013), pág.360.

64 Vid. PÉREZ BERNABÉU (2008), pág.141.

de análisis que requiere una valoración económica compleja, con la que someter a un juicio de comparabilidad la decisión tomada por el ente público concedente de la ayuda confrontándola con la eventual decisión que adoptaría “un holding privado o un grupo privado de empresas que persigue una política estructural global o sectorial y se guía por perspectivas de rentabilidad a más largo plazo”⁶⁵.

Trasladando el planteamiento anterior al supuesto de las bonificaciones fiscales aplicables a las tasas portuarias, desde luego, no sería sencillo determinar hasta qué punto las APs –al implementar tales beneficios tributarios– estarían actuando de forma similar a un inversor privado que insufla liquidez, de forma directa o indirecta, a una empresa en una economía de libre mercado. Ahora bien, tras un detenido estudio de la jurisprudencia comunitaria, PÉREZ BERNABÉU ha identificado diferentes situaciones que arrojan cierta luz sobre los criterios secundados por el TJUE⁶⁶, y dos de esas situaciones pueden ser extrapolables a la relación bilateral que se entabla entre las APs y las empresas que, en su condición de licenciatarias o concesionarias de la explotación de bienes o servicios en el dominio público portuario, se convierten en sujetos pasivos de dichas tasas.

Así, a juicio del Tribunal de Luxemburgo, el Estado no se comportará como un inversor privado si la situación financiera, estructura y volumen de la empresa es tal que no quepa esperar un rendimiento normal del capital invertido dentro de un plazo de tiempo razonable (aquí habría que calcular si la rentabilidad o el retorno financiero a obtener por una Autoridad Portuaria como consecuencia de las bonificaciones fiscales concedidas a las empresas que operan en los puertos es superior a los ingresos tributarios que deja de percibir aquélla por aplicar tales incentivos fiscales a favor de dichas entidades privadas: si tal retorno no se espera o es claramente negativo entonces habría que descartar la excepción del “inversor privado”).

El otro escenario posible contemplado por el TJUE le lleva a concluir que el Estado tampoco se comportará como un inversor privado cuando exista un exceso de capacidad o graves dificultades en el sector y a pesar de ello invierta⁶⁷: esta hipótesis exige valorar el nivel de la oferta de servicios y las expectativas económicas que presenta el sistema portuario español de competencia estatal para, en un segundo estadio, calibrar si una posible saturación o sobreoferta de servicios, o una negativa expectativa de negocio, desaconsejaría una mayor aportación financiera por un inversor privado que ocupase una posición similar a la que, según el ordenamiento vigente, detentan las APs. Si la expectativa empresarial es claramente negativa a la vista del escenario que presenta el sector portuario estatal, y a pesar de ello el ente público realiza una trasvase indirecto de fondos en forma de menor recaudación de ingresos tributarios, en ese caso también habría que descartar la posible excepción del “inversor privado” y, por consiguiente, se cumpliría el primer requisito para calificar la ventaja económica concedida por las APs como ayuda de Estado en los términos del art.107.1 del TFUE.

b) El beneficio o la ventaja económica debe ser concedida por el Estado o mediante fondos públicos

La pérdida de recaudación fiscal que sufren las APs como consecuencia de la aplicación de ciertas bonificaciones a las tasas portuarias demuestra claramente que la ventaja económica para las empresas beneficiarias lo es a costa de los fondos públicos de la Administración portuaria. Por lo demás, no se olvide que las APs son entes de derecho público de los previstos en el art.2.1 g) de la LGP con personalidad jurídica y patrimonio propio, de modo que su

65 Vid. STJCE de 21 de marzo de 1991 (asunto C-305/89, conocido como “Alfa Romeo” Italia/Comisión).

66 Vid. PÉREZ BERNABÉU (2008), págs.68-69.

67 Vid. PÉREZ BERNABÉU (2008), pág.68.

naturaleza es la de un organismo público dependiente del Estado y actúa en la esfera de influencia del Estado, cumpliéndose así la condición de que las cantidades que deja de ingresar a causa de las bonificaciones fiscales merman su presupuesto de ingresos públicos. En suma, estamos en presencia de una ayuda de Estado “negativa”, derivada de una concesión de beneficios fiscales, que ocasiona un consumo de fondos estatales y, por ende, una carga económica suplementaria para el propio Estado⁶⁸.

Es así que el concepto de gastos fiscales, en cuanto proyección del principio presupuestario de universalidad, afecta por igual a las dos vertientes de la actividad financiera, por lo que el sacrificio patrimonial para la Hacienda Pública puede consistir tanto en gastar como en dejar de ingresar, y ambas situaciones pueden a su vez generarse bien por normas jurídicas (ámbito de la ordenación) o bien por prácticas administrativas (ámbito de la aplicación)⁶⁹. En el caso analizado, son disposiciones reguladoras de beneficios fiscales –cuyo singular proceso de aprobación ya ha sido resaltado en un apartado precedente– las que posteriormente aplica la Administración portuaria para favorecer a las empresas que operan en las terminales marítimas de mercancías y pasajeros.

c) La medida fiscal o beneficio económico debe ser de carácter selectivo

Quiere ello decir que la ventaja concedida con cargo a fondos públicos sólo puede favorecer “a determinadas empresas o producciones”, a las cuales se les reducen las cargas públicas –y por tanto su estructura de costes– aunque ello no siempre implique, en paralelo, un perjuicio para los eventuales competidores⁷⁰. En realidad, el factor determinante para apreciar el requisito de la selectividad consiste en contrastar la situación de la empresa beneficiaria con la de otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la medida fiscal. Si se detecta una posición claramente ventajosa para un operador o sector económico concreto, haya o no un perjuicio económico directo para sus rivales o competidores, en ese caso se estaría ante una medida fiscal selectiva y contraria al Derecho de la Unión Europea.

En este punto, puesto que las bonificaciones fiscales están contempladas en el TR-LPEMM para todas las APs españolas que gestionan puertos de interés general, siendo éstas últimas las que tienen capacidad para decidir si las implementan o no a las empresas que operan en sus respectivas terminales marítimas, la tarea de contraste debería efectuarse exclusivamente frente a las empresas que desarrollan similares actividades económicas en puertos de otros Estados miembros de la UE con vistas a discernir si, en una situación fáctica y jurídica comparable, estas otras entidades privadas también gozan o pueden gozar de una ventaja económica similar a la que reciben las que actúan como concesionarias, licenciatarias o usuarias de los puertos estatales españoles⁷¹.

68 Vid. PÉREZ BERBABÉU (2008), pág.118.

69 Vid. SOLER ROCH (2006), págs.2 y 4.

70 Vid. SOLER ROCH (2006), pág.5.

71 A este respecto, al abordar el régimen de tarificación y financiación portuarias, la Comisión ya alertó en 1997 que “una ayuda financiera de la que se benefician determinados operadores y no otros se considera ayuda estatal de conformidad con las disposiciones del Tratado. Este planteamiento contribuirá a mejorar la aplicación de un principio de recuperación de costes al garantizar que, excepto en las circunstancias para las que el Tratado prevé una exención, las inversiones serán financiadas por las empresas portuarias sobre bases comerciales y, en consecuencia, su coste se repercutirá en los usuarios. Para hacer realidad el marco de tarificación portuaria propuesto, se tendrá en cuenta la necesidad de ponerlo en relación con las reglas a aplicar vigentes en materia de ayudas estatales”. [Vid. “Libro verde sobre los puertos y las infraestructuras marítimas”, de 10 de diciembre de 1997 [COM (97) 678 final], pág.22].

La existencia de un mercado interior apoyado en el principio de libre competencia es incompatible con el otorgamiento de ayudas públicas a empresas que operen en el ámbito intracomunitario, ya que ello afectaría a los intercambios comerciales entre Estados miembros con la consecuencia de acarrear de forma real o potencial un falseamiento de la competencia

Desde un punto de vista objetivo, es posible afirmar que las bonificaciones previstas en el art.182 y en los apartados 3 y 4 del art.245 del TR-LPEMM intentan mejorar la competitividad de las empresas que actúan en los puertos españoles, y todo ello con el propósito último de potenciar o reforzar la posición competencial de las terminales portuarias como plataformas logísticas en el mercado europeo e internacional. Así pues, si tales incentivos tributarios provocan el efecto de atraer un mayor tráfico de contenedores y pasajeros hacia los puertos españoles cuyas APs han adoptado dichas medidas, es posible colegir que esos mecanismos están operando como medidas fiscales selectivas

con capacidad de influir en los intercambios intracomunitarios, y ello aunque la empresa o empresas beneficiarias no participen directamente en dichos intercambios⁷².

La selectividad de la medida viene, a su vez, corroborada por el específico sector económico al que afectan los mencionados incentivos fiscales, que no es otro que el de las empresas que actúan como proveedoras de bienes y servicios logísticos en los puertos españoles de interés general⁷³. Es cierto que tanto la Comisión como el TJUE han matizado que no todas las diferencias de trato dispensadas a determinados sectores de actividad constituyen una ventaja en el sentido del art.107.1 del TFUE. Así, por ejemplo, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha entendido que carecen de carácter selectivo aquellas diferencias de trato que, aun favoreciendo a determinados sectores económicos, encuentren justificación en "la naturaleza o la economía del sistema en el que se inscriben", como sería el caso de las diferencias de trato fiscal que obedezcan a la lógica del sistema tributario⁷⁴. Sin embargo, los fines de carácter extrafiscal, como son los preconizados por el TR-LPEMM para fundamentar los beneficios tributarios que nos ocupan, quedarían extramuros de los aspectos inherentes al propio sistema tributario, por lo que tampoco servirían para neutralizar los efectos del art.107.1 del TFUE.

Por otra parte, como acabamos de ver, en principio la selectividad de las bonificaciones aplicables a las tasas portuarias se podría inferir, exclusivamente, de un previo contraste o comparabilidad de los operadores económicos que desarrollan su actividad en los puertos españoles frente a los que actúan en los puertos de otros Estados miembros de la Unión Europea. Ahora bien, pudiendo inicialmente calificarse tales beneficios fiscales previstos en el TR-LPEMM como medidas generales en el contexto del mercado interno español, toda vez que potencialmente podrían disfrutar de las mismas la globalidad o totalidad de las empresas que operan en los puertos de interés general, lo cierto es que tampoco habría que descartar una posible selectividad *de facto* en dicho ámbito interno.

72 Vid. SOLER ROCH (2006), págs.5 y 6, autora que a su vez se apoya en la STJCE de 19 de septiembre de 2000 (asunto C-156/98) y en la STJCE de 15 de diciembre de 2005 (asunto C-66/02).

73 Desde esta perspectiva, podría ocurrir que las bonificaciones para incentivar la captación, la fidelización y el crecimiento de los tráficos (art.245.3), así como las bonificaciones para potenciar y consolidar el papel de España como plataforma logística internacional (art.245.4), vulnerasen dos ámbitos distintos del Derecho de la Unión Europea: de una parte serían contrarias al principio de libre prestación de servicios en el transporte marítimo entre Estados miembros, y de otra parte –al ser selectivas– incurrirían en la prohibición de ayudas de Estado del art.107.1 del TFUE.

74 Vid. PÉREZ BERNABÉU (2010), págs.376-377.

En efecto, también son medidas selectivas de *facto* aquellas medidas generales que confieren al Estado un amplio margen de discrecionalidad para su aplicación de modo que, llegado el caso, las autoridades estatales pueden beneficiar sólo a determinadas empresas⁷⁵. Esta hipótesis no es en absoluto descartable, por ejemplo, tras un detenido análisis del art.182 del TR-LPEMM, el cual permite que las APs puedan decidir la aplicación de bonificaciones “singulares” a la tasa de ocupación, y ello “de acuerdo con la situación coyuntural en que se encuentra el puerto en relación con las condiciones existentes de competencia internacional y de los mercados asociados con la mercancía que se manipula en la misma” (terminal portuaria). Pues bien, aun cuando la coyuntura económica del puerto constituya un elemento decisorio que debe ser explicado y convenientemente motivado en el Plan de Empresa, parece evidente que las APs gozan en este punto de un considerable margen de discrecionalidad a la vista de los términos en que está redactada la norma. Así las cosas, lo que semeja ser una medida de alcance general para el conjunto de los operadores privados que actúan en los puertos españoles de interés general podría convertirse, con base en argumentos de coyuntura comercial o estratégica, en una medida selectiva *de facto* que favoreciese sólo a las empresas licenciatarias o concesionarias de determinadas APs.

Por último, sin perjuicio de lo que analizaremos más adelante, a propósito de si tales empresas beneficiarias de las bonificaciones en las tasas portuarias tienen o no por objeto la prestación de servicios susceptibles de encuadrarse en la específica categoría de servicios de interés económico general (SIEG), conviene subrayar que es irrelevante a los efectos de determinar la existencia de una ayuda de Estado la concreta actividad económica de la empresa. Es más, el TJCE ha considerado que, aun cuando la Administración le confíe a una determinada empresa una misión de interés general, ello no evita que la actividad que desempeña esa entidad privada sea calificada como actividad económica cuando la misión encomendada no obedezca al principio de solidaridad⁷⁶.

- d) La ventaja económica o la medida fiscal debe provocar un falseamiento de la competencia o repercutir en el comercio entre los Estados miembros

La existencia de un mercado interior apoyado en el principio de libre competencia es incompatible con el otorgamiento de ayudas públicas a empresas que operen en el ámbito intracomunitario, ya que ello afectaría a los intercambios comerciales entre Estados miembros con la consecuencia de acarrear de forma real o potencial un falseamiento de la competencia.

Pues bien, tanto las bonificaciones para incentivar la captación, la fidelización y el crecimiento de los tráficos (art.245.3 TR-LPEMM), como las bonificaciones para potenciar y consolidar el papel de España como plataforma logística internacional (art.245.4 TR-LPEMM), pretenden atraer a los puertos españoles un mayor volumen de tráfico de contenedores y pasajeros. Si ello se complementa con la bonificación a la tasa de ocupación, con la que el legislador pretende impulsar la competitividad de los puertos españoles y su adaptación a las condiciones existentes en cada momento en los mercados internacionales (art.182 TR-LPEMM), con la consabida consecuencia de beneficiar a las empresas que se establezcan en España como concesionarias de una terminal marítima de mercancías, cabe deducir que todas estas medidas terminan incidiendo en el comercio a escala comunitaria. En otras palabras, la ventaja obtenida por las empresas beneficiarias termina adulterando la competencia en el ámbito del mercado único, máxime si se produce una desviación de tráficos hacia aquellos puertos que ofrecen mejores condiciones económicas –en forma de beneficios tributarios- a las empresas proveedoras de servicios portuarios.

75 Vid. PÉREZ BERBABÉU (2008), pág.61.

76 Vid. PÉREZ BERNABÉU (2010), pág.370.

Por lo demás, habida cuenta que los potenciales beneficiarios de las bonificaciones fiscales serán empresas concesionarias o licenciatarias que, a su vez, prestarán servicios portuarios a compañías de transporte marítimo o a industrias exportadoras e importadoras, basta con que aquellas empresas desarrollen una actividad transfronteriza, puedan desarrollarla o puedan incidir en una actividad de esa naturaleza, y que su posición quede reforzada por tales incentivos tributarios frente a los competidores de otros Estados miembros, o frente a rivales de mercados extracomunitarios, para poder concluir que la medida selectiva distorsiona la competencia en el mercado interior⁷⁷. Por consiguiente, las mencionadas medidas fiscales sí podrían influir en la competencia intracomunitaria, pues como resaltó la STJCE de 13 de febrero de 2000 (asunto C-409/00) “el elemento decisivo es la mera idoneidad de la medida controvertida para perjudicar los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear la competencia”. Es decir, para el TJCE lo relevante es que la medida litigiosa pueda influir en la competencia respecto a otras entidades que operan en el mercado común, y ello aún cuando la empresa o empresas beneficiarias de la medida no participen en los intercambios comerciales con otros Estados miembros⁷⁸. Desde un punto de vista probatorio, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo deja muy claro que no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda concedida sobre los intercambios intracomunitarios o sobre el falseamiento efectivo de la competencia, sino que basta con dilucidar si la medida fiscal es susceptible de afectar a dichos intercambios o de falsear la competencia⁷⁹.

Por otro lado, en modo alguno cabe encuadrar a las bonificaciones de las tasas portuarias objeto de nuestro análisis en las ayudas de Estado compatibles con el mercado interior, enumeradas en el art.107.2 del TFUE, ni tampoco parece factible que puedan acogerse al art.107.3, el cual enumera una serie de supuestos excepcionales en los que, llegado el caso, sí podría apreciarse dicha compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea⁸⁰. Quizá el supuesto que podría suscitar alguna duda al respecto es el que hace referencia a “las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo” [art.107.3 b)]. Como vamos a ver de inmediato, es cierto que la autoridades comunitarias han presentado propuestas normativas para potenciar la denominada “Red Transeuropea de Transporte (RTE-T)” de la que forman parte una serie de puertos europeos⁸¹, pero no es del todo seguro que este proyecto a escala comunitaria pueda calificarse de “interés común europeo”. Todo ello sin perjuicio de que, aún admitiéndose que sí lo fuese, sería preciso además que el Derecho de la Unión Europea

77 Vid. MARTÍN JIMÉNEZ (2011), pág.1150.

78 Vid. PÉREZ BERBABÉU (2008), págs.71-72.

79 Vid., entre otras, las STJCE de 29 de abril de 2004 (asunto C-372/97), de 15 de diciembre de 2005 (asunto C-148/04), y de 15 de junio de 2006 (asuntos acumulados C-393/04 y C-41/05).

80 De todos modos, una medida tributaria tampoco sería autorizada por la Comisión, aun pudiendo ampararse en los apartados 2 y 3 del art.107 del TFUE, cuando vulnerase otras normas comunitarias, como por ejemplo las atinentes a las libertades fundamentales [Vid. MARTÍN JIMÉNEZ (2011), pág.1149]. A este respecto, ya hemos advertido que tanto las bonificaciones para incentivar la captación, la fidelización y el crecimiento de los tráficos (art.245.3 TR-LPEMM), como las bonificaciones para potenciar y consolidar el papel de España como plataforma logística internacional (art.245.4 TR-LPEMM), podrían ser contrarias al principio de libre prestación de servicios en el transporte marítimo intracomunitario, lo que anularía la posibilidad de aplicar el art.107.2 y 3 del TFUE.

81 Vid. *Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23-05-2013, por el que se crea un marco sobre el acceso al mercado de los servicios portuarios y la transparencia financiera de los puertos* [COM (2013) 296 final].

reconociere la posibilidad de introducir incentivos fiscales como los que aquí nos ocupan como eventual vía de estímulo o potenciación a la RTE-T, algo que hasta el momento no ha ocurrido⁸².

De todos modos, no han faltado supuestos en los que la Comisión aprecia la concurrencia de excepciones que salvan la compatibilidad de la ayuda estatal con el Derecho comunitario. Quizá el caso más evidente lo constituyó el régimen notificado por Francia a la Comisión, en el que se proponía una reducción de la base imponible del impuesto profesional francés (impuesto fijado y recaudado por las autoridades locales) a las empresas estibadoras privadas⁸³. Los beneficios tributarios consistían, de una parte, en una reducción fiscal aplicable a la transferencia y a la renovación del equipamiento existente en 23 puertos identificados por la República francesa y, por otra, en una medida similar aplicable específicamente a la adquisición de equipamiento nuevo y adicional en los puertos de Le Havre y Dunkerque. De entrada, la Comisión apreció que el régimen de ayuda notificado debía considerarse ayuda estatal de conformidad con el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE, “pues el régimen se financia a través de recursos del Estado, supondrá una carga para el presupuesto nacional y es selectivo en su aplicación” (Considerando 13), selección que tampoco estaba justificada atendiendo a “la naturaleza o la economía del sistema”, entre otras razones porque Francia no había facilitado pruebas en ese sentido. Además, la ventaja económica también podía incidir en el comercio intracomunitario, pues “en este sector las empresas estibadoras compiten por el tráfico con empresas estibadoras del mismo puerto o de otros puertos. Según el destino final de la carga, a menudo puede existir una posibilidad de elección entre diferentes puertos para cargar y descargar. En el caso que nos ocupa, como las empresas estibadoras de los 23 puertos concernidos se encuentran en muchos casos en competencia, real o potencialmente, con otras de otros puertos franceses y comunitarios, puede resultar afectado el comercio entre Estados miembros” (Considerando 15).

Posteriormente, en el caso analizado, la Comisión procedió a verificar si concurría alguna de las exenciones previstas en el Tratado CE a fin de salvaguardar la compatibilidad de la mencionada ayuda estatal con el mercado común. Descartó la posible aplicación de las excepciones contempladas en el art.86 (pues los servicios de estibación no pueden considerarse de interés económico general) y en el art.87.2 del Tratado. Sin embargo, se apoyó en la exención de la letra c) del art.87.3 del Tratado, referente a “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios comerciales en forma contraria al interés común”, para salvar la legalidad comunitaria de la medida controvertida, al menos en relación con las empresas estibadoras que operaban en los 23 puertos identificados por Francia (excluidos Le Havre y Dunkerque). A tal efecto, considerando el tamaño medio de dichas entidades (PYMES), que el régimen propuesto ayudará a las empresas estibadoras privadas a adaptarse a un mercado que se está abriendo a la competencia sin provocar por ello distorsiones –contribuyendo así al desarrollo económico del sector–, que el objetivo del régimen tributario redunde en interés de la Comunidad, que el impacto económico de la reducción fiscal es limitado, que la ayuda propuesta es importante para aumentar la productividad y la eficiencia del sector portuario francés gracias a una mejor organización del trabajo y, por último, que no se prevé que distorsione la competencia hasta el punto de alterar de manera palpable las condiciones de los intercambios

82 De hecho, el art.13 de la citada Propuesta de Reglamento apuesta por la transparencia y la no discriminación en la regulación nacional de las tasas por servicios portuarios, y en modo alguno contempla la existencia de posibles beneficios fiscales aplicables a dichos tributos. Más ambiguo es, en cambio, el art.14 al regular los “cánones de infraestructuras portuarias”, ya que aquí sí se admite que el organismo gestor del puerto podrá definir “de forma autónoma la estructura y el nivel de los cánones de la infraestructura portuaria con arreglo a su propia estrategia comercial y plan de inversión que reflejen las condiciones competitivas del mercado pertinente”, si bien apostilla que todo ello deberá hacerse “de conformidad con las normas sobre ayudas estatales”.

83 Vid. *Decisión de la Comisión, de 22 de diciembre de 1999, sobre la ayuda que Francia contempla aplicar en favor del sector portuario francés* [notificada con el número C (1999) 5204], *Diario Oficial* n° L 155 de 28/06/2000, págs.52–59.

comerciales entre empresas portuarias en forma contraria al interés común, la Comisión concluye afirmando que "la ayuda facilita el desarrollo de determinadas actividades económicas y es, por tanto, compatible con el mercado común" (Considerando 27). En cambio, la Comisión entiende que no es posible llegar a idéntica conclusión respecto a las ayudas en forma de reducciones fiscales para fomentar las inversiones en equipamiento nuevo y adicional en los puertos de Le Havre y Dunkerque, con el fin de ampliar la capacidad de los mismos, por lo que declara tales beneficios tributarios incompatibles con el mercado común⁸⁴.

En cualquier caso, como primera conclusión de cuanto llevamos dicho, no es en absoluto descabellado alertar sobre el serio riesgo de que en el futuro la Comisión Europea considere los incentivos fiscales previstos en el art.182 y en los apartados 3 y 4 del art.245 del TR-LPEMM como mecanismos susceptibles de conculcar la libre competencia interportuaria entre los Estados miembros y el normal funcionamiento del mercado interior, llegando a calificarlos como ayudas de Estado incompatibles con el Derecho de la UE. Si ello fuera así, toda vez que España no ha notificado a la Comisión en tiempo y forma tales medidas, las empresas beneficiarias deberían reintegrar a las APs el importe de las bonificaciones fiscales de las que se aprovecharon a la hora de liquidar las tasas portuarias, siendo el plazo de prescripción de diez años, y la Administración portuaria debería hacer todo lo posible por recuperar dichas cantidades que en su día dejó de ingresar.

Ahora bien, y no obstante lo anterior, también cabe plantearse la posibilidad de que tales beneficios fiscales puedan encuadrarse, llegado el caso, en la categoría de las ayudas estatales en forma de compensación por servicio público. A este respecto, el art.106.2 del TFUE contempla la base jurídica que permite enjuiciar la compatibilidad con el Derecho de la UE de las ayudas estatales otorgadas a las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general (SIEG). Evidentemente, ello exige como análisis previo despejar la incógnita de si alguna de las actividades ofertadas o de los servicios prestados por las entidades privadas que operan en los puertos, a la postre sujetos pasivos de la tasa por ocupación privativa del dominio público portuario y de determinadas tasas de utilización (tasa del buque, tasa del pasaje y tasa de la mercancía), pueden ser calificados como servicios de interés económico general (SIEG).

Si examinamos la trayectoria seguida por la normativa comunitaria europea sobre esta cuestión, lo cierto es que el tema dista de estar suficientemente resuelto. En efecto, tomando como punto de partida el *Libro verde sobre los puertos y las infraestructuras marítimas* de 10 de diciembre de 1997⁸⁵, en dicho documento la Comisión sostiene que "en el pasado, se tendía a pensar que los puertos eran impulsores del comercio y polos de desarrollo

84 En relación con estos dos puertos, la Comisión basa su decisión de considerar las ayudas de Estado contrarias al Derecho comunitario en la clara distorsión de la competencia que pueden ocasionar tales medidas previstas en exclusiva para dichas terminales portuarias. En concreto, argumenta que "los datos suministrados por las autoridades francesas con motivo de la incoación del procedimiento reflejan, por otro lado, un aumento del tráfico en Le Havre y Dunkerque muy inferior al registrado en los puertos rivales del Mar del Norte. Hay que señalar también que el aumento del tráfico de contenedores agudiza una competencia, ya de por sí encarnizada, entre los puertos del Mar del Norte, los más grandes de Europa. Por este motivo, una ayuda concedida específicamente con el fin de aumentar la capacidad de las empresas estibadoras en cualquiera de estos puertos, en detrimento de los demás, falsearía sin duda alguna las condiciones de competencia" (Considerando 29). Y como correlato de lo anterior, "hay que subrayar que una ayuda pública no puede aceptarse cuando se trata de responder a cambios en la oferta y en la demanda de servicios comerciales en los puertos, ya que en tal caso son las fuerzas del mercado las que deben reaccionar. La ayuda propuesta facilitaría a las empresas estibadoras de los dos puertos correspondientes una situación competitiva más favorable que la de sus competidores franceses y comunitarios en otros puertos (...). Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, es probable que tal ayuda afecte al equilibrio entre la oferta y la demanda debido al aumento de la capacidad estibadora adicional, distorsionando así la competencia de una manera que puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros en forma contraria al interés común" (Considerando 30).

85 Vid. COM (97) 678 final.

nacional y regional a través de los cuales el sector público ofrecía servicios de interés general que debía financiar el contribuyente. Sin embargo, suele considerarse que los puertos son entidades comerciales que deben recuperar la totalidad de sus costes a través de sus usuarios, que son quienes se benefician de ellos directamente". En este sentido, habida cuenta de la progresiva penetración de la iniciativa privada en el desarrollo de actividades portuarias de carácter comercial, como la manipulación de la carga, y el hecho de que los usuarios de tales servicios o actividades constituyan un grupo limitado, conduce a la Comisión a sostener que los puertos cada vez se diferencian más de los bienes típicamente públicos con los que a menudo se han comparado por lo que, en consecuencia, "pierde peso el argumento del "interés económico general", y se desarrolla una actitud de carácter más comercial con respecto a la financiación y la tarificación de las infraestructuras"⁸⁶.

Posteriormente, la Comisión aprobó en 2004 el denominado *Marco comunitario sobre ayudas estatales en forma de compensación por servicio público*, con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2007⁸⁷. Las ideas más destacadas que cabe extraer de dicho documento, el cual se sustenta en buena medida en dos pronunciamientos previos del TJCE⁸⁸, son las siguientes: 1ª) Las compensaciones por servicio público no constituyen ayudas estatales en el sentido de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado, siempre que cumplan determinadas condiciones⁸⁹. 2ª) Ante la falta de normativa comunitaria al respecto, los Estados miembros gozan de un amplio poder de decisión a la hora de determinar cuáles son los servicios susceptibles de ser calificados de interés económico general. En este contexto, la tarea de la Comisión debe ceñirse estrictamente a velar porque estas disposiciones se apliquen sin error manifiesto. 3ª) Atendiendo al art.86.2 del Tratado CE, el concepto de servicio de interés económico general (SIEG) implica que se haya encomendado a las empresas en cuestión una misión particular atribuida por el Estado. Es decir, se requiere que exista una atribución de servicio público que defina las obligaciones recíprocas de las empresas en cuestión y del Estado, entendido este último en sentido amplio (Administraciones central, regionales y locales). 4ª) Los recursos estatales concedidos para la financiación de un SIEG y utilizados para intervenir en otros mercados ajenos al SIEG, constituyen ayudas no justificadas por la obligación de servicio público, y en consecuencia incompatibles con el Tratado CE.

La etapa más reciente en este recorrido seguido por la Comisión en el tema que nos ocupa está constituida por una serie de disposiciones normativas y documentos aprobados a lo largo de los años 2011 y 2012. Así, en primer

86 Vid. VV.AA., *Libro verde sobre los puertos y las infraestructuras marítimas* [COM (97) 678 final], 1997, págs.15-16.

87 Vid. DG D (2004).

88 La Sentencia de 24 de julio de 2003 (asunto C-280/00, Altmark Trans.), y la Sentencia de 27 de noviembre de 2003 (asuntos acumulados C-34/01 a C-38/01, Enirirsorse SpA.).

89 Las condiciones que deben concurrir para que las ayudas en forma de compensación sean compatibles con el Derecho comunitario han sido perfiladas por la susodicha STJCE de 24 de julio de 2003 (asunto C-280/00, Altmark Trans.) en los siguientes términos:

- a) Que la empresa beneficiaria esté efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público y que estas obligaciones se hayan definido claramente.
- b) Que los parámetros para el cálculo de la compensación se hayan establecido previamente de forma objetiva y transparente.
- c) Que la compensación no supere el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones.
- d) Cuando la elección de la empresa encargada de ejecutar obligaciones de servicio público no se haya realizado en el marco de un procedimiento abierto de contratación pública, que el nivel de la compensación necesaria se haya calculado sobre la base de un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada en medios de transporte para poder satisfacer las exigencias de servicio público requeridas, hubiese soportado para ejecutar estas obligaciones, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones.

término, la Comunicación de 20 de diciembre de 2011⁹⁰ tiene la virtud de proporcionar un concepto de SIEG, a los que define como “actividades económicas que producen resultados en aras del bien público general y que el mercado no realizaría (o lo haría en condiciones distintas por lo que respecta a la calidad, seguridad, asequibilidad, igualdad de trato y acceso universal) sin una intervención pública”. Además, aclara que la obligación de servicio público “se impone al prestador mediante una atribución y sobre la base de un criterio de interés general que garantice que el servicio se presta en condiciones que le permiten desempeñar su misión”.

Abunda en la idea anterior la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas de la Unión Europea en materia de ayudas estatales a las compensaciones concedidas por la prestación de servicios de interés económico general*⁹¹, al afirmar que el concepto de servicio de interés económico general es un concepto cambiante “que depende, entre otras cosas, de las necesidades de los ciudadanos, la evolución tecnológica y del mercado, así como las preferencias sociales y políticas en el Estado miembro en cuestión”. Y, de nuevo, recuerda que “los Estados miembros disponen de un amplio margen de apreciación a la hora de definir un determinado servicio como SIEG y de conceder una compensación al proveedor del servicio”, por lo que las competencias de la Comisión sobre este asunto “se limitan a comprobar si el Estado miembro ha incurrido en error manifiesto al definir el servicio como servicio de interés económico general y al evaluar la ayuda estatal contenida en la compensación” (Considerandos 45 y 46). Para más concreción, en lo tocante a determinados servicios portuarios, dicho pronunciamiento de la Comisión sostiene que no resulta aplicable el art.107 del TFUE a las “las actividades que forman parte intrínsecamente de las prerrogativas típicas de la autoridad oficial”, es decir, aquellas que desempeña el Estado actuando como autoridad pública o en calidad de Administración pública –no constituyendo así actividades económicas- y cita como ejemplo de tales actividades públicas “el control y la seguridad del tráfico marítimo” (Considerando 16). Al mismo tiempo, la citada Comunicación corrobora que las transferencias de fondos estatales a que se refiere el mencionado precepto del TFUE pueden revestir diversas formas (subvenciones, beneficios fiscales, etc.) y, en particular, “el hecho de que el Estado no cobre el precio de mercado por determinados servicios constituye una renuncia a recursos estatales” (Considerando 32), lo que, trasladado al caso de las tasas portuarias, equivaldría a una ayuda de Estado a modo de condonación de deuda tributaria por parte del ente público a favor de la empresa o entidad proveedora del servicio. Es decir, una tarificación máxima inferior al precio de mercado fijada por el ente público, como contraprestación a percibir del usuario del servicio por el concesionario o licenciario prestador del mismo, se compensa con una agresiva política de beneficios fiscales concedidos por la Administración a favor dicho prestador, lo que le permite a éste alcanzar un beneficio económico razonable a costa de una pérdida de ingresos públicos que apunta a una clara ayuda de Estado. Evidentemente, lo que consigue el ente público titular del servicio es atraer a un mayor número de usuarios –estimulados por unas tarifas relativamente bajas- con el fin de potenciar la actividad económica desarrollada en torno a dicho servicio.

De todos modos, la norma más clarificadora publicada hasta el momento ha sido la *Decisión de la Comisión, de 20 de diciembre de 2011, relativa a la aplicación de las disposiciones del artículo 106, apartado 2, del TFUE a las ayudas estatales en forma de compensación por servicio público concedidas a algunas empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general*⁹². Tras un atento examen de la misma podemos colegir qué requisitos deben concurrir para que tales ayudas estatales sean compatibles con el mercado interior y estén exentas de la

90 Vid. *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, por la que se fija un marco de calidad para los servicios de interés general en Europa* [COM (2011) 900 final].

91 Vid. DOUE de 11-01-2012 (2012/C 8/02). De la misma fecha de publicación es la *Comunicación de la Comisión relativa al Marco de la Unión Europea sobre ayudas estatales en forma de compensación por servicio público* (2011) (2012/C 8/03).

92 Notificada con el número C (2011) 9380. DOUE de 11-01-2012 (2012/21/UE).

obligación de notificación establecida en el art.108.3 del TFUE. Para empezar, la norma comunitaria ciñe su ámbito de aplicación a determinadas ayudas estatales, entre las que se encuentra “la compensación por la prestación de servicios de interés económico general en lo relativo a aeropuertos y puertos cuyo tráfico medio anual durante los dos ejercicios económicos anteriores a aquel en el que se atribuyó el carácter de servicio de interés económico general no hubiere superado 200.000 pasajeros en el caso de los aeropuertos y 300.000 pasajeros en el caso de los puertos” [art.2.1 e)]. Por lo demás, desde el punto de vista temporal, la Decisión sólo se aplicará “cuando el período durante el que se ha encomendado a la empresa el funcionamiento del servicio de interés económico general no supere los diez años. Cuando el período de atribución supere los diez años, la presente Decisión solo se aplicará en la medida en que se requiera una inversión importante, por parte del proveedor del servicio, que necesite ser amortizada durante un período más prolongado de conformidad con los principios contables aceptados generalmente” (art.2.2).

Pues bien, para que las ayudas en forma de compensación por la prestación de SIEG sean compatibles con el mercado interior y estén exoneradas de la obligación de notificación a la Comisión, el primer conjunto de requisitos a cumplir atañe a la forma en que debe atribuirse a una empresa la gestión y el funcionamiento del respectivo servicio. La forma habrá de consistir en uno o varios actos en los que, a tenor del art.4 de la Decisión, se indicará lo siguiente: a) El contenido y la duración de las obligaciones de servicio público. b) Las empresas afectadas y, si procede, el territorio afectado. c) La naturaleza de cualesquiera derechos exclusivos o especiales atribuidos a las empresas por la autoridad otorgante. d) Una descripción del mecanismo de compensación y los parámetros aplicados al cálculo, control y revisión de la compensación. e) Las modalidades para evitar y recuperar las posibles compensaciones excesivas.

A los efectos que nos ocupan, conviene reparar de manera especial en el requisito atinente al mecanismo de compensación ya que, por ejemplo, en un procedimiento de licitación pública de un servicio portuario, en el caso concreto del Derecho español, será muy importante que el pliego de prescripciones particulares del servicio indique clara y expresamente si la entidad que gane la adjudicación tendrá o no derecho, según la normativa nacional en vigor, a algún tipo de ayuda o compensación y, adicionalmente, qué parámetros objetivos se seguirán para aplicar dicha ayuda o compensación⁹³.

Además, la citada Decisión señala como requisito adicional la necesidad de que la compensación a percibir por la empresa o empresas prestadoras del SIEG no supere un determinado importe. Concretamente, la cuantía “no superará lo necesario para cubrir el coste neto derivado del cumplimiento de las obligaciones de servicio público, incluido un beneficio razonable”⁹⁴. El exceso sobre esa magnitud descrita por la norma constituye una ayuda estatal incompatible que debe reembolsarse al Estado⁹⁵. Naturalmente, los Estados miembros tendrán a disposición de la Comisión durante el período de atribución de un SIEG a una empresa, y durante un mínimo de diez años desde

93 El preámbulo de la Decisión aclara que “el cálculo y el control del importe de la compensación solo pueden efectuarse correctamente si las obligaciones de servicio público que incumben a las empresas y las posibles obligaciones que incumben al Estado se hallan claramente definidas en un acto público formal de las autoridades públicas competentes del Estado miembro correspondiente”.

94 El art.5 de la Decisión detalla cómo se calcula el “coste neto” en sus diferentes componentes: costes o gastos brutos, ingresos, y beneficio razonable.

95 El considerando 16 de la Exposición de Motivos de la Decisión también aclara que “la compensación concedida para la prestación de un servicio de interés económico general, pero utilizada en realidad para operar en otro mercado con otros fines que los precisados en el acto de atribución, tampoco es necesaria para la gestión del servicio de interés económico general y puede, por consiguiente, constituir también una ayuda estatal incompatible, que deberá ser reembolsada”.

que termine dicha atribución, toda la información necesaria para establecer si las compensaciones atribuidas son compatibles con la Decisión.

Por último, dentro del Derecho de la Unión Europea, completaría la regulación anterior el Reglamento UE 360/2012, de la Comisión, de 25 de abril de 2012, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del TFUE a las ayudas *de minimis* concedidas a empresas que prestan servicios de interés económico general⁹⁶. Los apartados 2 a 8 del art.2 del mencionado Reglamento establecen cuáles son las condiciones que habrán de concurrir para que las ayudas concedidas a empresas que presten un SIEG no reúnan todos los criterios del art.107.1 del TFUE y, por consiguiente, queden exentas de la obligación de notificación prevista en el art.108.3 del mismo Tratado. De entre todas las condiciones exigidas en el citado Reglamento, la regla general es que el importe total de la ayuda *de minimis* concedida a una empresa que preste servicios de interés económico general no podrá exceder de 500.000 € durante cualquier período de tres ejercicios fiscales, de tal manera que cualquier pequeño exceso sobre dicho importe ya no podría acogerse al mencionado Reglamento. Posteriormente se publicó el Reglamento UE 1407/2013, de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los arts.107 y 108 del TFUE a las ayudas *de minimis*⁹⁷. Su art.3.2 dispone que el importe total de las ayudas *de minimis* concedidas por un Estado miembro a una única empresa no excederá de 200.000 € durante cualquier período de tres ejercicios fiscales. Así las cosas, y puesto que este último es un Reglamento de alcance general para las empresas de todos los sectores cuyo art.1 no excluye de su ámbito de aplicación a las empresas que prestan SIEG, la diferente cuantía para los topes máximos que se consideran ayudas *de minimis* según este Reglamento (200.000 €) y el Reglamento 360/2012 (500.000 €) debe ser interpretada a la luz del art.5.1 del primero, a tenor del cual "las ayudas *de minimis* concedidas con arreglo al presente Reglamento podrán acumularse con las ayudas *de minimis* concedidas con arreglo al Reglamento (UE) nº 360/2012, de la Comisión hasta el límite máximo establecido en este último Reglamento". Por consiguiente, es la cifra fijada en el Reglamento de 2012 la que marca la cuantía máxima permitida en concepto de ayuda *de minimis* a las empresas que, previa adjudicación por la Administración, gestionen un SIEG.

En conclusión, a la vista de todo el conjunto de normas de la UE que hemos traído a colación, cabe deducir que sólo pueden ser SIEG los calificados o identificados como tales por el Derecho interno de cada país, dado su carácter mutable en el tiempo y en el espacio (necesidades sociales de cada momento, evolución tecnológica y del mercado, preferencias políticas de cada Estado miembro, etc.). Así las cosas, si dirigimos ahora nuestra atención al TR-LPEMM, observamos que su art.106 califica como servicios generales del puerto "aquellos servicios de los que se benefician los usuarios del puerto sin necesidad de solicitud, así como aquellos necesarios para el cumplimiento de las funciones de las Autoridades Portuarias"⁹⁸. Por lo demás, corresponde a la Autoridad Portuaria la prestación de dichos servicios, "sin perjuicio de que su gestión pueda encomendarse a terceros cuando no se ponga en riesgo la seguridad o no impliquen ejercicio de autoridad" (art.107 TR-LPEMM). A nuestro modo de ver, y contestando así

96 Vid. DOUE de 26-04-2012 (L 114/8 a L 114/13).

97 Vid. DOUE de 24-12-2013 (L 352/1 a L 352/8).

98 El citado precepto enumera como tales los siguientes: "a) El servicio de ordenación, coordinación y control del tráfico portuario, tanto marítimo como terrestre. b) El servicio de coordinación y control de las operaciones asociadas a los servicios portuarios, comerciales y otras actividades. c) Los servicios de señalización, balizamiento y otras ayudas a la navegación que sirvan de aproximación y acceso del buque al puerto, así como su balizamiento interior. d) El servicio de policía en las zonas comunes, sin perjuicio de las competencias que correspondan a otras administraciones. e) El servicio de alumbrado de las zonas comunes. f) El servicio de limpieza habitual de las zonas comunes de tierra y de agua. No se incluyen en este servicio la limpieza de muelles y explanadas como consecuencia de las operaciones de depósito y manipulación de mercancías, ni la de los derrames y vertidos marinos contaminantes. g) Los servicios de prevención y control de emergencias, en los términos establecidos por la normativa sobre protección civil, en colaboración con las Administraciones competentes sobre protección civil, prevención y extinción de incendios, salvamento y lucha contra la contaminación".

al interrogante que planteábamos más arriba, no parece forzado concluir que tales servicios –o al menos la mayoría de ellos– pueden encuadrarse en esa categoría genérica que la normativa de la UE califica como SIEG (porque o bien tienen carácter indivisible o bien comportan el ejercicio de autoridad), por lo que les resultaría plenamente aplicable la antedicha Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2011, singularmente en lo atinente a los requisitos que deben concurrir para que las eventuales bonificaciones fiscales aplicadas por las APs a las entidades privadas prestadoras de tales servicios no constituyan ayudas de Estado en los términos del art.107 del TFUE.

En cambio, al no tratarse de actividades económicas que producen resultados exclusivamente en aras del bien público general y al haber un manifiesto interés por los operadores privados en su prestación (ya que no están sometidos en su oferta a los potenciales usuarios a rígidas o severas condiciones de calidad, seguridad, asequibilidad, igualdad de trato y acceso universal), desde nuestro punto de vista, no pueden ser calificados como SIEG los servicios portuarios –o al menos la mayoría de ellos⁹⁹–, que el art.108.1 del TR-LPEMM define como “las actividades de prestación que sean necesarias para la explotación de los puertos dirigidas a hacer posible la realización de las operaciones asociadas con el tráfico marítimo, en condiciones de seguridad, eficiencia, regularidad, continuidad y no discriminación, y que sean desarrolladas en el ámbito territorial de las Autoridades Portuarias”. Como veremos más adelante, el TR-LPEMM prevé que por tales servicios las APs aprueben y exijan tarifas y no tasas. En cualquier caso, lo que importa subrayar ahora es que, con independencia de que el usuario de un determinado servicio portuario, por ejemplo de carga y estiba, satisfaga una tarifa al prestador de dicho servicio, éste último en su condición de titular de una licencia para la prestación del mismo estará obligado a pagar una tasa de actividad (prestación de un servicio en el dominio público portuario) o, en su caso, una tasa de utilización (utilización especial de instalaciones portuarias) a la respectiva Autoridad Portuaria, pero lo que parece incuestionable es que el TR-LPEMM no califica a la carga o estiba como un servicio público esencial, es decir, como un SIEG, por lo que no podrá acogerse a la flexibilidad que, en materia de ayudas de Estado, otorga la mentada Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2011.

3.3. El diferente procedimiento de aprobación previsto para los coeficientes correctores

Además de las bonificaciones, el otro gran elemento modulador de las tasas portuarias lo constituye la figura de los coeficientes correctores aplicables, respectivamente, a las cuantías básicas de las tasas del buque (T-1), del pasaje (T-2) y de la mercancía (T-3). Los coeficientes correctores operan en la práctica como verdaderos elementos de cuantificación de la deuda tributaria y han sido calificados como uno de los aspectos más llamativos de la reforma introducida en la normativa portuaria por la Ley 33/2010, de 5 de agosto¹⁰⁰, que actualmente incorpora el art.166 del TR-LPEMM. Dichos coeficientes, que pueden diferir entre sí en una misma Autoridad Portuaria y ser diferentes también entre Autoridades Portuarias, pretenden alcanzar un doble objetivo: tomar en consideración la estructura de costes de cada Autoridad Portuaria y garantizar el principio de autosuficiencia económico-financiera.

Los coeficientes correctores sobre la cuota íntegra de la tasa pueden actuar como multiplicadores (nunca superiores a 1,30) o como reductores (inferiores a la unidad aunque debidamente justificados los menores de 0,70). Además, la Ley somete a cinco límites distintos la fijación de tales elementos correctores con los

99 En efecto, aunque no implique el ejercicio de autoridad o de función pública, en nuestra opinión suscita serias dudas que el servicio de practicaje no pueda calificarse como de interés económico general, ya que con él se garantiza la seguridad y la prevención de daños al medio ambiente en las maniobras necesarias para conducir o guiar el buque dentro de la zona portuaria.

100 Vid. ORDIZ FUENTES (2011), pág.596.

que, en palabras de ORDIZ FUENTES (2011), “se trata de evitar tanto propensiones inflacionarias –derivadas por ejemplo de grandes inversiones–, como en sentido contrario, un empleo agresivo de las tasas próximo al *dumping*”¹⁰¹. Es decir, entra nuevamente en juego el principio de equivalencia de las tasas portuarias, elevado a la categoría de criterio informante de su configuración cuantitativa por el art.163 del TR-LPEMM. En la estructura de costes cuyo importe debe estar cubierto por las tasas portuarias figura, entre otros componentes, “un rendimiento razonable sobre el activo no corriente neto medio del ejercicio”, asignándosele al Ministerio de Fomento el establecimiento por Orden Ministerial de los criterios por los cuales se considerará que los rendimientos son razonables. Con dicha intervención ministerial se quiere garantizar el cumplimiento del principio de autofinanciación y, a la vez, evitar la competencia desleal entre puertos por medio de prácticas abusivas o discriminatorias.

En cualquier caso, interesa subrayar que el procedimiento diseñado por el TR-LPEMM para la aprobación y establecimiento de los coeficientes correctores difiere sensiblemente del previsto para las bonificaciones fiscales de las que nos hemos ocupado más arriba, ya que deja menos margen de discrecionalidad a la actuación singular de las APs¹⁰² y, por contraposición, reconoce el papel que constitucionalmente le corresponde al titular del poder legislativo en la aprobación y establecimiento de un elemento modulador de la cuantía de la deuda tributaria. Así, de entrada, es el Ministerio de Fomento el que desarrollará mediante orden los criterios generales que deben regir las propuestas de estos coeficientes correctores. A continuación, cada Autoridad Portuaria se limitará a formular una propuesta concreta de coeficientes correctores aplicables en su respectiva terminal portuaria, tomando en consideración las previsiones de evolución de sus tráficos, el nivel de endeudamiento, sus necesidades de inversión y sus objetivos de gestión, así como la rentabilidad anual esperada y el rendimiento razonable sobre el activo no corriente neto medio exigible para los ejercicios correspondientes. Seguidamente, las APs acordarán con el organismo público Puertos del Estado, en el marco de los acuerdos del Plan de Empresa, las correspondientes propuestas de coeficientes correctores¹⁰³. Finalmente, el acuerdo alcanzado se elevará al Ministerio de Fomento, que lo remitirá, si procede, al Ministerio de Hacienda para su incorporación al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado o en la que, en su caso, se apruebe¹⁰⁴. A este respecto, a diferencia de lo que sucede con las bonificaciones analizadas anteriormente, el art.166.3 del TR-LPEMM rehúye del término “incluir” y confiere a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, o a la que en su caso se apruebe a estos efectos, la función de “establecer” los coeficientes correctores definitivos para cada Autoridad Portuaria.

En definitiva, a nuestro juicio, la flexibilidad que preside el proceso de toma de decisiones por los distintos órganos de la Administración, en cuanto al importe y condiciones de aplicación de los coeficientes correctores de las tasas portuarias, es plenamente compatible con las exigencias de la reserva de ley en materia tributaria (arts.31.3 y 133.3 CE). Por las razones ya expuestas, no podemos llegar a la misma conclusión en lo que atañe al proceso de fijación y aprobación de las bonificaciones fiscales estudiadas más arriba.

101 Vid. ORDIZ FUENTES (2011), pág.596.

102 Vid. ARIÑO ORTIZ y otros (2004), pág.200.

103 Ello determina que, si una Autoridad Portuaria desea introducir modificaciones en los coeficientes correctores existentes, previamente deberá haber modificado el Plan de Empresa en idéntico sentido. [Vid. ARIÑO ORTIZ y otros (2004), págs.202-202].

104 Vid. apartado 3 de la disposición adicional vigésima segunda del TR-LPEMM.

3.4. Valoración general sobre el régimen jurídico vigente

Pese a que las bonificaciones de las tasas portuarias se han convertido en uno de los mejores reclamos comerciales para que las APs consigan atraer mayores tráfico de buques, pasajes y mercancías a las terminales marítimas que gestionan, y aun cuando –como hemos visto– el diseño a veces a medida de tales beneficios fiscales intenta huir de las rigideces inherentes a la reserva de ley tributaria, lo cierto es que esos pasos liberalizadores dados por el legislador español para atribuir a las APs una verdadera autonomía de gestión en la política comercial de los puertos estatales parecen todavía insuficientes. En otras palabras, las trabas vinculadas al régimen de derecho público a que están sujetos algunos de los ingresos de las APs –singularmente las tasas– siguen restando agilidad al proceso de toma decisiones de dichos organismos portuarios.

Surge así un importante dilema para las APs: de un lado son titulares de un poder tributario cuyo ejercicio, se quiera o no, debe respetar mínimamente el principio de reserva de ley así como evitar la colisión con el Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado y libre competencia interportuaria¹⁰⁵, pero por otro lado deben actuar desde una óptica puramente empresarial como gestores de unas instalaciones cuya razón de ser es atraer tráfico¹⁰⁶. El mayor peso de uno de los dos platillos de la balanza en detrimento del otro supone, a su vez, otorgarle mayor protagonismo bien al principio de legalidad o bien a la autonomía de la voluntad, con todas las ventajas e inconvenientes recíprocos que ello comporta para cada uno de ellos.

4. La cuestionable regulación legal de los ingresos obtenidos por determinados servicios: las tarifas portuarias

Como hemos avanzado en otro apartado de este trabajo, además de las tasas, el segundo tipo de ingresos de las APs que reclasifica la LREP de 2003 está constituido por las tarifas o precios privados. En efecto, dicha Ley acometió una nueva regulación de los precios privados por determinados servicios prestados por las APs, en concreto aquellos servicios que, no siendo obligatorios sino puramente comerciales, se ofertan en régimen de concurrencia con el sector privado y, por esta razón, la LREP entendió que en lo sucesivo quedaban sometidos al derecho privado.

En la actualidad, el TR-LPEMM otorga potestad tarifaria a las APs en dos ámbitos: el de los servicios portuarios definidos en su art.108 y el de los servicios comerciales a que se refieren los arts.138 y 139 del citado texto legal.

105 A este respecto, la Exposición de Motivos de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de mayo de 2013, por el que se crea un marco sobre el acceso al mercado de los servicios portuarios y la transparencia financiera de los puertos [COM (2013) 296 final], relata que, tras un proceso de consulta llevado a cabo por la Comisión a lo largo de los años 2012-2013 con las partes interesadas (administraciones nacionales encargadas de la política de los puertos y las principales asociaciones europeas del sector portuario), existen conclusiones muy esclarecedoras: a) Todas las partes interesadas destacaron la necesidad de contar con unas condiciones equitativas en la competencia interportuaria (competencia entre puertos) e intraportuaria (competencia entre proveedores de un mismo servicio portuario en un puerto) en la Unión Europea. b) Existe una gran preocupación en torno a la competencia desleal entre los puertos en relación con las prácticas de financiación pública de las infraestructuras portuarias. Los Estados miembros y las autoridades portuarias exigen un estrecho control de las ayudas estatales. c) Un porcentaje considerable de los usuarios de los servicios portuarios, las compañías de transporte marítimo y las industrias de importación y exportación consideran que los servicios portuarios de numerosos puertos de la UE no son satisfactorios en cuanto a precio, calidad y carga administrativa. d) El 30% de las autoridades portuarias europeas opinan que la situación actual no es satisfactoria. Sin embargo, la mayoría de ellas se opone a la introducción de procedimientos de la UE que limiten la capacidad de las autoridades públicas para conceder contratos y permisos a los operadores de servicios portuarios mediante adjudicaciones directas.

106 Vid. EGUINO DE SAN ROMÁN (2012), págs.401-402.

Centrándonos ahora en los primeros, son servicios portuarios las actividades de prestación que, siendo desarrolladas en el ámbito territorial de las APs, sean necesarias para la explotación de los puertos con vistas a posibilitar la realización de las operaciones asociadas con el tráfico marítimo, en condiciones de seguridad, eficiencia, regularidad, continuidad y no discriminación. La Ley tipifica como tales los servicios técnico-náuticos (practicaje, remolque portuario, amarre y desamarre), el servicio al pasaje (embarque y desembarque de pasajeros, carga y descarga de equipajes, y la de vehículos en régimen de pasaje), el servicio de recepción de desechos generados por buques y, por último, el servicio de manipulación de mercancías (carga, estiba, descarga, desestiba, tránsito marítimo y trasbordo de mercancías). En el decir del art.109 del TR-LPEMM, la prestación de todos estos servicios se llevará a cabo por la iniciativa privada, rigiéndose por el principio de libre concurrencia, y su prestación estará condicionada a la obtención de la correspondiente licencia que otorga, con carácter reglado, la respectiva Autoridad Portuaria¹⁰⁷.

Así las cosas, no plantea mayor problema el ejercicio de la potestad tarifaria por las APs cuando los operadores privados actúan, previa licencia, como prestadores de los servicios portuarios procediendo a exigirles las correspondientes tarifas o precios privados a los usuarios de tales servicios. Por todo ello, la relación entre los prestadores o licenciarios y los usuarios de los servicios portuarios es una relación de derecho privado y la tarifa constituye un ingreso exclusivo del prestador del servicio. Es decir, el TR-LPEMM parte de la premisa de que, tratándose de servicios portuarios, los usuarios gozan de plena capacidad de elección, en la medida en que aquéllos no son de solicitud o recepción obligatoria y no se prestan en posición de monopolio, toda vez que los usuarios o compañías navieras pueden decantarse por diferentes puertos a la hora de proceder al amarre y desamarre, embarque o desembarque de pasajeros, carga o descarga de mercancías, etc. Si la citada premisa legal es cierta, efectivamente no se estará en presencia de prestaciones patrimoniales de carácter público, sometidas al principio de reserva de ley, por lo que es correcto que la respectiva Autoridad Portuaria apruebe e imponga el importe de las tarifas. Sin embargo, como ya hemos expuesto en otro momento, la coactividad, en cuanto elemento esencial definitorio de la prestación patrimonial pública, sólo puede ser apreciada sobre la base de presupuestos fácticos (presencia de monopolio o carácter imprescindible u objetivamente indispensable del servicio para el usuario), por lo que podría ocurrir que, en determinadas circunstancias, algún servicio portuario sí estuviese rodeado de la nota de coactividad¹⁰⁸, en cuyo caso la tarifa participaría de la naturaleza de prestación patrimonial pública y la configuración de sus elementos esenciales en modo alguno podría quedar en manos de las APs. Es más, en muchos casos es posible que los servicios portuarios funcionen *de facto* como servicios públicos esenciales u objetivamente indispensables para sus destinatarios, por lo que, salvo que concurra la nota de la libre voluntariedad en los usuarios de los mismos, las tarifas portuarias estarían comportándose como verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público¹⁰⁹. Por consiguiente, apriorísticamente no es posible identificar a qué servicios portuarios acceden los usuarios en régimen de voluntariedad y plena libertad, por haber en esta hipótesis competencia o alternativas diferentes en la prestación de los mismos, y –por el contrario– en cuáles no

107 La prestación de los servicios portuarios, obteniendo a cambio tarifas o precios privados, constituye así una de las muestras más palmarias de la apuesta del legislador español por convertir a los puertos de interés general en unidades económicas competitivas en el mercado de los tráficos marítimos. La Exposición de Motivos del TR-LPEMM reconoce, en este sentido, que la flexibilización del modelo tarifario sirve "para que cada Autoridad Portuaria pueda adaptarse a la realidad económica de cada momento e intensifica la liberalización de los servicios portuarios y de la actividad económica y comercial en los puertos, a fin de que el conjunto de la legislación portuaria pueda ser cimiento estable para la mejora continua de la competitividad del sistema portuario de interés general".

108 RUIZ HIDALGO (2012, pág.124) pone el ejemplo de un buque para el que resulta imprescindible el servicio de amarre y desamarre en un determinado puerto, cuya terminal marítima es la única que permite la carga de ciertas mercancías (vehículos de una determinada marca) para su ulterior transporte por mar.

109 Vid. EGUINO DE SAN ROMÁN (2012), pág.382.

hay opciones a la hora de elegir, con lo que habrá que estar a cada situación o caso concreto¹¹⁰. En cambio, el TR-LPEMM crea la *fiction iuris* de que todos los servicios portuarios no sólo no son servicios públicos esenciales sino que además se prestan siempre en régimen de libre concurrencia y que, por consiguiente, devengan tarifas cuya estructura y cuantía máxima pueden ser normativamente establecidas por las APs.

Con todo, existen dos claras hipótesis donde la propia norma legal reconoce o admite la presencia de coactividad y, pese a ello, sigue atribuyendo a las APs el pleno ejercicio de la potestad de aprobación de las correspondientes tarifas. Dicha potestad se hace efectiva, con carácter previo al otorgamiento de las licencias de prestación de los servicios portuarios, con la determinación de las condiciones de acceso en la prestación por medio de la aprobación de los pliegos de prescripciones particulares de dichos servicios, prescripciones que definen la estructura tarifaria¹¹¹. Nos referimos al art.125.2 d) del TR-LPEMM, que establece expresamente como función específica de las APs “aprobar las tarifas máximas en los servicios portuarios, excepto en las terminales marítimas de pasajeros y mercancías dedicadas a uso particular, cuando el número de prestadores del servicio esté limitado o sea insuficiente para garantizar la competencia”. Las dos hipótesis aquí previstas serían pues las siguientes: limitación del número de prestadores de servicio, y ausencia o insuficiencia de la iniciativa privada.

a) Limitación del número de prestadores de servicio

En efecto, el art.111.1 del TR-LPEMM contempla la posibilidad de que la Autoridad Portuaria, de oficio y de forma excepcional, limite en cada puerto el número máximo de posibles prestadores de un servicio portuario, atendiendo únicamente a razones de disponibilidad de espacios, de capacidad de las instalaciones, de seguridad, de normas medioambientales o por otras razones objetivas relacionadas con las condiciones de competencia y, en todos los supuestos, debidamente motivadas.

Concurriendo alguna de las circunstancias extraordinarias mencionadas, se podría llegar al extremo de que la Autoridad Portuaria limite el número de prestadores de servicio a uno solo, por lo que al menos en la zona o área geográfica de dicho organismo portuario los servicios se estarían prestando en situación de monopolio y la consiguiente coactividad conferiría a las tarifas percibidas la naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público. La naturaleza reglamentaria de los acuerdos adoptados por las APs al aprobar tales tarifas conculcaría claramente la reserva de ley consagrada en el art.31.3 de la Constitución.

Es más, la Ley admite expresamente que existe un servicio portuario cuya licencia debe estar limitada o reservada a un solo prestador: el servicio de practica¹¹². Al tratarse de un servicio estrechamente vinculado tanto a la actividad

110 Vid. EGUINO DE SAN ROMÁN (2012), pág.383.

111 A este respecto, el art.109.2 del TR-LPEMM dispone lo siguiente:

“La prestación de los servicios portuarios requerirá la obtención de la correspondiente licencia otorgada por la Autoridad Portuaria, la cual solo puede otorgarse previa aprobación del correspondiente Pliego de Prescripciones Particulares del servicio correspondiente.

La licencia no otorgará el derecho a prestar el servicio en exclusiva.

La licencia se otorgará con carácter reglado, previa acreditación del cumplimiento por el solicitante de las condiciones y requisitos previstos en esta ley, y en las prescripciones particulares del servicio. No obstante, cuando esté limitado el número de prestadores, las licencias se otorgarán por concurso”.

112 Así, de conformidad con el art.126.3 del TR-LPEMM, en el servicio de practica¹¹² “el número de prestadores quedará limitado a un único prestador en cada área portuaria. A estos efectos, se entiende como área portuaria aquella que sea susceptible de explotación totalmente independiente incluyendo su accesibilidad marítima y, por tanto, que los límites geográficos de prestación del servicio de practica¹¹² correspondientes a cada una de dichas áreas sean totalmente independientes”.

portuaria como a la navegación marítima, sobre el mismo ejercen competencias no sólo las APs sino también la Administración marítima (Capitanía Marítima)¹¹³. En cualquier caso, estamos ante un claro ejemplo de falta de competencia en la oferta del servicio, lo que conllevaría que la exacción percibida por el único oferente fuese una prestación patrimonial pública cuyos elementos esenciales debieran fijarse por una norma con rango de ley. No lo ha entendido así el TR-LPEMM al conferirle a las APs la potestad para fijar los importes máximos de las tarifas.

b) Ausencia o insuficiencia de la iniciativa privada

A este respecto, a tenor del art.109.3 del TR-LPEMM, “las Autoridades Portuarias deberán adoptar las medidas precisas para garantizar una adecuada cobertura de las necesidades de servicios portuarios en el puerto. A tal fin, podrán excepcionalmente asumir, previo informe favorable de Puertos del Estado, la prestación directa o indirecta de un servicio portuario cuando por ausencia o insuficiencia de la iniciativa privada sea necesario garantizar una adecuada cobertura de las necesidades del servicio”¹¹⁴. La gestión directa o indirecta de un servicio portuario por la Autoridad Portuaria determina, por mandato del art.125.1 d) del TR-LPEMM, que sea la entidad Puertos del Estado la que asuma la autorización, regulación y control de dicho servicio así como la potestad tarifaria en relación con el mismo. En consecuencia, sigue siendo la Administración portuaria la que aprueba las tarifas vinculadas a tales servicios.

Compartimos la opinión de EGUINO DE SAN ROMÁN (2012) cuando afirma que, en esta hipótesis de ausencia o insuficiencia de iniciativa privada, tampoco habrá concurrencia suficiente sino que, por el contrario, estará presente la coactividad, creándose en definitiva el caldo de cultivo perfecto para que las tarifas se comporten como verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público¹¹⁵. Una vez más, el principio de reserva de ley obligaría al poder legislativo a definir los elementos esenciales de aquéllas, con independencia de que el servicio portuario sea prestado por la respectiva Autoridad Portuaria de forma directa o indirecta.

En efecto, cuando las APs asumen la prestación directa de un servicio portuario y lo hacen en una situación de monopolio lo correcto sería entender que la contraprestación recibida participa de la naturaleza de las tasas, por lo que la regulación de sus elementos básicos por normas de rango reglamentario, y más concretamente por resoluciones adoptadas por la Administración portuaria, contravendría el art.31.3 de la Carta Magna y el art.10.1 de la LTPP¹¹⁶. Si, por el contrario, las APs concurren con el sector privado en la prestación de un determinado servicio portuario, al estar ausente la nota de la coactividad en la recepción o solicitud del servicio, las contraprestaciones recibidas por los organismos portuarios encajarían en la figura de los precios públicos.

113 Así, por ejemplo, a la Administración marítima le corresponde determinar los puertos en que el servicio de practicaje será obligatorio (art.126.2 TR-LPEMM).

114 El mismo precepto aclara que hay insuficiencia de la iniciativa privada “cuando las licencias otorgadas no puedan atender toda la demanda existente en el puerto con los indicadores de calidad exigidos en el Pliego de Prescripciones Particulares del servicio”.

115 Vid. EGUINO DE SAN ROMÁN (2012), pág.383.

116 A tenor de este último, “el establecimiento de las tasas, así como la regulación de los elementos esenciales de cada una de ellas, deberá realizarse con arreglo a Ley”. Además, tras la modificación introducida por la Ley 25/2008, de 13 de julio, en el art.10 de la LTPP, el Gobierno carece de la posibilidad de acordar, mediante Real Decreto, la aplicación y el desarrollo normativo de cada tasa. En la actualidad, el citado art.10.3 de la LTPP es taxativo al disponer que las normas reglamentarias podrán concretar las cuantías exigibles de cada tasa, pero ello únicamente “cuando se autorice por Ley, con subordinación a los criterios o elementos de cuantificación que determine la misma”.

Pero también en los supuestos de gestión indirecta es posible considerar que nos hallamos ante la genérica categoría de la prestación patrimonial de carácter público. Sin embargo, todo apunta a que el TR-LPEMM, aprobado el 5 de septiembre de 2011, ha ignorado por completo que la Ley 2/2011 de Economía Sostenible, aprobada varios meses antes –concretamente el 4 de marzo de 2011–, había suprimido el párrafo segundo del art.2.2 a) de la LGT, entre otras razones, para corroborar la tesis de que las contraprestaciones percibidas por los servicios públicos prestados indirectamente a través de sociedades o concesionarias en régimen de monopolio no son tasas sino tarifas o precios privados, pero no por ello han perdido la calificación de prestaciones patrimoniales de carácter público. Como explica FALCÓN (2011-I), “la eliminación del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT viene a confirmar que la finalidad de dicho párrafo nunca ha sido la de reconvertir las tarifas en tasas. Las tarifas son y han sido siempre precios privados, incluso cuando se trate de prestaciones patrimoniales públicas a los efectos del art.31.3 de la Constitución”¹¹⁷. Desde esta perspectiva, resulta indiferente que la prestación patrimonial coactiva se abone a un ente público o a una entidad privada, pues en ambos casos –siendo el mismo el grado de coactividad y de injerencia en la esfera patrimonial del sujeto llamado a satisfacerla– el rango normativo exigible sigue manteniendo a la ley como único instrumento indispensable para su aprobación¹¹⁸.

En suma, a nuestro juicio, tanto en los casos en que se limite el número de prestadores de los servicios portuarios –e indubitadamente cuando haya un único prestador– como en aquellos otros en que, formalmente, las APs reconozcan una ausencia o insuficiencia de la iniciativa privada a la hora de ofertar tales servicios, el principio consagrado en el art.31.3 de la Norma Fundamental obligaría a que los elementos de cuantificación y los topes máximos de las tarifas portuarias estuviesen regulados en una norma con rango de Ley¹¹⁹. No siendo así, creemos que las tarifas establecidas por la Administración portuaria en los casos mencionados incurrir en un grave vicio de ilegalidad constitucional.

Por último, el segundo ámbito en el que el TR-LPEMM otorga potestad tarifaria a las APs es el de los servicios comerciales definidos en sus arts.138 y 139. El primero de dichos preceptos los describe como actividades prestacionales de naturaleza comercial que, no teniendo el carácter de servicios portuarios, estén vinculadas a la actividad portuaria (por ejemplo, consignación de buques y mercancías, suministro o avituallamiento de combustible a buques, construcción y reparación naval, etc.), equiparándose a ellas las actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de la zona de servicio del puerto. Por su parte, el art.139 establece que los

117 Vid. FALCÓN Y TELLA (2011-I), pág.4.

118 Vid. BÁEZ MORENO (2009), pág.73.

119 Discrepamos aquí del parecer de EGUINO DE SAN ROMÁN (2012, págs.383-384), cuando sostiene que, en ambas hipótesis, “deberá haber unas tarifas máximas aprobadas por la Administración portuaria y serán prestaciones patrimoniales de carácter público”. Para ello se apoya en la tesis, que nosotros no compartimos, de que hay prestaciones de carácter público de naturaleza no tributaria –como es el caso de las tarifas por servicios portuarios– a las que no son de aplicación “las exigencias del principio de reserva de ley en materia tributaria”. Por el contrario, a nuestro juicio, la expresión “prestaciones patrimoniales de carácter público”, mencionada en el art.31.3 de la Constitución, engloba un variado elenco de ingresos o prestaciones coactivas de naturaleza heterogénea entre las que no sólo están los tributos, por lo que es inexacto ceñir el sentido de dicha expresión a la reserva de ley tributaria. Con todo, el citado autor termina reconociendo que, aun cuando los pliegos de prescripciones particulares de los servicios portuarios definen la estructura tarifaria, “habría sido preferible que la regulación del TR-LPEMM hubiera sido algo más detallada, al menos para establecer algo más que unas pautas elementales”.

servicios comerciales habrán de prestarse en régimen de concurrencia, previa obtención de una autorización otorgada por la Autoridad Portuaria¹²⁰.

En cualquier caso, en relación con los servicios comerciales, el alcance de la potestad tarifaria de las APs está configurado en términos muy amplios por el art.246 del TR-LPEMM. Concretamente, será el Consejo de Administración de cada Autoridad Portuaria el órgano competente para aprobar las tarifas a percibir por la prestación de dichos servicios¹²¹. A tenor de dicho precepto, también serán las APs las que exijan el pago de las correspondientes tarifas "por los servicios comerciales que presten en régimen de concurrencia con entidades privadas (...). Estas tarifas tendrán el carácter de precios privados y deberán contribuir a lograr el objetivo de autofinanciación, evitar prácticas abusivas en relación con los tráficos cautivos, así como actuaciones discriminatorias u otras análogas". Para impedir esas posibles prácticas abusivas o discriminatorias con indeseados escenarios de *dumping*, dichas tarifas o precios privados no podrán ser inferiores al coste del servicio y deberán atender al cumplimiento de los objetivos fijados en el Plan de Empresa.

Pues bien, en la prestación de los servicios comerciales también se pueden dar situaciones excepcionales en los que la iniciativa privada, por diversas razones, queda relegada a un papel secundario, cuasi testimonial o incluso inexistente. Tales circunstancias extraordinarias han sido previstas por el TR-LPEMM con dos consecuencias. En primer lugar, el art.246.1 permite romper la regla financiera de la cobertura mínima del coste del servicio admitiendo que, excepcionalmente, se podrán acordar tarifas inferiores al coste del servicio en tanto subsistan supuestos de subactividad en ausencia de concurrencia con entidades privadas. En segundo lugar, el art.140 del citado texto legal atribuye, con carácter excepcional, la prestación directa de servicios comerciales a las APs limitándola a los casos en que sea preciso atender las posibles deficiencias de la iniciativa privada. Además, el TR-LPEMM apostilla que, "en contraprestación por estos servicios, dichos organismos exigirán las correspondientes tarifas, que tendrán naturaleza de precios privados". A nuestro juicio, si conjugamos el sentido de ambas normas, no es descabellado deducir que un determinado servicio comercial del puerto pueda ser prestado directamente por una Autoridad Portuaria, sin concurrencia de entidades privadas, percibiendo a cambio una contraprestación cuya cuantía sea inferior al coste del servicio. ¿Acaso esta hipótesis difiere de la contemplada en el vigente art.2.2 a) de la LGT cuando asocia la figura de la tasa al caso de que el servicio no se preste o realice por el sector privado? Desde nuestro punto de vista la respuesta debe ser negativa. Pero, por si surgiesen dudas sobre la eventual calificación de dicha contraprestación como tasa, probablemente aquéllas quedarían disipadas si el ingreso percibido se encuadrara finalmente en la más amplia categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público, pues no parece ofrecer controversia que la coactividad, al menos en el ámbito geográfico de la zona de servicio del puerto, sí estaría presente como elemento vinculado a la tarifa en el supuesto descrito. Siendo ello así, en tal hipótesis, también se estaría vulnerando el art.31.3 de la Carta Magna por los arts.26.1 k) y 246.2 del TR-LPEMM al conferir a las APs la potestad de aprobar libremente las tarifas por los servicios comerciales prestados.

120 Por supuesto, al igual que sucede con los licenciatarios o prestadores de algunos servicios portuarios, los operadores privados que presten en los puertos servicios comerciales, en la medida en que ocupen privativamente el dominio público portuario o ejerzan en el mismo actividades comerciales, industriales o de servicios, o utilicen de manera especial las instalaciones portuarias, quedarán sujetos al pago de las correspondientes tasas portuarias de ocupación, de actividad o de utilización. Así, por citar un ejemplo, conforme al art.184 del TR-LPEMM están obligados al pago de la tasa de actividad en su condición de sujetos pasivos, entre otros, los siguientes: a) El titular de la actividad sujeta a autorización (si la actividad desarrollada constituye un servicio comercial). b) El titular de la licencia para la prestación del servicio portuario (si la actividad realizada en el dominio público portuario tiene la consideración de servicio portuario).

121 En el mismo sentido, el art.26.1 k) del TR-LPEMM reconoce como función específica de las APs "aprobar libremente las tarifas por los servicios comerciales que presten, así como proceder a su aplicación y recaudación".

En conclusión, queda patente que la liberalización *de iure* de determinadas actividades y servicios –portuarios o comerciales-, localizados en todo caso en el ámbito competencial de las APs, no impide que surjan situaciones de monopolio *de facto* en las que la obligatoriedad o coactividad en el acceso al servicio por los usuarios exige el consabido respeto a la reserva de ley constitucional en la configuración sustancial de las correspondientes prestaciones patrimoniales públicas.

5. Bibliografía

- › ANDRÉS AUCEJO, E. (2013): *Relaciones entre Reglamento y Ley en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- › ARIÑO ORTIZ, G.; MENÉNDEZ REXACH, A.; NAVAJAS REBOLLAR, M.; ACERO IGLESIAS, P.; NAVARRO FERNÁNDEZ, P.; VÁZQUEZ-PORTOMEÑE SEIJAS, J.J. (2004): *La nueva legislación portuaria. (Comentarios a la Ley 48/2003, de 26, de noviembre, de Régimen Económico y de Prestación de Servicios de los Puertos de Interés General)*, Atelier, Barcelona.
- › BÁEZ MORENO, A. (2009): “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Crónica Tributaria*, nº 133.
- › CHECA GONZÁLEZ, C. (2010): “La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria”, *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, nº 145.
- › EGUINO DE SAN ROMÁN, R. (2012): *La gestión de los puertos de interés general*, Atelier, Barcelona.
- › FALCÓN Y TELLA, R. (2011-I): “¿Tasas o tarifas?: la supresión del párrafo segundo del art.2.2. a) LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 7 (versión electrónica: BIB 2011/412).
- › FALCÓN Y TELLA, R. (2011-II): “El concepto de tributo “desde la perspectiva constitucional” y la supresión del párrafo segundo del art.2.2. a) LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 11 (versión electrónica: BIB 2011/796).
- › FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a.J. (2013): “Competencia fiscal y ayudas de Estado”, en JABALERA RODRÍGUEZ, A. (Coordinadora): *Fiscalidad empresarial en Europa y competitividad*, Titant lo Blanch, Valencia.
- › FERREIRO LAPATZA, J.J. (2000): “Dictamen sobre la naturaleza y régimen de las cantidades percibidas por la entidad pública “Ports de la Generalitat” por los servicios directamente prestados por ella (I y II)”, *Quincena Fiscal*, nº 1 y 2, 2000.
- › GARCÍA MORENO, A. (2009): “Las tarifas portuarias y la imposibilidad de “convalidar” y exigir un tributo declarado inconstitucional”, *Tribuna Fiscal*, nº 229.
- › IBÁÑEZ GARCÍA, I. (2010): “La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta”, *Documentos del IEF*, nº 7.

- › MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y ANEIRO PEREIRA, J. (2004): *Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos*, Edersa, Madrid.
- › MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2006): "La necesidad de una nueva interpretación del artículo 31.3 de la Constitución", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 22 (versión electrónica: BIB 2006/2822).
- › MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2010): "Algunas reflexiones sobre el hecho imponible de las tasas locales", *Quincena Fiscal*, nº 14 (versión electrónica: BIB 2010/1303).
- › MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2011): "El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria", en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coordinador): *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Valencia.
- › MORALEDA SACEDA, M. (2011): "Organización portuaria del Estado", en DE FUENTES BARDAJÍ, J. (Director): *Manual de dominio público marítimo-terrestre y puertos del Estado*, Aranzadi, Cizur Menor.
- › MORENO GONZÁLEZ, S. (2006): "Acerca de la naturaleza jurídica de las tarifas portuarias. La esperada respuesta del Tribunal Constitucional y posibles efectos (Sentencias 102/2005, de 20 de abril; 121/2005, de 10 de mayo y 122/2005, de 11 de mayo)", *Crónica Tributaria*, nº 118.
- › MULEIRO PARADA, L.M. (2008): "Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos", en PITA GRANDAL, A.Mª. (Directora): *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires.
- › ORDIZ FUENTES, C. (2011): "Régimen económico de la utilización del dominio público portuario estatal y de la prestación de los servicios portuarios", en DE FUENTES BARDAJÍ, J. (Director): *Manual de dominio público marítimo-terrestre y puertos del Estado*, Aranzadi, Cizur Menor.
- › PALAOTABOADA, C. (2005): "Tarifas portuarias: precios privados que son tributos", *Estudios Financieros – Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 271.
- › PALOMAR OLMEDA, A. (2005): "La doctrina sobre las tarifas portuarias: un nuevo paso en la lenta reconquista para el Derecho Público de la acción administrativa", *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, nº 17 (versión electrónica: BIB 2005/1715).
- › PASCUAL GONZÁLEZ, M. (2012): "Régimen tributario al que están sometidas las embarcaciones deportivas por la utilización del dominio público y por la prestación de los servicios portuarios", *Quincena Fiscal*, nº 8 (versión electrónica: BIB 2012/592).
- › PÉREZ BERNABÉU, B. (2008): *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- › PÉREZ BERNABÉU, B. (2010): "La concesión de subvenciones y la existencia de determinadas medidas fiscales como supuestos de ayudas de Estado", en VV.AA.: *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, Tirant lo Blanch, Valencia.

- › RUIZ HIDALGO, C. (2012): "Las tasas portuarias y la potestad tarifaria de las autoridades portuarias de los puertos de interés general", *Crónica Tributaria*, nº 142.
- › SIMÓN ACOSTA, E.; CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; y LOZANO SERRANO, C. (1993): "Necesaria determinación por ley del importe de los beneficios fiscales", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol.II (versión electrónica: BIB 1993/1039).
- › SIMÓN ACOSTA, E.; CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; y LOZANO SERRANO, C. (1995): "Los beneficios fiscales y el principio de reserva de ley en materia tributaria. Sobre la necesidad de concretar aquéllos con claridad para no vulnerar las exigencias dimanantes de este principio constitucional", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol.II (versión electrónica: BIB 1995/1048).
- › SIMÓN ACOSTA, E.; CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; y LOZANO SERRANO, C. (1995): "La ineludible necesidad de que se determinen mediante ley el establecimiento y el importe de los beneficios fiscales", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol.III (versión electrónica: BIB 1995/1057).
- › SOLER ROCH, M^a.T. (2006): "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, nº 14 (versión electrónica: BIB 2006/959).
- › TRIAS PRATS, B. (2010): "Tribunal Constitucional y tarifas portuarias: hacia el desenlace final del llamado "conflicto tarifario"", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 36.



Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho de la Universidad de Málaga
Miembro de AEDAF

Resumen

La utilización del impuesto con fines extrafiscales presenta problemas respecto a los principios de justicia tributaria. No obstante, el Tribunal Constitucional ha legitimado su utilización cuando persigan fines constitucionales y siempre bajo una ponderación de bienes e intereses públicos. La extrafiscalidad distingue fundamentalmente entre impuestos extrafiscales puros que tratan de disuadir determinados comportamientos de las personas tendentes a degradar el entorno como por ejemplo, los impuestos medioambientales, de aquellos impuestos con fines extrafiscales que son aquellos que contienen en la norma tributaria determinados beneficios fiscales dirigidos a cumplir fines constitucionales. En el primer supuesto la eficiencia extrafiscal es máxima cuando la recaudación tributaria es nula.

En el segundo supuesto, se justifica la introducción de incentivos fiscales en la norma tributaria cuando éstos no se regulen de forma arbitraria y sean proporcionales al objetivo extrafiscal perseguido. Estos beneficios fiscales, por otra parte, condicionan el comportamiento del sector privado coadyuvando a la consecución de intereses públicos.

Abstrac

The tax use for extra-tax purposes presents problems in respect to the principles of tributary justice. However, the Constitutional Court has legitimized its use when pursuing constitutional objectives and always consider weighing assets and public interests. The extra-tributary taxes distinguish fundamentally between certain extra-tributary taxes that intend to dissuade from determined behaviour of people's tendencies to damage the environment, for example, environmental taxes; those taxes with extra-tributary objectives which normally contain determined tax benefits to accomplish constitutional goals.

In the first case, the extra-tributary efficiency is maximum when the tax collection is zero.

In second case, the introduction of tax incentives are justified under the tax law when they are not regulated in an arbitrary form and are proportionally pursued for the extra-tributary objective.

Palabras clave

Extra-fiscalidad; principios de justicia tributaria; medio ambiente; beneficios fiscales

Keywords

Extra-tributary; principles of tributary justice; environment; tax benefits.

Sumario

1. Introducción
2. Concepción extrafiscal de los tributos
3. Cuestiones constitucionales de la extrafiscalidad
 - 3.1. principio de capacidad económica en la imposición extrafiscal
 - 3.2. Principio de igualdad tributaria y la extrafiscalidad
4. Articulación jurídico tributaria de la extrafiscalidad
5. Limitaciones territoriales a la extrafiscalidad
6. Actividad financiera y extrafiscalidad
7. Impuesto extrafiscal *versus* sanción
8. Tributos cuyos ingresos públicos están afectos legalmente a un fin u objetivo extrafiscal
9. Tributos de naturaleza dual
10. Conclusiones

1. Introducción

El fundamento de la imposición en España se encuentra en el artículo 31.1 de la Constitución, en el que se dispone que "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrán carácter confiscatorio".

Del precepto transcrito se desprende que el sistema tributario en conjunto va a proporcionar a las distintas administraciones públicas unos ingresos públicos para el cumplimiento y satisfacción de los intereses generales.

Dando por hecho que el sistema tributario debe ser justo y por lo tanto cumplir con una serie de principios jurídicos materiales como el de igualdad y progresividad y los jurídicos formales como de legalidad, la función esencial de nuestro sistema tributario es la recaudación de cantidades monetarias y servir de instrumento para financiar el gasto público.

No obstante, aunque la constitución no recoge otro posible cometido de nuestro sistema tributario si lo hace nuestra Ley básica en la ordenación de nuestro derecho tributario. En concreto el artículo 2 *in fine* de la Ley General Tributaria dispone que "Los tributos además de ser medios para obtener recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos podrán servir como instrumento de política económica general y a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución"¹.

De este precepto se extrae la conclusión de que los tributos, a parte de su función de recaudar ingresos públicos para de forma mediata cumplir con fines públicos, pueden tener un carácter extrafiscal porque en determinados casos pueden coadyuvar a la consecución de objetivos de política económica de forma directa².

Del precepto descrito, la Ley General Tributaria admite que existan tributos que contengan preceptos que persigan fines extrafiscales pero no la existencia de un tributo de naturaleza extrafiscal en su integridad.

No obstante, será la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la que legitime la promulgación de leyes que regulen tributos de naturaleza extrafiscal³.

Estos tributos extrafiscales deben cumplir al igual que los de naturaleza fiscal con unos principios jurídicos materiales y formales establecidos en la Constitución Española.

El hecho de que los tributos extrafiscales no persigan como fin prioritario la recaudación de ingresos públicos sino fines constitucionales de carácter social o económico, no significa que no deban ser tributos amparados por

1 Hay que precisar que aunque los tributos pueden ser instrumentos idóneos para conseguir los fines extrafiscales, no son los únicos sino que existen otros mecanismos como la intervención directa del sector público, sancionando comportamientos ilícitos en aras a proteger determinados objetivos constitucionales, o bien dando subvenciones a las empresas que cumplan con estos objetivos.

2 No obstante, a tenor del precepto de la LGT, la finalidad extrafiscal se presenta en ocasiones en los impuestos, siendo a veces conveniente pero no necesaria.

3 Vid STC 168/2004, de 6 de octubre y la STC 27/1981, de 20 de julio, en la que se expresa que "El tributo tiene otros fines como instrumento de política económica general, que adquieren un rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución Española en cuanto obliga a los poderes públicos a promover condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución más equitativa de la renta".

el principio de justicia recogido en el artículo 31.1 de la Constitución. Sin embargo, en este supuesto el principio de justicia va referido de manera directa al cumplimiento de los fines constitucionales del capítulo 3 del Título I.

Sin embargo el concepto de extrafiscalidad es muy genérico y podría clasificarse con carácter subjetivo en función de la forma en que se articula dicha finalidad en la norma tributaria y de los efectos que despliega en los destinatarios de la misma.

Dada esta premisa habría que distinguir entre:

- a. Tributos extrafiscales, que son aquellos que en su conjunto persiguen sólo fines extrafiscales.
- b. Tributos cuyos ingresos públicos están afectos a un fin u objetivo extrafiscal.
- c. Tributos cuyo fin es el recaudatorio pero que contenga preceptos que persigan fines extrafiscales.
- d. Tributos de naturaleza mixta en su aspecto finalista, es decir, la naturaleza del tributo puede ser fiscal o extrafiscal dependiendo en este caso de la actitud del obligado tributario respecto al objetivo extrafiscal perseguido por el legislador.

En el aspecto teleológico esta clasificación se reconduce, en la mayoría de los supuestos, a que cuando el legislador persigue fines extrafiscales a través de la normativa tributaria tendrá que articularlos con un doble objetivo: en primer lugar a través de normas que incentiven las actuaciones de los obligados tributarios dirigidas al cumplimiento de fines constitucionales (ajenos a la función medial del derecho financiero), que serían tributos con finalidad extrafiscal y en segundo lugar dictar normas tributarias que persigan, *per se*, una finalidad disuasoria, reparadora o de protección de determinadas actuaciones por los sujetos pasivos tendentes a lesionar bienes contenidos en algunos de los fines de la Constitución Española. No obstante, también hay tributos donde no se despliega ni la función de incentivar las conductas de los sujetos pasivos, ni la de disuadir determinados comportamientos que podrían lesionar constitucionalmente determinados fines. Desde un punto de vista formal se podría ver directamente la función extrafiscal del tributo examinando la Exposición de Motivos de la norma tributaria; sin embargo, este criterio no debe ser definitivo, puesto que requiere que la estructura de la figura tributaria (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, exenciones y tipo de gravamen), deben responder a la estructura lógica que atienda al propósito extrafiscal de que se trate. Así, por ejemplo, en la Exposición de Motivos de los impuestos especiales sobre el tabaco o el alcohol, la norma justifica la introducción de estos impuestos para disminuir determinados hábitos de las personas que pueden ser perjudiciales para su salud y, por ende, disminuir el gasto público sanitario. Sin embargo, se puede argumentar que la finalidad extrafiscal aludida en la norma tributaria enmascara la realidad tributaria perseguida por el legislador que no es otra que recaudar ingresos públicos. Lo mismo se puede argumentar del "impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión" regulado por la Ley de Castilla y León 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras. En este impuesto aunque la Exposición de Motivos de la citada Ley establezca que este tributo "se configura como un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un daño importante al medio ambiente en el territorio de nuestra Comunidad Autónoma" lo cierto es que si se examinan los elementos esenciales de este impuesto, no se constata en el mismo la autenticidad del objetivo extrafiscal. Así, el hecho imponible de este impuesto consiste en "la generación

de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos...". Sin embargo la base imponible se define en el artículo 23 como "las unidades de autogeneradores existentes en cada parque eólico y situada en Castilla y León". Además según la potencia autogenerada se aplica una tarifa progresiva. En mi opinión se produce una discordancia entre los aspectos extrafiscales contenidos en el hecho imponible y los demás elementos esenciales de este impuesto que denotan aspectos fiscales redistributivos⁴.

La Ley General Tributaria admite que existan tributos que contengan preceptos que persigan fines extrafiscales pero no la existencia de un tributo de naturaleza extrafiscal en su integridad

Antes de enfocar el estudio de la extrafiscalidad bajo esta clasificación es necesario realizar un estudio del concepto de extrafiscalidad y los problemas constitucionales que pueden presentar estos tributos.

2. Concepción extrafiscal de los tributos

La utilización extrafiscal de los tributos se ha convertido hoy en un enfoque común de todos los sistemas tributarios. Prácticamente no hay ningún Estado que renuncie a su implantación en la conformación de sus ingresos públicos. Es más, encontramos a veces tributos en los cuales la finalidad recaudatoria es irrisoria, lo cual asegura la eficiencia de estos tributos en cuanto a su finalidad extrafiscal. El surgir de la extrafiscalidad se debe a exigencias políticas, sociales, económicas, medioambientales etc.; cuyos objetivos irán dirigidos al fomento del ahorro privado, del empleo, a la protección del medio ambiente o a incentivar la natalidad entre otros muchos objetivos⁵.

Con la promulgación de la Constitución Española de 1978, la actividad financiera y con ella nuestro sistema tributario desempeñan un papel distinto al de épocas precedentes, pues todas las estimaciones de los ingresos públicos van dirigidas a la consecución de objetivos y fines consagrados en nuestra constitución, y dentro de los ingresos públicos, los tributarios adquieren un papel preponderante.

De una lectura del texto constitucional se advierte la voluntad del constituyente español de que la actividad financiera de los entes públicos se encauce a la realización de fines y objetivos económicos y sociales que el propio texto Constitucional reconoce y ampara⁶.

A modo de síntesis me parece acertada la opinión de CALLE SAIZ, para quién "la actividad financiera del Estado se caracteriza por dos ideas básicas:

4 Cfr ANIBARRO PÉREZ, S. "Límites constitucionales a la creación de impuestos autonómicos: el caso del impuesto Castellano-Leonés sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos. *Nueva Fiscalidad*, 2013, pgs 13-15.

5 La finalidad extrafiscal viene fundamentada en parte por el hecho de que la actividad financiera es de naturaleza política, de manera que la actividad financiera es un medio para el cumplimiento de los fines generales del Estado, en concurso y coordinación con toda la actividad del Estado, el cual, para la consecución de sus fines desarrolla una acción eminente y necesariamente política.

6 Cfr Lozano Serrano, C. " *Intervencionismo y Derecho financiero* " *Cívitas*, R.E.D.F, nº 55, 1987, pág 330.

1. Que la imposición se contempla en la Constitución como un instrumento al servicio de objetivos principales de la política económica (satisfacción de necesidades colectivas, progreso social y económico, más equitativa distribución a nivel regional, personal y sectorial y estabilidad económica de precios y empleo)⁷.
2. La imposición ha de desempeñar, en consecuencia, también un papel relevante tanto en la modernización como en el desarrollo de los diferentes sectores económicos⁸.

De esta manera, la Hacienda Pública adquiere un aspecto funcional dirigido al cumplimiento de fines públicos que no necesariamente deben ser los clásicos de la Hacienda Pública dirigidos exclusivamente a la recaudación⁹.

El legislador a la hora de plantearse el establecimiento de un tributo con fines extrafiscales debe sopesar los efectos que va a desplegar en términos de bienestar social más que en términos puramente recaudatorios, y, siempre bajo la premisa de dar respuesta positiva a los principios rectores de la política económica y social que fundamentan parte de nuestra Carta Magna.

Aunque la Constitución no exprese de forma directa la función extrafiscal de los tributos, sí lo hace nuestra Ley General Tributaria (Ley 58/2003 en adelante LGT) en su artículo 2.1 donde dispone que "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

Del precepto se dilucida que la norma básica en la ordenación de los tributos persigue, además del fin primordial que es la obtención de recursos monetarios, la consecución directa de fines constitucionales contenidos fundamentalmente en los principios rectores de la política económica y social¹⁰. Sin embargo, la LGT, no regula la posibilidad de que el legislador dicte normas tributarias extrafiscales en su integridad, lo que excluiría, por tanto, que existiese un tributo extrafiscal que protegiese algún fin de la Constitución Española. Sin embargo, la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional cuyos efectos son "*erga omnes*" sí admitirá la creación de tributos con fines exclusivamente extrafiscales.

En este sentido, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 194/2000 (en adelante STC) afirma que "El legislador puede establecer tributos con finalidad no predominante recaudatoria o redistributiva esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales". Asimismo la STC 179/2006 afirma que "El tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras, sino que también puede responder

7 Como recoge la Sentencia del Tribunal Constitucional de 37/1987, el tributo es un instrumento de política económica general, función ésta que adquiere rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución, en cuanto obliga a los poderes públicos a promover el progreso social y económico.

8 Cfr Calle Saiz, R "*Política económica: objetivo e instrumentos*", Presupuestos y Gasto Público, nº 3, 1979, pág. 58.

9 Cfr Martínez Lago, MA "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *Gaceta Fiscal*, nº 18, 1990, pág. 143.

10 Esta consideración no hace sino acentuar la función medial que realiza el Derecho Financiero tendente a la consecución de fines públicos, ya sea mediante la aplicación de lo recaudado a satisfacer necesidades públicas o mediante la creación de tributos que persigan fines públicos mediante la extrafiscalidad.

a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, esto es, el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales”.

Llegados a este punto es necesario hacer la diferenciación entre tributo con un fin extrafiscal y tributos que contengan normas que persigan fines extrafiscales. Los primeros son aquellos en los que el legislador a la hora de establecerlos no piensa en la justa distribución de la carga tributaria sino en otros objetivos cuya legitimidad debe responder fundamentalmente a los principios rectores de política económica y social de la Constitución Española, mientras que los tributos que tengan preceptos que persiguen fines extrafiscales, el legislador al establecerlos sí tiene en cuenta el reparto equitativo de la carga tributaria y el respeto, por tanto, a los principios constitucionales aplicados al Derecho Tributario, aunque de manera secundaria o subsidiaria pretenda el incentivo o fomento de una determinada actividad, sector, etc., que en su desarrollo cumpla con determinados fines constitucionales. En estos impuestos con fines extrafiscales los beneficios tributarios deben ser introducidos sopesando el fin extrafiscal perseguido y, en cualquier caso, deben ser respetuosos con el principio de proporcionalidad y nunca ampararse en decisiones arbitrarias del legislador.

3. Cuestiones constitucionales de la extrafiscalidad

En este apartado se trata como cuestión básica el estudio de si la introducción en el ordenamiento tributario de normas que persigan fines extrafiscales podría contravenir los principios de justicia tributaria contenidos en la Constitución Española. Esta primera cuestión nos lleva a plantearnos si la introducción por parte del legislador de tributos extrafiscales, o bien de tributos con determinados preceptos que persigan fines extrafiscales, podrían lesionar algunos de los principios recogidos en el artículo 31.1 de la CE, como son el principio de capacidad económica, progresividad, igualdad y el de generalidad tributaria, pues en tal caso la norma que persiga tal fin extrafiscal sería declarada inconstitucional. En dichos términos se pronunció el Tribunal Constitucional afirmando que “Conviene no olvidar nunca que la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los jueces y magistrados integrantes en el poder judicial, están sujetos a ella. Por ello es indudable que sus preceptos son alegables antes los Tribunales, quiénes, como todos los poderes públicos, están vinculados al cumplimiento y respeto de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del Título I de la Constitución¹¹”.

No obstante, no toda norma con fines extrafiscales que pueda contravenir alguno de los principios constitucionales antes mencionados tiene que ser declarada inconstitucional sin más, pues habría que estudiar los principios y fines perseguidos por la norma extrafiscal, que aunque distintos de los principios de justicia tributaria, podrían ser igualmente lícitos desde un punto de vista constitucional y que, por tanto, legitimarían su introducción dentro de nuestro ordenamiento tributario.

Por su importancia abordaremos el estudio de la posible lesión al principio de capacidad económica por las normas de carácter extrafiscal y su posible justificación constitucional.

11 Vid STC 16/1982, de 28 de abril.

3.1. El principio de capacidad económica en la imposición extrafiscal

Hay que partir de la base de que las finalidades fiscales y extrafiscales van por vías contrapuestas, de forma que, cuando el ente público más recaude por un impuesto, éste se aleja del fin extrafiscal diseñado, y, por el contrario, cuando menos se recaude por una figura impositiva concreta más efectivo será el fin extrafiscal perseguido por la misma.

Tomando en consideración el principio de capacidad económica, éste se constituye en el fundamento básico para la financiación de los gastos públicos por la vía de los impuestos, ya que, a mayor riqueza, mayor recaudación a través de los tributos. Por tanto, debe existir una relación directa y proporcional entre la capacidad económica de los sujetos y lo que se recauda por los diferentes impuestos. Este hecho garantiza la función medial del derecho tributario al servicio de los intereses públicos.

Cuando aparece la extrafiscalidad, se desprende una cierta oposición a la fiscalidad en relación exclusivamente al principio de capacidad económica ignorando total o parcialmente este principio. Bajo este prisma, se podría pensar que algunos impuestos extrafiscales podrían ser declarados inconstitucionales precisamente por apartarse del concepto de capacidad económica para configurar la estructura normativa del impuesto extrafiscal.

Sin embargo, cuando un tributo se utiliza con una finalidad extrafiscal presenta unos rasgos diferenciadores en razón a los fines perseguidos y en orden a alcanzar la finalidad extrafiscal puede distanciarse del concepto de capacidad económica.

En la actualidad, se admite la excepción al principio de capacidad económica siempre que su utilización se dirija a la consecución de fines constitucionales, y, hasta el momento, ni la doctrina ni la jurisprudencia española han señalado límites a partir de los cuales la extrafiscalidad no puede ir. En cualquier caso, sería necesario realizar una ponderación de los bienes e intereses públicos auspiciados, es decir, elegir entre la restricción del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica y las consecuencias favorables para los bienes jurídicos protegidos por la Constitución Española que se deriven de las medidas extrafiscales. Quizás lo erróneo sea utilizar la figura del tributo como instrumento para conseguir fines extrafiscales, ya que aquel se encuentra sometido a unos principios de justicia tributaria que no se cumplen ortodoxamente en la imposición extrafiscal. Por este motivo, habría que plantearse la extrafiscalidad bajo la cobertura jurídica de las prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público de carácter retributivo.

En cualquier caso, el principio de capacidad económica queda ligado o vinculado al deber de solidaridad, por lo que la utilización del impuesto con fines económicos, sociales y redistributivos enlaza también con el principio de capacidad económica.

No obstante, aunque la imposición extrafiscal no busque la recaudación fiscal y no atienda principalmente al principio de capacidad económica, no se puede rechazar de forma unánime que en los hechos imponibles de estos impuestos no aparezca un sustrato de capacidad económica objeto de imposición, y esta cuestión es así, porque en los hechos imponibles de la imposición extrafiscal a veces son objeto de imposición bienes patrimoniales, en otras ocasiones, sin embargo, el objeto de gravamen es la falta de utilización o explotación de un bien patrimonial.

A título ilustrativo, el Impuesto sobre Vertidos Sólidos determina el hecho imponible en el grado de contaminación producida. Este presupuesto de hecho denota que la recaudación será mayor conforme más contamine el sujeto pasivo y que es un indicio de que el obligado tributario tiene mayor capacidad económica conforme más contamine, pues este hecho supone que el sujeto tendrá una mayor producción.

Sin embargo, hay impuestos de carácter extrafiscal donde no siempre se cumple esta premisa de correspondencia del hecho imponible con la capacidad económica real o potencial del sujeto pasivo.

La utilización extrafiscal de los tributos se ha convertido hoy en un enfoque común de todos los sistemas tributarios. Prácticamente no hay ningún Estado que renuncie a su implantación en la conformación de sus ingresos públicos. Es más, encontramos a veces tributos en los cuales la finalidad recaudatoria es irrisoria, lo cual asegura la eficiencia de estos tributos en cuanto a su finalidad extrafiscal

Así, por ejemplo, sucede en el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas regulado en la Ley 3 de julio de 1984 de Reforma agraria, de la comunidad autónoma de Andalucía. Este impuesto de carácter autonómico establecía como hecho imponible la no infrutilización de la tierra agrícola, pretendiendo así reaccionar frente a los propietarios de tierras donde no se produce un rendimiento óptimo de las mismas¹².

De esta forma cuanto más rendimientos se genere menor será la recaudación fiscal y mayor será la riqueza generada con lo que la capacidad económica aumenta al cumplirse el fin extrafiscal. Se observa por lo tanto, una relación inversa entre la recaudación tributaria y el principio de capacidad económica¹³. Sin embargo, en otros supuestos el impuesto extrafiscal ignora la capacidad económica de los obligados tributarios como, por ejemplo, en el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de la comunidad autónoma de Andalucía regulado por la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. En esta figura se pretende contribuir al medio ambiente disminuyendo la utilización de las bolsas de plásticos de un solo uso. El impuesto trata de disuadir a los consumidores de este tipo de artículo¹⁴. Sin embargo, no existe ningún tipo de correlación entre los elementos esenciales de esta figura impositiva y la capacidad económica del sujeto pasivo a título de contribuyente ni del obligado tributario que soporta la repercusión.

3.2. Principio de igualdad tributaria y la extrafiscalidad

La utilización de los tributos con fines extrafiscales acentúa la importancia del principio de igualdad como principio de justicia tributaria.

12 La justificación de pretender gravar con este impuesto a los propietarios de terrenos que no rindan suficientemente, es que con esa actitud no se crean puestos de trabajo e igualmente tampoco se eleva la riqueza de la región.

13 Cfr HINOJOSA TORRALVO, JJ "Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre las Tierras infrutilizadas, *Impuestos*, 1989, pág 145.

14 El impuesto pretende disuadir a los consumidores de utilizar bolsas de plásticos de un solo uso porque ensucian y degradan el medio ambiente estableciéndose, un gravamen de 10 céntimos por bolsa de plástico para el año 2014.

El principio de igualdad se puede aplicar a cualquier tributo, siempre que no existan normas que tengan carácter arbitrario¹⁵.

En primer lugar habría que matizar que el principio constitucional de igualdad objeto de estudio se separa del contenido en el artículo 14 de la Constitución Española; así lo expresa la STC 27/1981 en la que se establece que "La igualdad en el ámbito tributario va ligada a los principios de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que no puede ser reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución Española". Asimismo el Alto Tribunal profundizó aún más en el principio de igualdad en la STC 209/1988 en la que aclara que "La igualdad en materia tributaria íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y progresividad no puede ser reconducido al artículo 14 sino que en determinados supuestos una cierta desigualdad cualitativa era indispensable para cumplir con su objetivo".

De esta jurisprudencia del Tribunal Constitucional se infiere que el principio de igualdad prohíbe las desigualdades cualitativas en las que existan discriminaciones y privilegios arbitrarios¹⁶.

En los tributos fiscales donde el principio de capacidad económica es básico para cuantificar el tributo, cualquier desigualdad entre sujetos que tengan idéntica capacidad económica estaría vulnerando el principio de igualdad tributaria¹⁷.

En la extrafiscalidad se podría lesionar el principio de igualdad tributaria siempre que al perseguir cualquier fin se introduzcan normas arbitrarias.

No obstante, también se puede lesionar el principio de igualdad tributaria en la extrafiscalidad aun cuando la norma no padezca de arbitrariedad. Esta cuestión sucede cuando la norma extrafiscal introduzca determinados beneficios fiscales discriminatorios y sin justificación constitucional¹⁸. En la extrafiscalidad, al no depender significativamente del principio de capacidad económica, es el principio de igualdad tributaria el que se erige como principio rector de la justicia tributaria.

En este sentido, si el tributo extrafiscal introduce desigualdades habrá que analizar si, las desigualdades introducidas por el tributo extrafiscal están justificadas por el fin constitucional perseguido.

El Tribunal Constitucional en la STC 186/1993, de 7 de junio ha reconocido que la igualdad en el sistema tributario puede ser conseguida mediante la utilización del tributo con fines extrafiscales, es decir, que las posibles desigualdades que puedan producirse sirvan a los fines económicos o sociales.

En este contexto, al no existir en los tributos extrafiscales un criterio de reparto de la carga tributaria en relación a la capacidad económica sino que se toma como presupuesto de hecho un índice que se halla contenido en

15 Cfr PALAO TABOADA, C: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva" Estudios jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro, Tecnos, Madrid, 1976, pág 418.

16 Vid STC 27 1881

17 Cuando se produce una desigualdad tributaria no se está legitimado para interponer un recurso de amparo pues no hay una lesión al principio de igualdad en relación a la subjetividad de la persona

18 Vid SSTC 29/1986, de 20 de febrero y 134/1996 de 22 de febrero; en esta última, el tribunal se pronunció sobre discriminaciones por no existir justificación alguna en el tratamiento de la exención

el hecho imponible de la norma, el principio de igualdad quedaría legitimado si se cumple con el fin constitucional perseguido atendiendo al principio de proporcionalidad.

Si el legislador recurre a la introducción de beneficios fiscales en la norma tributaria para promover e incentivar actuaciones tendentes a realizar fines constitucionales distintos del regulado en el artículo 31.1 de la CE podría atentar al principio de igualdad, ya que habría situaciones de desigualdad tributaria entre sujetos en relación al débito tributario.

En estos impuestos con fines extrafiscales los beneficios tributarios deben ser introducidos sopesando el fin extrafiscal perseguido y, en cualquier caso, deben ser respetuosos con el principio de proporcionalidad y nunca ampararse en decisiones arbitrarias del legislador.

Esta desviación del principio de igualdad, sin embargo, podría estar justificada por la finalidad prevista en un precepto constitucional y además si dicha desigualdad es necesaria, adecuada y proporcional a la finalidad que se pretende conseguir.

4. Articulación jurídico tributaria de la extrafiscalidad

Partiendo del estudio del tributo extrafiscal, (dejando parcialmente de lado el estudio los tributos fiscales que contengan algún beneficio fiscal con fines extrafiscales), es decir, de aquella norma cuyo único fin es la consecución de objetivos de política económica y social contenidos en la *"Lex Superior"*, la cuestión a abordar es qué tipo de tributo es el más idóneo para regular la extrafiscalidad.

En mi opinión, la figura tributaria más idónea para aplicar la extrafiscalidad es la del impuesto, sobre todo, porque su naturaleza de prestación pública coactiva sin ningún tipo de contraprestación encaja en esta categoría tributaria con la que se pretende defender y justificar la imposición dirigida a fines extrafiscales frente a las otras categorías tributarias como las tasas y las contribuciones especiales.

Si el fin perseguido es la protección del medio ambiente, el impuesto puede tener un efecto positivo sobre tal objetivo bajo dos aspectos: el primero vendría dado por la función disuasoria que un impuesto puede ejercer sobre la conducta de los potenciales contaminantes¹⁹.

De esta manera, el derecho tributario a través del impuesto ejerce una cierta prevención sobre el bien jurídico que desea proteger. No obstante, el impuesto tiene que tener cierta coherencia en la estructura de la base imponible y de la cuota tributaria, para que, además de la función disuasoria, tenga un efecto reparador del daño causado por la actividad contaminante en el supuesto de un bien básico como es el medio ambiente, por eso rige la famosa frase de "quien contamine tiene que pagar" el daño causado.

¹⁹ Hay que aclarar que estas conductas que se quieren prevenir no son consideradas antijurídicas, pues si así fuese, el ordenamiento jurídico reaccionaría a través del derecho administrativo sancionador o el derecho penal si el hecho realizado se tipifique como delictivo.

La cuestión a abordar en la utilización de los impuestos como medio para conseguir fines extrafiscales es sí, además de tener esa finalidad disuasoria y por tanto de prevención de posibles conductas lesivas a un determinado bien jurídico, existe la reparación del daño causado con lo recaudado por la figura impositiva. Si es así, estamos ante un impuesto extrafiscal con afectación del ingreso público a un determinado gasto social prioritario o esencial en la vida de las personas.

Esta sería la situación perfecta en la utilización de la fiscalidad para este fin extrafiscal como es la protección del medio ambiente.

Sin embargo, no siempre existe un equilibrio presupuestario en la utilización de estos impuestos con fines extrafiscales con afectación, y esto genera problemas desde el momento en que existan desviaciones entre lo percibido por el ente público en su imposición y lo que tenga que aplicar para reparar el bien jurídico a su estado inicial. Estas desviaciones presupuestarias crean problemas de eficiencia jurídica financiera porque pueden plantearse situaciones en la que los ingresos públicos recaudados superan los gastos necesarios para hacer frente a la contaminación producida por una empresa²⁰. Esta situación se traduce en que no se podrían atender otras finalidades públicas con el posible excedente por este impuesto sometido a la afectación al gasto medioambiental²¹.

A veces, las Comunidades Autónomas crean tributos propios afectos a ciertos gastos básicos como medio de aceptación social en su imposición. Sin embargo, desde su lógica interna parece justificarse la extrafiscalidad cuando lo recaudado por el impuesto financie un gasto social prioritario, aunque no debe obviarse que en estos tributos debe configurarse la base imponible en concordancia financiera con la cuota tributaria, de manera que exista una aproximación al equilibrio presupuestario entre los ingresos fiscales recaudados y los gastos sociales financiados²². Por otra parte, es importante que exista también una concordancia en los elementos que determinan la cuantificación del impuesto en colación al fin extrafiscal perseguido, porque si no el impuesto podría ser calificado como recaudatorio a pesar, de que ocasiones, la propia Exposición de Motivos de la figura tributaria recoja propósitos extrafiscales que en determinados casos pueden incluso proyectarse al hecho imponible.

Dentro de los tributos, después del impuesto, por importancia en la recaudación, estaría la tasa tributaria. El artículo 2.2 de la LGT dispone que las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario o no se presten o se realicen por el sector privado.

20 Debido a que la valoración y medición de la degradación medioambiental es compleja y determinar la base imponible a través de medidores tiene un coste muy alto, se da la opción en determinados impuestos relacionados con la emisión de gases contaminantes a la atmósfera a la utilización de la estimación objetiva de la base imponible con los problemas que este régimen de estimación conlleva. Cfr MULEIRO PARADA, LM "La determinación objetiva en los impuestos medioambientales". *Centro de Estudios Financieros*. 2012, pág 46.

21 Cfr MATEO RODRIGUEZ, L "Análisis y críticas de un impuesto de naturaleza moral" *REDF*; Cívitas, nº 39; 1983, 1983, pág 356; este autor alude a que la afectación no es una característica ni necesaria ni suficiente para considerar un tributo como para-fiscal.

22 En ocasiones el Estado ejerce a través de la extrafiscalidad un medio de financiación de determinados servicios públicos como por ejemplo, cuando en el año 1992, cedió parte de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las Comunidades Autónomas para financiar el gasto sanitario en sus respectivos territorios.

A tenor de la definición legal del concepto de tasa tributaria, en mi opinión no debería utilizarse como mecanismo jurídico para alcanzar fines extrafiscales asociados a la protección del medio ambiente, lo que no es óbice para que pueda utilizarse para otro fin extrafiscal.

A título ilustrativo, si un ente público establece la denominada ecotasa, de forma que ésta gravase a la persona que bajo la utilización del dominio público contaminase el medio ambiente a través del vertido de materiales tóxicos al agua o a la atmósfera, se estaría utilizando perniciosamente este bien jurídico.

Ante este supuesto, podría ocurrir que el fin extrafiscal perseguido se diluyera completamente si los ingresos públicos recaudados son altos respecto a las previsiones estimativas para esta categoría tributaria. En este sentido, la función disuasoria no sería efectiva, pero además, atendiendo a la naturaleza de este tributo y, sobre todo, a su aspecto teleológico, la tasa tributaria está inspirada en el principio del beneficio que el ente público mediante una actuación administrativa otorga a la persona que satisface este tributo.

Es difícil de encajar, no sólo desde una visión jurídica sino también ética, que el beneficio que puede obtener la persona (generalmente las sociedades) por pagar una tasa tributaria sea el de contaminar hasta ciertos niveles el medio ambiente, usando insolidariamente los bienes de dominio público porque, con toda seguridad, es más rentable verter los residuos al medio ambiente que realizar inversiones que reduzcan la contaminación.

Quizás lo más eficiente es que la tasa tributaria contenga algún precepto que promocióne un fin extrafiscal, o bien que ésta se utilice sólo para la vertiente restauradora del bien jurídico lesionado, ya que este tributo es más eficaz para el reparto de la carga tributaria entre los sujetos que realicen el presupuesto de hecho fijado en la norma²³.

En cuanto, a la contribución especial, al ser un tributo que está ligado a inversiones que aumenten el valor de las obras o amplíen o mejoren los servicios es difícil que se configure como un tributo extrafiscal, precisamente por la rigidez de su estructura²⁴.

5. Limitaciones territoriales a la extrafiscalidad

Las Comunidades Autónomas con carácter general tienen unos límites a su potestad tributaria recogidos en el artículo 9 de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA). El mencionado precepto establece que las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos siempre que no graven elementos patrimoniales, rendimientos o gastos en otros territorios, ni podrán crear impuestos que constituyan un obstáculo para la libre circulación de las personas, mercancías o servicios.

Estos límites generales no interfieren en la creación de tributos propios por parte de los entes autonómicos, sino sólo limitan el espacio territorial donde cualquier Comunidad Autónoma puede desarrollar su potestad tributaria.

23 Cfr GARCÍA LUQUE, E: "La actividad financiera del estado social globalizado. (La prevención de gastos públicos y el tributo de tercera generación). *REDF*, nº 131, 2006, pág 502.

24 Al igual que la tasa tributaria, la contribución especial podría contener algún precepto que contenga un incentivo fiscal dirigido hacia fines extrafiscales.

En la extrafiscalidad, al no depender significativamente del principio de capacidad económica, es el principio de igualdad tributaria el que se erige como principio rector de la justicia tributaria

No obstante, sí existen otros límites específicos a la posibilidad de que las comunidades autónomas creen sus propios tributos que vienen recogidos en los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA.

El primero de los preceptos, dispone que “Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando

el Estado, en el ejercicio de su capacidad de su potestad tributaria originaria establezca tributos cuyos hechos imponibles gravados por las comunidades autónomas, que supongan para éstas una disminución de ingresos instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

Este precepto condiciona la posibilidad de que las Comunidades Autónomas creen tributos propios porque el Estado prácticamente tiene gravada todas las fuentes principales de riqueza²⁵. Quizás, por este motivo al Estado no le interesa crear tributos con fines extrafiscales, porque sus necesidades recaudatorias son cubiertas con su amplio sistema fiscal.

Las Comunidades Autónomas, sin embargo, analizan la materia imponible con el propósito de establecer impuestos de carácter extrafiscal aunque en algunos casos son verdaderos impuestos fiscales con una justificación extrafiscal²⁶. Es ilustrativa la STC 122/2012, de 5 de junio, en la que el Tribunal viene a decir que no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan solo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, sino que hay que analizar la regulación del hecho imponible y abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentren conectados con el hecho imponible como el sujeto pasivo, la base imponible y la capacidad económica gravada.

Conexo a este límite, que evita la duplicidad en el gravamen de los hechos imponibles entre el Estado y las Comunidades Autónomas, está también el límite material por razón de competencia a nivel constitucional.

En este sentido, puede suceder que el ente autonómico desee establecer un tributo sobre una materia que no coincida con ningún hecho imponible de la Administración Estatal pero que a tenor del artículo 149 de la Constitución Española esté reservada exclusivamente al Estado²⁷. Esta situación jurídica se evita, en no pocos casos, porque las competencias sobre una determinada materia pueden ser concurrentes entre el Estado y la Comunidad Autónoma²⁸.

25 Cfr VARONA ALABERN, JE. *Extrafiscalidad y Dogmática tributaria*. Marcial Pons;2009; pág 53; según el autor los impuestos propios de las Comunidades Autónomas no pueden coincidir con los de otras administraciones territoriales a fin de evitar que se produzcan una perturbadora y nociva superposición que podría atentar contra los principios constitucionales de capacidad económica y de no confiscación.

26 Hay que precisar que el artículo 6.2 LOFCA prohíbe la duplicidad de hechos imponibles pero no de objetos imponibles que hace referencia a la riqueza que se quiere gravar, con lo cual, un impuesto estatal y uno autonómico podrían gravar la misma manifestación de la riqueza u objeto imponible siempre que el presupuesto jurídico definido en el hecho imponible sean distintos. Vid STC 37/1987, de 26 de marzo.

27 Vid STC 186/1993, de 7 de junio

28 Vid STC 123/1984, de 18 de diciembre

Otro límite a la capacidad autonómica a crear tributos propios está en el artículo 6.3 LOFCA, en el que se dispone que "Los tributos propios que establezca las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales...". Esto supone que las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple.

En la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (artículo, único.Tres), se aparta del concepto de materia imponible por la de hecho imponible, de manera que las Comunidades Autónomas no podrán establecer impuestos sobre hechos imponible de los tributos locales, pero sí sobre la materia imponible determinándose un espacio fiscal más claro y amplio a los entes autonómicos.

Esta modificación legislativa habilitaría a que las comunidades autónomas puedan crear tributos propios sobre idénticas riquezas objeto de imposición por la administración local, siempre que haya cierta discordancia entre los presupuestos de naturaleza jurídica que originan el nacimiento de la obligación tributaria.

En la legislación tributaria autónoma existen figuras impositivas que han sido declaradas inconstitucionales y otras no. Con arreglo a la modificación descrita, algunos impuestos autónomos de carácter extrafiscal que fueron declaradas inconstitucionales, hoy no lo serían.

Como ejemplo ilustrativo de impuesto declarado inconstitucional está el Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente regulado por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre. Este impuesto trataba de gravar las actividades de producción, almacenaje y transformación de la energía eléctrica, de carburantes, combustibles sólidos, líquidos y gaseosos.

La cuestión a debatir de esta figura impositiva es que su hecho imponible sujeta a gravamen la titularidad de bienes inmuebles al igual que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, razón por la cual se declaró inconstitucional.

Si el legislador autonómico hubiera acotado con mayor precisión la materia imponible del Impuesto Balear, restringiéndola a la titularidad de determinados inmuebles afectos a una actividad económica contaminante, haciendo hincapié en el aspecto extrafiscal de protección del medio ambiente, no se hubiera producido la colisión jurídica entre ambos hechos imponible.

A pesar de este aspecto que entorpecía la viabilidad jurídica de este impuesto, tampoco se hacía mención al aspecto extrafiscal en los elementos de cuantificación del hecho imponible ni en la determinación de la cuota tributaria²⁹.

Retomando el caso del Impuesto Balear se extrae como conclusión que para que el Tribunal Constitucional no declare la inconstitucionalidad de un tributo es necesario que los elementos que define el hecho imponible no coincidan con el hecho imponible del Estado y esto se consigue incorporando el elemento extrafiscal en el hecho imponible del tributo extrafiscal.

Pero además es necesario, que los otros elementos: como el sujeto pasivo, la base imponible y la cuota tributaria, integren el aspecto extrafiscal del impuesto.

29 Vid STC 179/2006, de 13 de junio.

En la otra vertiente, está el Impuesto Extremeño sobre el Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas, aprobado por la Ley 9/1998, de 26 de junio. Este impuesto fue declarado constitucional porque aunque grave la titularidad inmobiliaria incorpora a la materia imponible el aspecto extrafiscal de la solidaridad³⁰.

Podría suceder que el Estado estableciese un tributo extrafiscal cuyo hecho imponible coincidiera con otro aspecto extrafiscal en un impuesto autonómico.

En mi opinión, la incompatibilidad inconstitucional se refiere a hechos imponibles que graven la renta, patrimonio o el gasto, en este supuesto solo podría justificar la inconstitucionalidad cuando afecten a materia que afecten en exclusiva a la competencia de un determinado ente público.

6. Actividad financiera y extrafiscalidad

El concepto de actividad financiera en su concepción económica consiste en la obtención de recursos o ingresos públicos para financiar gastos públicos. Es decir, los entes administrativos para el cumplimiento de sus objetivos públicos necesitan recaudar ingresos para satisfacer sus necesidades públicas.

Cuando esta actividad financiera está regulada jurídicamente nos encontramos ante una rama del ordenamiento jurídico como es el Derecho financiero.

Dentro del derecho financiero es el derecho tributario, regulador de las distintas categorías tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales, el que proporciona un conjunto de ingresos públicos de los que dispondrán las distintas administraciones públicas.

Precisamente por esta función financiera dirigida a proporcionar financiación a las administraciones públicas, se otorga una función medial al Derecho financiero.

Desde esta visión, el Derecho financiero se constituye como un instrumento para la consecución de objetivos públicos.

Con el advenimiento del Estado Social y Democrático de Derecho, el Derecho financiero, además de satisfacer la función medial al servicio de otros entes público, tiene también una actividad finalista en el sentido de que el tributo será utilizado para conseguir fines constitucionales regulados en el Título I, capítulo III de la Constitución Española como son todos los fines contenidos en los Principios Rectores de la Política Económica General.

La consecución de estos principios constitucionales de una forma finalista la realiza el Derecho tributario mediante los tributos extrafiscales, que son aquellos que se alejan de la función medial del derecho financiero, hasta el punto que su recaudación si están bien configurados jurídicamente puede ser nula. No obstante, como se ha descrito anteriormente, los tributos extrafiscales están sometidos a fuertes límites para evitar el doble gravamen que se puede producir al someter a imposición el mismo hecho imponible de dos diferentes administraciones públicas, o bien porque se transgredan las competencias materiales que la Constitución Española asigna a cada ente público.

30 Cfr VARONA ALABERN, JE. Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria; Marcial Pons; op, cit, pág 66.

Con la globalización económica, para favorecer los movimientos de capital y el asentamiento de empresas en los distintos países, se asiste a una batalla por abaratar el coste fiscal en los distintos países, para evitar estas prácticas perniciosas entre países, se toma conciencia a nivel mundial de que es necesario disminuir el gravamen de las rentas de capital, así como disminuir los tipos de gravamen para las empresas.

Ante este nuevo panorama económico, se tiende a que los beneficios fiscales regulados de forma promocional en determinados impuestos se están suprimiendo³¹. Lógicamente, la recaudación puede variar en ambos sentidos, lo que está claro es que quizás el legislador debería utilizar más los impuestos extrafiscales para conseguir fines constitucionales que ya no se van a incentivar en los propios impuestos fiscales³².

7. Impuesto extrafiscal versus sanción

La sanción no cumple el fin básico de los impuestos que, como sabemos, es la financiación de los gastos públicos para la satisfacción de las necesidades públicas, sino que es el producto de un resultado como consecuencia de una actividad calificada jurídicamente como ilícita.

Esta cuestión trasladada a la imposición extrafiscal no permite una diferenciación nítida con el derecho sancionador porque aquella no tiene asignada una función medial, sino que está pensada en el resultado que de ellos se pueden obtener como es la protección del medio ambiente, el fomento del empleo, el derecho a una vivienda digna, etc... Esta consideración supone que habría que acudir a otro parámetro para discernir acerca de la diferente naturaleza entre los impuestos extrafiscales y la sanción³³.

Un segundo parámetro a tener en cuenta es cuantificar la sanción en términos monetarios y compararlo con la cuota tributaria del respectivo impuesto extrafiscal.

Con carácter general, la cuantía de la sanción debe ser mayor que el gravamen del impuesto. Este criterio es aceptable, pero exige cotejar el importe de las distintas sanciones que establece nuestro sistema jurídico ante actuaciones antijurídicas que lesionen bienes jurídicos promovidos por la constitución española y comprobar que la carga tributaria del respectivo impuesto extrafiscal no supera el importe de las sanciones legales.

Sin embargo, el criterio esencial para negar el carácter sancionador del impuesto extrafiscal atiende a la estructura jurídica del impuesto extrafiscal. Un impuesto extrafiscal no tiene carácter sancionador si su hecho imponible no recoge como presupuesto objeto de imposición una conducta antijurídica que conlleve una actuación represiva por parte del legislador, tan sólo, muestra una función disuasoria de posibles actividades antijurídicas e indemnizadoras³⁴.

31 Vid Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas

32 En el supuesto en que la bajada de tipos de gravamen de las rentas del ahorro y del tipo impositivo en las sociedades baje la recaudación respecto a la supresión de incentivos fiscales, el legislador no puede caer en la tentación de crear impuestos con fin recaudatorios bajo una justificación extrafiscal ficticia.

33 Otra cuestión diferente, es la aplicación del Derecho tributario sancionador cuando el sujeto pasivo cometa una infracción tributaria asociada al impuesto extrafiscal.

34 Vid STC 276/2000, de 16 de noviembre

8. Tributos cuyos ingresos públicos están afectos legalmente a un fin u objetivo extrafiscal

La Disposición Derogatoria 3ª de la Ley 2/2012, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, ha derogado, con efectos desde el 1 de enero de 2013, el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que regulaba el Impuesto de venta minorista sobre hidrocarburos, al integrarse en el Impuesto sobre Hidrocarburos. No obstante, analizaré esta figura impositiva porque responde a otro tipo de justificación de la extrafiscalidad.

Inicialmente, habría que partir del principio de que para los ingresos públicos rige el principio general de no afectación a las partidas presupuestarias del gasto público, dicho principio, no obstante, puede ser excepcionado cuando una Ley así lo estableciese³⁵.

En este apartado el tributo más representativo en cuanto a la afectación de lo recaudado por él, es el "Impuesto sobre Ventas Minoristas sobre hidrocarburos"³⁶.

El artículo 9.3 de dicho impuesto dispone que "Los rendimientos que se deriven del presente impuesto quedarán afectos en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autónomos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios".

Dentro de la clasificación inicial nos encontramos ante un tributo de naturaleza tributaria fiscal pero que por la afectación de los ingresos públicos recaudados a fines extrafiscales se torna en extrafiscal.

En este impuesto la extrafiscalidad es doble, por una parte se dirige a financiar la salud pública propio de un Estado de bienestar y por otra, busca la protección del medio ambiente.

En este impuesto debe cumplirse los principios constitucionales jurídicos materiales, es decir, de respeto a los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad para que sea calificado como justo y de forma subsidiaria alcanzar la eficacia y eficiencia en la financiación en la mejora sanitaria y en la protección del medio ambiente.

Habría que destacar, en relación a la naturaleza extrafiscal de este tributo, que el legislador tenga la intención a través de esta norma de disuadir comportamientos dirigidos a lesionar, por ejemplo, el medio ambiente, o lo que es lo mismo que este impuesto tenga una función preventiva de determinados comportamientos o actitudes que pudieran lesionar este bien jurídico.

En mi opinión, este tributo tampoco condiciona el comportamiento del sujeto pasivo, porque no existe un beneficio fiscal que le anime especialmente al pago del impuesto. Por lo tanto, nos encontramos con un impuesto

35 El art 27.3 de la Ley 47/2003 de 26 de noviembre (Ley General Presupuestaria) dispone que "Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuestos limitativos se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones salvo que por Ley se establezca su afectación a fines determinados".

36 Regulado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

con un fin extrafiscal por afectación de los ingresos recaudados de naturaleza objetiva desde el estudio de la extrafiscalidad. Por esta razón, también se podría decir, que estamos ante un supuesto de extrafiscalidad dirigida e imputada.

Por otra parte es discriminatorio hacia las familias que viven en zonas rurales, pues no tienen el mismo acceso a los transportes públicos que las personas que residen en las capitales, teniendo que asumir el mayor coste fiscal por consumir carburantes por la de utilización de sus vehículos privados.

El Tribunal Constitucional no declare la inconstitucionalidad de un tributo es necesario que los elementos que define el hecho imponible no coincidan con el hecho imponible del Estado y esto se consigue incorporando el elemento extrafiscal en el hecho imponible del tributo extrafiscal

9. Tributos de naturaleza dual

Pueden existir tributos que tengan una doble naturaleza jurídica, en este caso, tanto fiscal como extrafiscal. Esta situación se daría cuando un tributo de naturaleza fiscal contiene algún beneficio fiscal que pudiera anular la totalidad de la deuda tributaria que del mismo tributo se originase. Lógicamente el beneficio fiscal articulado en la norma tributaria debe estar enfocado a fines contenidos dentro de los principios rectores de la economía política y social de la Constitución Española.

Actualmente el Impuesto Especial sobre Determinado Medios de Transporte encaja, en mi opinión, en el concepto de tributo de naturaleza mixta o dual.

Este impuesto está incluido en la categoría de impuesto especial por su naturaleza indirecta y además persigue fines fiscales, es decir, el legislador crea esta figura impositiva con la finalidad inicial de contribuir al reparto de la carga tributaria entre los obligados tributarios. Esto indica que la configuración jurídica de este impuesto no debe prescindir de los principios constitucionales que rigen para la normativa tributaria

En cuanto a su regulación, el artículo 70 Ley 38/1992, de 28 de diciembre dispone que “Los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/Km, con excepción de los vehículos de tipo “quad” estarán sometidos a un tipo impositivo del 0 % salvo que las Comunidades Autónomas a tenor de lo previsto en el artículo 43 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre hayan aprobado sus propias tarifas impositivas”³⁷. El legislador en este impuesto vincula el tipo impositivo a la emisión de CO₂.

De este último párrafo se desprende que aunque el IEDMT tenga una naturaleza tributaria, podría tener un grado de extrafiscal máximo hasta el punto de desnaturalizar el fin recaudatorio propio de este impuesto en *pro* de proteger el medio ambiente mediante la reducción de gases contaminantes a la atmósfera.

37 Tal como dispone el artículo 70.7 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, “Las emisiones oficiales de CO₂ se acreditarán, en su caso, por medio de un certificado expedido al efecto por el fabricante o importador del vehículo excepto en los casos en que dichas emisiones consten en la tarjeta de inspección técnica o en cualquier otro documento de carácter oficial expedido individualmente respecto al vehículo de que se trate”.

Un impuesto extrafiscal no tiene carácter sancionador si su hecho imponible no recoge como presupuesto objeto de imposición una conducta antijurídica que conlleve una actuación represiva por parte del legislador, tan sólo, muestra una función disuasoria de posibles actividades antijurídicas e indemnizadoras

Este impuesto, a pesar de tener como fin extrafiscal proteger el medio ambiente, no está exento de críticas. La objeción de mayor calado se fundamenta en que la naturaleza de este impuesto es regresiva. La explicación a esta crítica proviene porque son las personas con menores ingresos las que tienen los vehículos que más contaminan el aire mediante la emisión de CO₂, mientras que las personas con mayor capacidad económica pueden adquirir vehículos de alta gama que suelen contaminar menos, por ejemplo, los vehículos de motor eléctrico o los híbridos son más caros que los standard³⁸.

A nivel territorial también se producen desigualdades tributarias en el gravamen sobre vehículos. Así, en las zonas rurales no existe el

servicio de transporte público por lo que los trabajadores que se desplacen a la capital necesariamente tienen que adquirir vehículos privados y verse gravado por este impuesto especial.

10. Conclusiones

La extrafiscalidad surge por la necesidad de conseguir por el sector público de forma eficiente determinados fines económicos y sociales amparados por la constitución española.

No obstante, aunque la constitución no reconoce de manera explícita la utilización del tributo con fines extrafiscales sí lo legitima la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

La Ley General Tributaria reconoce que los tributos además de ser instrumentos para recaudar y dar cumplimiento al artículo 31.1 de la CE pueden coadyuvar a la consecución de fines extrafiscales, a través de tributos propiamente extrafiscales o bien con tributos que contengan preceptos que promuevan fines extrafiscales. En ambos supuestos, el tributo debe cumplir con los principios de justicia tributaria aunque con ciertas peculiaridades respecto al principio de capacidad económica y al de igualdad tributaria.

Dentro del concepto de extrafiscalidad hay que distinguir entre tributos extrafiscales de carácter disuasorio o preventivos que gravan actividades lesivas, aunque no antijurídicas, para determinados bienes jurídicos, sobre todo, relacionados con la protección del medio ambiente de aquellos que contienen preceptos dirigidos a un fin extrafiscal normalmente instrumentados a través de beneficios fiscales. En este último supuesto, el legislador asume que el gasto fiscal que estos beneficios fiscales ocasionarán en la recaudación será compensado por los beneficios económicos o sociales que el sector público percibirá de las actuaciones del sector privado. En este supuesto, para que no se produzca una transgresión del principio de igualdad tributaria no deben establecerse estos beneficios fiscales con carácter arbitrario. En cualquier caso, siempre habrá que hacer una ponderación entre

38 Cfr MARTOS GARCÍA, JJ "Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art 6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental" *QF*, 2011, nº 10, pág 64.

bienes e intereses públicos que justifiquen la introducción de preceptos que contravengan principios del artículo 31.1 de la Constitución Española.

En el primer supuesto, el impuesto será más eficiente desde el punto de vista extrafiscal cuanto menos recaudación tributaria obtenga el ente público. No obstante, el legislador en determinadas figuras tributarias introduce una simulación relativa pública ya que utiliza como excusa el fin extrafiscal, caso del Impuesto sobre el Tabaco o sobre el Alcohol, para legitimar su recaudación.



Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho de la Universidad de Málaga
Miembro de AEDAF

Resumen

La utilización del impuesto con fines extrafiscales presenta problemas respecto a los principios de justicia tributaria. No obstante, el Tribunal Constitucional ha legitimado su utilización cuando persigan fines constitucionales y siempre bajo una ponderación de bienes e intereses públicos. La extrafiscalidad distingue fundamentalmente entre impuestos extrafiscales puros que tratan de disuadir determinados comportamientos de las personas tendentes a degradar el entorno como por ejemplo, los impuestos medioambientales, de aquellos impuestos con fines extrafiscales que son aquellos que contienen en la norma tributaria determinados beneficios fiscales dirigidos a cumplir fines constitucionales. En el primer supuesto la eficiencia extrafiscal es máxima cuando la recaudación tributaria es nula.

En el segundo supuesto, se justifica la introducción de incentivos fiscales en la norma tributaria cuando éstos no se regulen de forma arbitraria y sean proporcionales al objetivo extrafiscal perseguido. Estos beneficios fiscales, por otra parte, condicionan el comportamiento del sector privado coadyuvando a la consecución de intereses públicos.

Abstrac

The tax use for extra-tax purposes presents problems in respect to the principles of tributary justice. However, the Constitutional Court has legitimized its use when pursuing constitutional objectives and always consider weighing assets and public interests. The extra-tributary taxes distinguish fundamentally between certain extra-tributary taxes that intend to dissuade from determined behaviour of people's tendencies to damage the environment, for example, environmental taxes; those taxes with extra-tributary objectives which normally contain determined tax benefits to accomplish constitutional goals.

In the first case, the extra-tributary efficiency is maximum when the tax collection is zero.

In second case, the introduction of tax incentives are justified under the tax law when they are not regulated in an arbitrary form and are proportionally pursued for the extra-tributary objective.

Palabras clave

Extra-fiscalidad; principios de justicia tributaria; medio ambiente; beneficios fiscales

Keywords

Extra-tributary; principles of tributary justice; environment; tax benefits.

Sumario

1. Introducción
2. Concepción extrafiscal de los tributos
3. Cuestiones constitucionales de la extrafiscalidad
 - 3.1. principio de capacidad económica en la imposición extrafiscal
 - 3.2. Principio de igualdad tributaria y la extrafiscalidad
4. Articulación jurídico tributaria de la extrafiscalidad
5. Limitaciones territoriales a la extrafiscalidad
6. Actividad financiera y extrafiscalidad
7. Impuesto extrafiscal *versus* sanción
8. Tributos cuyos ingresos públicos están afectos legalmente a un fin u objetivo extrafiscal
9. Tributos de naturaleza dual
10. Conclusiones

1. Introducción

El fundamento de la imposición en España se encuentra en el artículo 31.1 de la Constitución, en el que se dispone que "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrán carácter confiscatorio".

Del precepto transcrito se desprende que el sistema tributario en conjunto va a proporcionar a las distintas administraciones públicas unos ingresos públicos para el cumplimiento y satisfacción de los intereses generales.

Dando por hecho que el sistema tributario debe ser justo y por lo tanto cumplir con una serie de principios jurídicos materiales como el de igualdad y progresividad y los jurídicos formales como de legalidad, la función esencial de nuestro sistema tributario es la recaudación de cantidades monetarias y servir de instrumento para financiar el gasto público.

No obstante, aunque la constitución no recoge otro posible cometido de nuestro sistema tributario si lo hace nuestra Ley básica en la ordenación de nuestro derecho tributario. En concreto el artículo 2 *in fine* de la Ley General Tributaria dispone que "Los tributos además de ser medios para obtener recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos podrán servir como instrumento de política económica general y a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución"¹.

De este precepto se extrae la conclusión de que los tributos, a parte de su función de recaudar ingresos públicos para de forma mediata cumplir con fines públicos, pueden tener un carácter extrafiscal porque en determinados casos pueden coadyuvar a la consecución de objetivos de política económica de forma directa².

Del precepto descrito, la Ley General Tributaria admite que existan tributos que contengan preceptos que persigan fines extrafiscales pero no la existencia de un tributo de naturaleza extrafiscal en su integridad.

No obstante, será la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la que legitime la promulgación de leyes que regulen tributos de naturaleza extrafiscal³.

Estos tributos extrafiscales deben cumplir al igual que los de naturaleza fiscal con unos principios jurídicos materiales y formales establecidos en la Constitución Española.

El hecho de que los tributos extrafiscales no persigan como fin prioritario la recaudación de ingresos públicos sino fines constitucionales de carácter social o económico, no significa que no deban ser tributos amparados por

1 Hay que precisar que aunque los tributos pueden ser instrumentos idóneos para conseguir los fines extrafiscales, no son los únicos sino que existen otros mecanismos como la intervención directa del sector público, sancionando comportamientos ilícitos en aras a proteger determinados objetivos constitucionales, o bien dando subvenciones a las empresas que cumplan con estos objetivos.

2 No obstante, a tenor del precepto de la LGT, la finalidad extrafiscal se presenta en ocasiones en los impuestos, siendo a veces conveniente pero no necesaria.

3 Vid STC 168/2004, de 6 de octubre y la STC 27/1981, de 20 de julio, en la que se expresa que "El tributo tiene otros fines como instrumento de política económica general, que adquieren un rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución Española en cuanto obliga a los poderes públicos a promover condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución más equitativa de la renta".

el principio de justicia recogido en el artículo 31.1 de la Constitución. Sin embargo, en este supuesto el principio de justicia va referido de manera directa al cumplimiento de los fines constitucionales del capítulo 3 del Título I.

Sin embargo el concepto de extrafiscalidad es muy genérico y podría clasificarse con carácter subjetivo en función de la forma en que se articula dicha finalidad en la norma tributaria y de los efectos que despliega en los destinatarios de la misma.

Dada esta premisa habría que distinguir entre:

- a. Tributos extrafiscales, que son aquellos que en su conjunto persiguen sólo fines extrafiscales.
- b. Tributos cuyos ingresos públicos están afectos a un fin u objetivo extrafiscal.
- c. Tributos cuyo fin es el recaudatorio pero que contenga preceptos que persigan fines extrafiscales.
- d. Tributos de naturaleza mixta en su aspecto finalista, es decir, la naturaleza del tributo puede ser fiscal o extrafiscal dependiendo en este caso de la actitud del obligado tributario respecto al objetivo extrafiscal perseguido por el legislador.

En el aspecto teleológico esta clasificación se reconduce, en la mayoría de los supuestos, a que cuando el legislador persigue fines extrafiscales a través de la normativa tributaria tendrá que articularlos con un doble objetivo: en primer lugar a través de normas que incentiven las actuaciones de los obligados tributarios dirigidas al cumplimiento de fines constitucionales (ajenos a la función medial del derecho financiero), que serían tributos con finalidad extrafiscal y en segundo lugar dictar normas tributarias que persigan, *per se*, una finalidad disuasoria, reparadora o de protección de determinadas actuaciones por los sujetos pasivos tendentes a lesionar bienes contenidos en algunos de los fines de la Constitución Española. No obstante, también hay tributos donde no se despliega ni la función de incentivar las conductas de los sujetos pasivos, ni la de disuadir determinados comportamientos que podrían lesionar constitucionalmente determinados fines. Desde un punto de vista formal se podría ver directamente la función extrafiscal del tributo examinando la Exposición de Motivos de la norma tributaria; sin embargo, este criterio no debe ser definitivo, puesto que requiere que la estructura de la figura tributaria (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, exenciones y tipo de gravamen), deben responder a la estructura lógica que atienda al propósito extrafiscal de que se trate. Así, por ejemplo, en la Exposición de Motivos de los impuestos especiales sobre el tabaco o el alcohol, la norma justifica la introducción de estos impuestos para disminuir determinados hábitos de las personas que pueden ser perjudiciales para su salud y, por ende, disminuir el gasto público sanitario. Sin embargo, se puede argumentar que la finalidad extrafiscal aludida en la norma tributaria enmascara la realidad tributaria perseguida por el legislador que no es otra que recaudar ingresos públicos. Lo mismo se puede argumentar del "impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión" regulado por la Ley de Castilla y León 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras. En este impuesto aunque la Exposición de Motivos de la citada Ley establezca que este tributo "se configura como un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un daño importante al medio ambiente en el territorio de nuestra Comunidad Autónoma" lo cierto es que si se examinan los elementos esenciales de este impuesto, no se constata en el mismo la autenticidad del objetivo extrafiscal. Así, el hecho imponible de este impuesto consiste en "la generación

de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos...". Sin embargo la base imponible se define en el artículo 23 como "las unidades de autogeneradores existentes en cada parque eólico y situada en Castilla y León". Además según la potencia autogenerada se aplica una tarifa progresiva. En mi opinión se produce una discordancia entre los aspectos extrafiscales contenidos en el hecho imponible y los demás elementos esenciales de este impuesto que denotan aspectos fiscales redistributivos⁴.

La Ley General Tributaria admite que existan tributos que contengan preceptos que persigan fines extrafiscales pero no la existencia de un tributo de naturaleza extrafiscal en su integridad

Antes de enfocar el estudio de la extrafiscalidad bajo esta clasificación es necesario realizar un estudio del concepto de extrafiscalidad y los problemas constitucionales que pueden presentar estos tributos.

2. Concepción extrafiscal de los tributos

La utilización extrafiscal de los tributos se ha convertido hoy en un enfoque común de todos los sistemas tributarios. Prácticamente no hay ningún Estado que renuncie a su implantación en la conformación de sus ingresos públicos. Es más, encontramos a veces tributos en los cuales la finalidad recaudatoria es irrisoria, lo cual asegura la eficiencia de estos tributos en cuanto a su finalidad extrafiscal. El surgir de la extrafiscalidad se debe a exigencias políticas, sociales, económicas, medioambientales etc.; cuyos objetivos irán dirigidos al fomento del ahorro privado, del empleo, a la protección del medio ambiente o a incentivar la natalidad entre otros muchos objetivos⁵.

Con la promulgación de la Constitución Española de 1978, la actividad financiera y con ella nuestro sistema tributario desempeñan un papel distinto al de épocas precedentes, pues todas las estimaciones de los ingresos públicos van dirigidas a la consecución de objetivos y fines consagrados en nuestra constitución, y dentro de los ingresos públicos, los tributarios adquieren un papel preponderante.

De una lectura del texto constitucional se advierte la voluntad del constituyente español de que la actividad financiera de los entes públicos se encauce a la realización de fines y objetivos económicos y sociales que el propio texto Constitucional reconoce y ampara⁶.

A modo de síntesis me parece acertada la opinión de CALLE SAIZ, para quién "la actividad financiera del Estado se caracteriza por dos ideas básicas:

4 Cfr ANIBARRO PÉREZ, S. "Límites constitucionales a la creación de impuestos autonómicos: el caso del impuesto Castellano-Leonés sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos. *Nueva Fiscalidad*, 2013, pgs 13-15.

5 La finalidad extrafiscal viene fundamentada en parte por el hecho de que la actividad financiera es de naturaleza política, de manera que la actividad financiera es un medio para el cumplimiento de los fines generales del Estado, en concurso y coordinación con toda la actividad del Estado, el cual, para la consecución de sus fines desarrolla una acción eminente y necesariamente política.

6 Cfr Lozano Serrano, C. " *Intervencionismo y Derecho financiero* " *Cívitas*, R.E.D.F, nº 55, 1987, pág 330.

1. Que la imposición se contempla en la Constitución como un instrumento al servicio de objetivos principales de la política económica (satisfacción de necesidades colectivas, progreso social y económico, más equitativa distribución a nivel regional, personal y sectorial y estabilidad económica de precios y empleo)⁷.
2. La imposición ha de desempeñar, en consecuencia, también un papel relevante tanto en la modernización como en el desarrollo de los diferentes sectores económicos⁸.

De esta manera, la Hacienda Pública adquiere un aspecto funcional dirigido al cumplimiento de fines públicos que no necesariamente deben ser los clásicos de la Hacienda Pública dirigidos exclusivamente a la recaudación⁹.

El legislador a la hora de plantearse el establecimiento de un tributo con fines extrafiscales debe sopesar los efectos que va a desplegar en términos de bienestar social más que en términos puramente recaudatorios, y, siempre bajo la premisa de dar respuesta positiva a los principios rectores de la política económica y social que fundamentan parte de nuestra Carta Magna.

Aunque la Constitución no exprese de forma directa la función extrafiscal de los tributos, sí lo hace nuestra Ley General Tributaria (Ley 58/2003 en adelante LGT) en su artículo 2.1 donde dispone que "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

Del precepto se dilucida que la norma básica en la ordenación de los tributos persigue, además del fin primordial que es la obtención de recursos monetarios, la consecución directa de fines constitucionales contenidos fundamentalmente en los principios rectores de la política económica y social¹⁰. Sin embargo, la LGT, no regula la posibilidad de que el legislador dicte normas tributarias extrafiscales en su integridad, lo que excluiría, por tanto, que existiese un tributo extrafiscal que protegiese algún fin de la Constitución Española. Sin embargo, la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional cuyos efectos son "*erga omnes*" sí admitirá la creación de tributos con fines exclusivamente extrafiscales.

En este sentido, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 194/2000 (en adelante STC) afirma que "El legislador puede establecer tributos con finalidad no predominante recaudatoria o redistributiva esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales". Asimismo la STC 179/2006 afirma que "El tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras, sino que también puede responder

7 Como recoge la Sentencia del Tribunal Constitucional de 37/1987, el tributo es un instrumento de política económica general, función ésta que adquiere rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución, en cuanto obliga a los poderes públicos a promover el progreso social y económico.

8 Cfr Calle Saiz, R "*Política económica: objetivo e instrumentos*", Presupuestos y Gasto Público, nº 3, 1979, pág. 58.

9 Cfr Martínez Lago, MA "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *Gaceta Fiscal*, nº 18, 1990, pág. 143.

10 Esta consideración no hace sino acentuar la función medial que realiza el Derecho Financiero tendente a la consecución de fines públicos, ya sea mediante la aplicación de lo recaudado a satisfacer necesidades públicas o mediante la creación de tributos que persigan fines públicos mediante la extrafiscalidad.

a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, esto es, el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales”.

Llegados a este punto es necesario hacer la diferenciación entre tributo con un fin extrafiscal y tributos que contengan normas que persigan fines extrafiscales. Los primeros son aquellos en los que el legislador a la hora de establecerlos no piensa en la justa distribución de la carga tributaria sino en otros objetivos cuya legitimidad debe responder fundamentalmente a los principios rectores de política económica y social de la Constitución Española, mientras que los tributos que tengan preceptos que persiguen fines extrafiscales, el legislador al establecerlos sí tiene en cuenta el reparto equitativo de la carga tributaria y el respeto, por tanto, a los principios constitucionales aplicados al Derecho Tributario, aunque de manera secundaria o subsidiaria pretenda el incentivo o fomento de una determinada actividad, sector, etc., que en su desarrollo cumpla con determinados fines constitucionales. En estos impuestos con fines extrafiscales los beneficios tributarios deben ser introducidos sopesando el fin extrafiscal perseguido y, en cualquier caso, deben ser respetuosos con el principio de proporcionalidad y nunca ampararse en decisiones arbitrarias del legislador.

3. Cuestiones constitucionales de la extrafiscalidad

En este apartado se trata como cuestión básica el estudio de si la introducción en el ordenamiento tributario de normas que persigan fines extrafiscales podría contravenir los principios de justicia tributaria contenidos en la Constitución Española. Esta primera cuestión nos lleva a plantearnos si la introducción por parte del legislador de tributos extrafiscales, o bien de tributos con determinados preceptos que persigan fines extrafiscales, podrían lesionar algunos de los principios recogidos en el artículo 31.1 de la CE, como son el principio de capacidad económica, progresividad, igualdad y el de generalidad tributaria, pues en tal caso la norma que persiga tal fin extrafiscal sería declarada inconstitucional. En dichos términos se pronunció el Tribunal Constitucional afirmando que “Conviene no olvidar nunca que la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los jueces y magistrados integrantes en el poder judicial, están sujetos a ella. Por ello es indudable que sus preceptos son alegables antes los Tribunales, quiénes, como todos los poderes públicos, están vinculados al cumplimiento y respeto de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del Título I de la Constitución¹¹”.

No obstante, no toda norma con fines extrafiscales que pueda contravenir alguno de los principios constitucionales antes mencionados tiene que ser declarada inconstitucional sin más, pues habría que estudiar los principios y fines perseguidos por la norma extrafiscal, que aunque distintos de los principios de justicia tributaria, podrían ser igualmente lícitos desde un punto de vista constitucional y que, por tanto, legitimarían su introducción dentro de nuestro ordenamiento tributario.

Por su importancia abordaremos el estudio de la posible lesión al principio de capacidad económica por las normas de carácter extrafiscal y su posible justificación constitucional.

11 Vid STC 16/1982, de 28 de abril.

3.1. El principio de capacidad económica en la imposición extrafiscal

Hay que partir de la base de que las finalidades fiscales y extrafiscales van por vías contrapuestas, de forma que, cuando el ente público más recaude por un impuesto, éste se aleja del fin extrafiscal diseñado, y, por el contrario, cuando menos se recaude por una figura impositiva concreta más efectivo será el fin extrafiscal perseguido por la misma.

Tomando en consideración el principio de capacidad económica, éste se constituye en el fundamento básico para la financiación de los gastos públicos por la vía de los impuestos, ya que, a mayor riqueza, mayor recaudación a través de los tributos. Por tanto, debe existir una relación directa y proporcional entre la capacidad económica de los sujetos y lo que se recauda por los diferentes impuestos. Este hecho garantiza la función medial del derecho tributario al servicio de los intereses públicos.

Cuando aparece la extrafiscalidad, se desprende una cierta oposición a la fiscalidad en relación exclusivamente al principio de capacidad económica ignorando total o parcialmente este principio. Bajo este prisma, se podría pensar que algunos impuestos extrafiscales podrían ser declarados inconstitucionales precisamente por apartarse del concepto de capacidad económica para configurar la estructura normativa del impuesto extrafiscal.

Sin embargo, cuando un tributo se utiliza con una finalidad extrafiscal presenta unos rasgos diferenciadores en razón a los fines perseguidos y en orden a alcanzar la finalidad extrafiscal puede distanciarse del concepto de capacidad económica.

En la actualidad, se admite la excepción al principio de capacidad económica siempre que su utilización se dirija a la consecución de fines constitucionales, y, hasta el momento, ni la doctrina ni la jurisprudencia española han señalado límites a partir de los cuales la extrafiscalidad no puede ir. En cualquier caso, sería necesario realizar una ponderación de los bienes e intereses públicos auspiciados, es decir, elegir entre la restricción del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica y las consecuencias favorables para los bienes jurídicos protegidos por la Constitución Española que se deriven de las medidas extrafiscales. Quizás lo erróneo sea utilizar la figura del tributo como instrumento para conseguir fines extrafiscales, ya que aquel se encuentra sometido a unos principios de justicia tributaria que no se cumplen ortodoxamente en la imposición extrafiscal. Por este motivo, habría que plantearse la extrafiscalidad bajo la cobertura jurídica de las prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público de carácter retributivo.

En cualquier caso, el principio de capacidad económica queda ligado o vinculado al deber de solidaridad, por lo que la utilización del impuesto con fines económicos, sociales y redistributivos enlaza también con el principio de capacidad económica.

No obstante, aunque la imposición extrafiscal no busque la recaudación fiscal y no atienda principalmente al principio de capacidad económica, no se puede rechazar de forma unánime que en los hechos imponibles de estos impuestos no aparezca un sustrato de capacidad económica objeto de imposición, y esta cuestión es así, porque en los hechos imponibles de la imposición extrafiscal a veces son objeto de imposición bienes patrimoniales, en otras ocasiones, sin embargo, el objeto de gravamen es la falta de utilización o explotación de un bien patrimonial.

A título ilustrativo, el Impuesto sobre Vertidos Sólidos determina el hecho imponible en el grado de contaminación producida. Este presupuesto de hecho denota que la recaudación será mayor conforme más contamine el sujeto pasivo y que es un indicio de que el obligado tributario tiene mayor capacidad económica conforme más contamine, pues este hecho supone que el sujeto tendrá una mayor producción.

Sin embargo, hay impuestos de carácter extrafiscal donde no siempre se cumple esta premisa de correspondencia del hecho imponible con la capacidad económica real o potencial del sujeto pasivo.

La utilización extrafiscal de los tributos se ha convertido hoy en un enfoque común de todos los sistemas tributarios. Prácticamente no hay ningún Estado que renuncie a su implantación en la conformación de sus ingresos públicos. Es más, encontramos a veces tributos en los cuales la finalidad recaudatoria es irrisoria, lo cual asegura la eficiencia de estos tributos en cuanto a su finalidad extrafiscal

Así, por ejemplo, sucede en el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas regulado en la Ley 3 de julio de 1984 de Reforma agraria, de la comunidad autónoma de Andalucía. Este impuesto de carácter autonómico establecía como hecho imponible la no infrutilización de la tierra agrícola, pretendiendo así reaccionar frente a los propietarios de tierras donde no se produce un rendimiento óptimo de las mismas¹².

De esta forma cuanto más rendimientos se genere menor será la recaudación fiscal y mayor será la riqueza generada con lo que la capacidad económica aumenta al cumplirse el fin extrafiscal. Se observa por lo tanto, una relación inversa entre la recaudación tributaria y el principio de capacidad económica¹³. Sin embargo, en otros supuestos el impuesto extrafiscal ignora la capacidad económica de los obligados tributarios como, por ejemplo, en el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de la comunidad autónoma de Andalucía regulado por la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. En esta figura se pretende contribuir al medio ambiente disminuyendo la utilización de las bolsas de plásticos de un solo uso. El impuesto trata de disuadir a los consumidores de este tipo de artículo¹⁴. Sin embargo, no existe ningún tipo de correlación entre los elementos esenciales de esta figura impositiva y la capacidad económica del sujeto pasivo a título de contribuyente ni del obligado tributario que soporta la repercusión.

3.2. Principio de igualdad tributaria y la extrafiscalidad

La utilización de los tributos con fines extrafiscales acentúa la importancia del principio de igualdad como principio de justicia tributaria.

12 La justificación de pretender gravar con este impuesto a los propietarios de terrenos que no rindan suficientemente, es que con esa actitud no se crean puestos de trabajo e igualmente tampoco se eleva la riqueza de la región.

13 Cfr HINOJOSA TORRALVO, JJ "Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre las Tierras infrutilizadas, *Impuestos*, 1989, pág 145.

14 El impuesto pretende disuadir a los consumidores de utilizar bolsas de plásticos de un solo uso porque ensucian y degradan el medio ambiente estableciéndose, un gravamen de 10 céntimos por bolsa de plástico para el año 2014.

El principio de igualdad se puede aplicar a cualquier tributo, siempre que no existan normas que tengan carácter arbitrario¹⁵.

En primer lugar habría que matizar que el principio constitucional de igualdad objeto de estudio se separa del contenido en el artículo 14 de la Constitución Española; así lo expresa la STC 27/1981 en la que se establece que "La igualdad en el ámbito tributario va ligada a los principios de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que no puede ser reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución Española". Asimismo el Alto Tribunal profundizó aún más en el principio de igualdad en la STC 209/1988 en la que aclara que "La igualdad en materia tributaria íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y progresividad no puede ser reconducido al artículo 14 sino que en determinados supuestos una cierta desigualdad cualitativa era indispensable para cumplir con su objetivo".

De esta jurisprudencia del Tribunal Constitucional se infiere que el principio de igualdad prohíbe las desigualdades cualitativas en las que existan discriminaciones y privilegios arbitrarios¹⁶.

En los tributos fiscales donde el principio de capacidad económica es básico para cuantificar el tributo, cualquier desigualdad entre sujetos que tengan idéntica capacidad económica estaría vulnerando el principio de igualdad tributaria¹⁷.

En la extrafiscalidad se podría lesionar el principio de igualdad tributaria siempre que al perseguir cualquier fin se introduzcan normas arbitrarias.

No obstante, también se puede lesionar el principio de igualdad tributaria en la extrafiscalidad aun cuando la norma no padezca de arbitrariedad. Esta cuestión sucede cuando la norma extrafiscal introduzca determinados beneficios fiscales discriminatorios y sin justificación constitucional¹⁸. En la extrafiscalidad, al no depender significativamente del principio de capacidad económica, es el principio de igualdad tributaria el que se erige como principio rector de la justicia tributaria.

En este sentido, si el tributo extrafiscal introduce desigualdades habrá que analizar si, las desigualdades introducidas por el tributo extrafiscal están justificadas por el fin constitucional perseguido.

El Tribunal Constitucional en la STC 186/1993, de 7 de junio ha reconocido que la igualdad en el sistema tributario puede ser conseguida mediante la utilización del tributo con fines extrafiscales, es decir, que las posibles desigualdades que puedan producirse sirvan a los fines económicos o sociales.

En este contexto, al no existir en los tributos extrafiscales un criterio de reparto de la carga tributaria en relación a la capacidad económica sino que se toma como presupuesto de hecho un índice que se halla contenido en

15 Cfr PALAO TABOADA, C: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva" Estudios jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro, Tecnos, Madrid, 1976, pág 418.

16 Vid STC 27 1881

17 Cuando se produce una desigualdad tributaria no se está legitimado para interponer un recurso de amparo pues no hay una lesión al principio de igualdad en relación a la subjetividad de la persona

18 Vid SSTC 29/1986, de 20 de febrero y 134/1996 de 22 de febrero; en esta última, el tribunal se pronunció sobre discriminaciones por no existir justificación alguna en el tratamiento de la exención

el hecho imponible de la norma, el principio de igualdad quedaría legitimado si se cumple con el fin constitucional perseguido atendiendo al principio de proporcionalidad.

Si el legislador recurre a la introducción de beneficios fiscales en la norma tributaria para promover e incentivar actuaciones tendentes a realizar fines constitucionales distintos del regulado en el artículo 31.1 de la CE podría atentar al principio de igualdad, ya que habría situaciones de desigualdad tributaria entre sujetos en relación al débito tributario.

En estos impuestos con fines extrafiscales los beneficios tributarios deben ser introducidos sopesando el fin extrafiscal perseguido y, en cualquier caso, deben ser respetuosos con el principio de proporcionalidad y nunca ampararse en decisiones arbitrarias del legislador.

Esta desviación del principio de igualdad, sin embargo, podría estar justificada por la finalidad prevista en un precepto constitucional y además si dicha desigualdad es necesaria, adecuada y proporcional a la finalidad que se pretende conseguir.

4. Articulación jurídico tributaria de la extrafiscalidad

Partiendo del estudio del tributo extrafiscal, (dejando parcialmente de lado el estudio los tributos fiscales que contengan algún beneficio fiscal con fines extrafiscales), es decir, de aquella norma cuyo único fin es la consecución de objetivos de política económica y social contenidos en la *"Lex Superior"*, la cuestión a abordar es qué tipo de tributo es el más idóneo para regular la extrafiscalidad.

En mi opinión, la figura tributaria más idónea para aplicar la extrafiscalidad es la del impuesto, sobre todo, porque su naturaleza de prestación pública coactiva sin ningún tipo de contraprestación encaja en esta categoría tributaria con la que se pretende defender y justificar la imposición dirigida a fines extrafiscales frente a las otras categorías tributarias como las tasas y las contribuciones especiales.

Si el fin perseguido es la protección del medio ambiente, el impuesto puede tener un efecto positivo sobre tal objetivo bajo dos aspectos: el primero vendría dado por la función disuasoria que un impuesto puede ejercer sobre la conducta de los potenciales contaminantes¹⁹.

De esta manera, el derecho tributario a través del impuesto ejerce una cierta prevención sobre el bien jurídico que desea proteger. No obstante, el impuesto tiene que tener cierta coherencia en la estructura de la base imponible y de la cuota tributaria, para que, además de la función disuasoria, tenga un efecto reparador del daño causado por la actividad contaminante en el supuesto de un bien básico como es el medio ambiente, por eso rige la famosa frase de "quien contamine tiene que pagar" el daño causado.

¹⁹ Hay que aclarar que estas conductas que se quieren prevenir no son consideradas antijurídicas, pues si así fuese, el ordenamiento jurídico reaccionaría a través del derecho administrativo sancionador o el derecho penal si el hecho realizado se tipifique como delictivo.

La cuestión a abordar en la utilización de los impuestos como medio para conseguir fines extrafiscales es sí, además de tener esa finalidad disuasoria y por tanto de prevención de posibles conductas lesivas a un determinado bien jurídico, existe la reparación del daño causado con lo recaudado por la figura impositiva. Si es así, estamos ante un impuesto extrafiscal con afectación del ingreso público a un determinado gasto social prioritario o esencial en la vida de las personas.

Esta sería la situación perfecta en la utilización de la fiscalidad para este fin extrafiscal como es la protección del medio ambiente.

Sin embargo, no siempre existe un equilibrio presupuestario en la utilización de estos impuestos con fines extrafiscales con afectación, y esto genera problemas desde el momento en que existan desviaciones entre lo percibido por el ente público en su imposición y lo que tenga que aplicar para reparar el bien jurídico a su estado inicial. Estas desviaciones presupuestarias crean problemas de eficiencia jurídica financiera porque pueden plantearse situaciones en la que los ingresos públicos recaudados superan los gastos necesarios para hacer frente a la contaminación producida por una empresa²⁰. Esta situación se traduce en que no se podrían atender otras finalidades públicas con el posible excedente por este impuesto sometido a la afectación al gasto medioambiental²¹.

A veces, las Comunidades Autónomas crean tributos propios afectos a ciertos gastos básicos como medio de aceptación social en su imposición. Sin embargo, desde su lógica interna parece justificarse la extrafiscalidad cuando lo recaudado por el impuesto financie un gasto social prioritario, aunque no debe obviarse que en estos tributos debe configurarse la base imponible en concordancia financiera con la cuota tributaria, de manera que exista una aproximación al equilibrio presupuestario entre los ingresos fiscales recaudados y los gastos sociales financiados²². Por otra parte, es importante que exista también una concordancia en los elementos que determinan la cuantificación del impuesto en colación al fin extrafiscal perseguido, porque si no el impuesto podría ser calificado como recaudatorio a pesar, de que ocasiones, la propia Exposición de Motivos de la figura tributaria recoja propósitos extrafiscales que en determinados casos pueden incluso proyectarse al hecho imponible.

Dentro de los tributos, después del impuesto, por importancia en la recaudación, estaría la tasa tributaria. El artículo 2.2 de la LGT dispone que las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario o no se presten o se realicen por el sector privado.

20 Debido a que la valoración y medición de la degradación medioambiental es compleja y determinar la base imponible a través de medidores tiene un coste muy alto, se da la opción en determinados impuestos relacionados con la emisión de gases contaminantes a la atmósfera a la utilización de la estimación objetiva de la base imponible con los problemas que este régimen de estimación conlleva. Cfr MULEIRO PARADA, LM "La determinación objetiva en los impuestos medioambientales". *Centro de Estudios Financieros*. 2012, pág 46.

21 Cfr MATEO RODRIGUEZ, L "Análisis y críticas de un impuesto de naturaleza moral" *REDF*; Cívitas, nº 39; 1983, 1983, pág 356; este autor alude a que la afectación no es una característica ni necesaria ni suficiente para considerar un tributo como para-fiscal.

22 En ocasiones el Estado ejerce a través de la extrafiscalidad un medio de financiación de determinados servicios públicos como por ejemplo, cuando en el año 1992, cedió parte de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las Comunidades Autónomas para financiar el gasto sanitario en sus respectivos territorios.

A tenor de la definición legal del concepto de tasa tributaria, en mi opinión no debería utilizarse como mecanismo jurídico para alcanzar fines extrafiscales asociados a la protección del medio ambiente, lo que no es óbice para que pueda utilizarse para otro fin extrafiscal.

A título ilustrativo, si un ente público establece la denominada ecotasa, de forma que ésta gravase a la persona que bajo la utilización del dominio público contaminase el medio ambiente a través del vertido de materiales tóxicos al agua o a la atmósfera, se estaría utilizando perniciosamente este bien jurídico.

Ante este supuesto, podría ocurrir que el fin extrafiscal perseguido se diluyera completamente si los ingresos públicos recaudados son altos respecto a las previsiones estimativas para esta categoría tributaria. En este sentido, la función disuasoria no sería efectiva, pero además, atendiendo a la naturaleza de este tributo y, sobre todo, a su aspecto teleológico, la tasa tributaria está inspirada en el principio del beneficio que el ente público mediante una actuación administrativa otorga a la persona que satisface este tributo.

Es difícil de encajar, no sólo desde una visión jurídica sino también ética, que el beneficio que puede obtener la persona (generalmente las sociedades) por pagar una tasa tributaria sea el de contaminar hasta ciertos niveles el medio ambiente, usando insolidariamente los bienes de dominio público porque, con toda seguridad, es más rentable verter los residuos al medio ambiente que realizar inversiones que reduzcan la contaminación.

Quizás lo más eficiente es que la tasa tributaria contenga algún precepto que promocióne un fin extrafiscal, o bien que ésta se utilice sólo para la vertiente restauradora del bien jurídico lesionado, ya que este tributo es más eficaz para el reparto de la carga tributaria entre los sujetos que realicen el presupuesto de hecho fijado en la norma²³.

En cuanto, a la contribución especial, al ser un tributo que está ligado a inversiones que aumenten el valor de las obras o amplíen o mejoren los servicios es difícil que se configure como un tributo extrafiscal, precisamente por la rigidez de su estructura²⁴.

5. Limitaciones territoriales a la extrafiscalidad

Las Comunidades Autónomas con carácter general tienen unos límites a su potestad tributaria recogidos en el artículo 9 de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA). El mencionado precepto establece que las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos siempre que no graven elementos patrimoniales, rendimientos o gastos en otros territorios, ni podrán crear impuestos que constituyan un obstáculo para la libre circulación de las personas, mercancías o servicios.

Estos límites generales no interfieren en la creación de tributos propios por parte de los entes autonómicos, sino sólo limitan el espacio territorial donde cualquier Comunidad Autónoma puede desarrollar su potestad tributaria.

23 Cfr GARCÍA LUQUE, E: "La actividad financiera del estado social globalizado. (La prevención de gastos públicos y el tributo de tercera generación). *REDF*, nº 131, 2006, pág 502.

24 Al igual que la tasa tributaria, la contribución especial podría contener algún precepto que contenga un incentivo fiscal dirigido hacia fines extrafiscales.

En la extrafiscalidad, al no depender significativamente del principio de capacidad económica, es el principio de igualdad tributaria el que se erige como principio rector de la justicia tributaria

No obstante, sí existen otros límites específicos a la posibilidad de que las comunidades autónomas creen sus propios tributos que vienen recogidos en los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA.

El primero de los preceptos, dispone que “Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando

el Estado, en el ejercicio de su capacidad de su potestad tributaria originaria establezca tributos cuyos hechos impositivos gravados por las comunidades autónomas, que supongan para éstas una disminución de ingresos instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

Este precepto condiciona la posibilidad de que las Comunidades Autónomas creen tributos propios porque el Estado prácticamente tiene gravada todas las fuentes principales de riqueza²⁵. Quizás, por este motivo al Estado no le interesa crear tributos con fines extrafiscales, porque sus necesidades recaudatorias son cubiertas con su amplio sistema fiscal.

Las Comunidades Autónomas, sin embargo, analizan la materia imponible con el propósito de establecer impuestos de carácter extrafiscal aunque en algunos casos son verdaderos impuestos fiscales con una justificación extrafiscal²⁶. Es ilustrativa la STC 122/2012, de 5 de junio, en la que el Tribunal viene a decir que no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos impositivos de dos impuestos tan solo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, sino que hay que analizar la regulación del hecho imponible y abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentren conectados con el hecho imponible como el sujeto pasivo, la base imponible y la capacidad económica gravada.

Conexo a este límite, que evita la duplicidad en el gravamen de los hechos impositivos entre el Estado y las Comunidades Autónomas, está también el límite material por razón de competencia a nivel constitucional.

En este sentido, puede suceder que el ente autonómico desee establecer un tributo sobre una materia que no coincida con ningún hecho imponible de la Administración Estatal pero que a tenor del artículo 149 de la Constitución Española esté reservada exclusivamente al Estado²⁷. Esta situación jurídica se evita, en no pocos casos, porque las competencias sobre una determinada materia pueden ser concurrentes entre el Estado y la Comunidad Autónoma²⁸.

25 Cfr VARONA ALABERN, JE. *Extrafiscalidad y Dogmática tributaria*. Marcial Pons;2009; pág 53; según el autor los impuestos propios de las Comunidades Autónomas no pueden coincidir con los de otras administraciones territoriales a fin de evitar que se produzcan una perturbadora y nociva superposición que podría atentar contra los principios constitucionales de capacidad económica y de no confiscación.

26 Hay que precisar que el artículo 6.2 LOFCA prohíbe la duplicidad de hechos impositivos pero no de objetos impositivos que hace referencia a la riqueza que se quiere gravar, con lo cual, un impuesto estatal y uno autonómico podrían gravar la misma manifestación de la riqueza u objeto imponible siempre que el presupuesto jurídico definido en el hecho imponible sean distintos. Vid STC 37/1987, de 26 de marzo.

27 Vid STC 186/1993, de 7 de junio

28 Vid STC 123/1984, de 18 de diciembre

Otro límite a la capacidad autonómica a crear tributos propios está en el artículo 6.3 LOFCA, en el que se dispone que "Los tributos propios que establezca las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales...". Esto supone que las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple.

En la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (artículo, único.Tres), se aparta del concepto de materia imponible por la de hecho imponible, de manera que las Comunidades Autónomas no podrán establecer impuestos sobre hechos imponible de los tributos locales, pero sí sobre la materia imponible determinándose un espacio fiscal más claro y amplio a los entes autonómicos.

Esta modificación legislativa habilitaría a que las comunidades autónomas puedan crear tributos propios sobre idénticas riquezas objeto de imposición por la administración local, siempre que haya cierta discordancia entre los presupuestos de naturaleza jurídica que originan el nacimiento de la obligación tributaria.

En la legislación tributaria autónoma existen figuras impositivas que han sido declaradas inconstitucionales y otras no. Con arreglo a la modificación descrita, algunos impuestos autónomos de carácter extrafiscal que fueron declaradas inconstitucionales, hoy no lo serían.

Como ejemplo ilustrativo de impuesto declarado inconstitucional está el Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente regulado por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre. Este impuesto trataba de gravar las actividades de producción, almacenaje y transformación de la energía eléctrica, de carburantes, combustibles sólidos, líquidos y gaseosos.

La cuestión a debatir de esta figura impositiva es que su hecho imponible sujeta a gravamen la titularidad de bienes inmuebles al igual que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, razón por la cual se declaró inconstitucional.

Si el legislador autonómico hubiera acotado con mayor precisión la materia imponible del Impuesto Balear, restringiéndola a la titularidad de determinados inmuebles afectos a una actividad económica contaminante, haciendo hincapié en el aspecto extrafiscal de protección del medio ambiente, no se hubiera producido la colisión jurídica entre ambos hechos imponible.

A pesar de este aspecto que entorpecía la viabilidad jurídica de este impuesto, tampoco se hacía mención al aspecto extrafiscal en los elementos de cuantificación del hecho imponible ni en la determinación de la cuota tributaria²⁹.

Retomando el caso del Impuesto Balear se extrae como conclusión que para que el Tribunal Constitucional no declare la inconstitucionalidad de un tributo es necesario que los elementos que define el hecho imponible no coincidan con el hecho imponible del Estado y esto se consigue incorporando el elemento extrafiscal en el hecho imponible del tributo extrafiscal.

Pero además es necesario, que los otros elementos: como el sujeto pasivo, la base imponible y la cuota tributaria, integren el aspecto extrafiscal del impuesto.

29 Vid STC 179/2006, de 13 de junio.

En la otra vertiente, está el Impuesto Extremeño sobre el Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas, aprobado por la Ley 9/1998, de 26 de junio. Este impuesto fue declarado constitucional porque aunque grave la titularidad inmobiliaria incorpora a la materia imponible el aspecto extrafiscal de la solidaridad³⁰.

Podría suceder que el Estado estableciese un tributo extrafiscal cuyo hecho imponible coincidiera con otro aspecto extrafiscal en un impuesto autonómico.

En mi opinión, la incompatibilidad inconstitucional se refiere a hechos imponibles que graven la renta, patrimonio o el gasto, en este supuesto solo podría justificar la inconstitucionalidad cuando afecten a materia que afecten en exclusiva a la competencia de un determinado ente público.

6. Actividad financiera y extrafiscalidad

El concepto de actividad financiera en su concepción económica consiste en la obtención de recursos o ingresos públicos para financiar gastos públicos. Es decir, los entes administrativos para el cumplimiento de sus objetivos públicos necesitan recaudar ingresos para satisfacer sus necesidades públicas.

Cuando esta actividad financiera está regulada jurídicamente nos encontramos ante una rama del ordenamiento jurídico como es el Derecho financiero.

Dentro del derecho financiero es el derecho tributario, regulador de las distintas categorías tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales, el que proporciona un conjunto de ingresos públicos de los que dispondrán las distintas administraciones públicas.

Precisamente por esta función financiera dirigida a proporcionar financiación a las administraciones públicas, se otorga una función medial al Derecho financiero.

Desde esta visión, el Derecho financiero se constituye como un instrumento para la consecución de objetivos públicos.

Con el advenimiento del Estado Social y Democrático de Derecho, el Derecho financiero, además de satisfacer la función medial al servicio de otros entes público, tiene también una actividad finalista en el sentido de que el tributo será utilizado para conseguir fines constitucionales regulados en el Título I, capítulo III de la Constitución Española como son todos los fines contenidos en los Principios Rectores de la Política Económica General.

La consecución de estos principios constitucionales de una forma finalista la realiza el Derecho tributario mediante los tributos extrafiscales, que son aquellos que se alejan de la función medial del derecho financiero, hasta el punto que su recaudación si están bien configurados jurídicamente puede ser nula. No obstante, como se ha descrito anteriormente, los tributos extrafiscales están sometidos a fuertes límites para evitar el doble gravamen que se puede producir al someter a imposición el mismo hecho imponible de dos diferentes administraciones públicas, o bien porque se transgredan las competencias materiales que la Constitución Española asigna a cada ente público.

30 Cfr VARONA ALABERN, JE. Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria; Marcial Pons; op, cit, pág 66.

Con la globalización económica, para favorecer los movimientos de capital y el asentamiento de empresas en los distintos países, se asiste a una batalla por abaratar el coste fiscal en los distintos países, para evitar estas prácticas perniciosas entre países, se toma conciencia a nivel mundial de que es necesario disminuir el gravamen de las rentas de capital, así como disminuir los tipos de gravamen para las empresas.

Ante este nuevo panorama económico, se tiende a que los beneficios fiscales regulados de forma promocional en determinados impuestos se están suprimiendo³¹. Lógicamente, la recaudación puede variar en ambos sentidos, lo que está claro es que quizás el legislador debería utilizar más los impuestos extrafiscales para conseguir fines constitucionales que ya no se van a incentivar en los propios impuestos fiscales³².

7. Impuesto extrafiscal versus sanción

La sanción no cumple el fin básico de los impuestos que, como sabemos, es la financiación de los gastos públicos para la satisfacción de las necesidades públicas, sino que es el producto de un resultado como consecuencia de una actividad calificada jurídicamente como ilícita.

Esta cuestión trasladada a la imposición extrafiscal no permite una diferenciación nítida con el derecho sancionador porque aquella no tiene asignada una función medial, sino que está pensada en el resultado que de ellos se pueden obtener como es la protección del medio ambiente, el fomento del empleo, el derecho a una vivienda digna, etc..., Esta consideración supone que habría que acudir a otro parámetro para discernir acerca de la diferente naturaleza entre los impuestos extrafiscales y la sanción³³.

Un segundo parámetro a tener en cuenta es cuantificar la sanción en términos monetarios y compararlo con la cuota tributaria del respectivo impuesto extrafiscal.

Con carácter general, la cuantía de la sanción debe ser mayor que el gravamen del impuesto. Este criterio es aceptable, pero exige cotejar el importe de las distintas sanciones que establece nuestro sistema jurídico ante actuaciones antijurídicas que lesionen bienes jurídicos promovidos por la constitución española y comprobar que la carga tributaria del respectivo impuesto extrafiscal no supera el importe de las sanciones legales.

Sin embargo, el criterio esencial para negar el carácter sancionador del impuesto extrafiscal atiende a la estructura jurídica del impuesto extrafiscal. Un impuesto extrafiscal no tiene carácter sancionador si su hecho imponible no recoge como presupuesto objeto de imposición una conducta antijurídica que conlleve una actuación represiva por parte del legislador, tan sólo, muestra una función disuasoria de posibles actividades antijurídicas e indemnizadoras³⁴.

31 Vid Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas

32 En el supuesto en que la bajada de tipos de gravamen de las rentas del ahorro y del tipo impositivo en las sociedades baje la recaudación respecto a la supresión de incentivos fiscales, el legislador no puede caer en la tentación de crear impuestos con fin recaudatorios bajo una justificación extrafiscal ficticia.

33 Otra cuestión diferente, es la aplicación del Derecho tributario sancionador cuando el sujeto pasivo cometa una infracción tributaria asociada al impuesto extrafiscal.

34 Vid STC 276/2000, de 16 de noviembre

8. Tributos cuyos ingresos públicos están afectos legalmente a un fin u objetivo extrafiscal

La Disposición Derogatoria 3ª de la Ley 2/2012, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, ha derogado, con efectos desde el 1 de enero de 2013, el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que regulaba el Impuesto de venta minorista sobre hidrocarburos, al integrarse en el Impuesto sobre Hidrocarburos. No obstante, analizaré esta figura impositiva porque responde a otro tipo de justificación de la extrafiscalidad.

Inicialmente, habría que partir del principio de que para los ingresos públicos rige el principio general de no afectación a las partidas presupuestarias del gasto público, dicho principio, no obstante, puede ser excepcionado cuando una Ley así lo estableciese³⁵.

En este apartado el tributo más representativo en cuanto a la afectación de lo recaudado por él, es el "Impuesto sobre Ventas Minoristas sobre hidrocarburos"³⁶.

El artículo 9.3 de dicho impuesto dispone que "Los rendimientos que se deriven del presente impuesto quedarán afectos en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autónomos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios".

Dentro de la clasificación inicial nos encontramos ante un tributo de naturaleza tributaria fiscal pero que por la afectación de los ingresos públicos recaudados a fines extrafiscales se torna en extrafiscal.

En este impuesto la extrafiscalidad es doble, por una parte se dirige a financiar la salud pública propio de un Estado de bienestar y por otra, busca la protección del medio ambiente.

En este impuesto debe cumplirse los principios constitucionales jurídicos materiales, es decir, de respeto a los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad para que sea calificado como justo y de forma subsidiaria alcanzar la eficacia y eficiencia en la financiación en la mejora sanitaria y en la protección del medio ambiente.

Habría que destacar, en relación a la naturaleza extrafiscal de este tributo, que el legislador tenga la intención a través de esta norma de disuadir comportamientos dirigidos a lesionar, por ejemplo, el medio ambiente, o lo que es lo mismo que este impuesto tenga una función preventiva de determinados comportamientos o actitudes que pudieran lesionar este bien jurídico.

En mi opinión, este tributo tampoco condiciona el comportamiento del sujeto pasivo, porque no existe un beneficio fiscal que le anime especialmente al pago del impuesto. Por lo tanto, nos encontramos con un impuesto

35 El art 27.3 de la Ley 47/2003 de 26 de noviembre (Ley General Presupuestaria) dispone que "Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuestos limitativos se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones salvo que por Ley se establezca su afectación a fines determinados".

36 Regulado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

con un fin extrafiscal por afectación de los ingresos recaudados de naturaleza objetiva desde el estudio de la extrafiscalidad. Por esta razón, también se podría decir, que estamos ante un supuesto de extrafiscalidad dirigida e imputada.

Por otra parte es discriminatorio hacia las familias que viven en zonas rurales, pues no tienen el mismo acceso a los transportes públicos que las personas que residen en las capitales, teniendo que asumir el mayor coste fiscal por consumir carburantes por la de utilización de sus vehículos privados.

El Tribunal Constitucional no declare la inconstitucionalidad de un tributo es necesario que los elementos que define el hecho imponible no coincidan con el hecho imponible del Estado y esto se consigue incorporando el elemento extrafiscal en el hecho imponible del tributo extrafiscal

9. Tributos de naturaleza dual

Pueden existir tributos que tengan una doble naturaleza jurídica, en este caso, tanto fiscal como extrafiscal. Esta situación se daría cuando un tributo de naturaleza fiscal contiene algún beneficio fiscal que pudiera anular la totalidad de la deuda tributaria que del mismo tributo se originase. Lógicamente el beneficio fiscal articulado en la norma tributaria debe estar enfocado a fines contenidos dentro de los principios rectores de la economía política y social de la Constitución Española.

Actualmente el Impuesto Especial sobre Determinado Medios de Transporte encaja, en mi opinión, en el concepto de tributo de naturaleza mixta o dual.

Este impuesto está incluido en la categoría de impuesto especial por su naturaleza indirecta y además persigue fines fiscales, es decir, el legislador crea esta figura impositiva con la finalidad inicial de contribuir al reparto de la carga tributaria entre los obligados tributarios. Esto indica que la configuración jurídica de este impuesto no debe prescindir de los principios constitucionales que rigen para la normativa tributaria

En cuanto a su regulación, el artículo 70 Ley 38/1992, de 28 de diciembre dispone que “Los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/Km, con excepción de los vehículos de tipo “quad” estarán sometidos a un tipo impositivo del 0 % salvo que las Comunidades Autónomas a tenor de lo previsto en el artículo 43 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre hayan aprobado sus propias tarifas impositivas”³⁷. El legislador en este impuesto vincula el tipo impositivo a la emisión de CO₂.

De este último párrafo se desprende que aunque el IEDMT tenga una naturaleza tributaria, podría tener un grado de extrafiscal máximo hasta el punto de desnaturalizar el fin recaudatorio propio de este impuesto en *pro* de proteger el medio ambiente mediante la reducción de gases contaminantes a la atmósfera.

37 Tal como dispone el artículo 70.7 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, “Las emisiones oficiales de CO₂ se acreditarán, en su caso, por medio de un certificado expedido al efecto por el fabricante o importador del vehículo excepto en los casos en que dichas emisiones consten en la tarjeta de inspección técnica o en cualquier otro documento de carácter oficial expedido individualmente respecto al vehículo de que se trate”.

Un impuesto extrafiscal no tiene carácter sancionador si su hecho imponible no recoge como presupuesto objeto de imposición una conducta antijurídica que conlleve una actuación represiva por parte del legislador, tan sólo, muestra una función disuasoria de posibles actividades antijurídicas e indemnizadoras

Este impuesto, a pesar de tener como fin extrafiscal proteger el medio ambiente, no está exento de críticas. La objeción de mayor calado se fundamenta en que la naturaleza de este impuesto es regresiva. La explicación a esta crítica proviene porque son las personas con menores ingresos las que tienen los vehículos que más contaminan el aire mediante la emisión de CO₂, mientras que las personas con mayor capacidad económica pueden adquirir vehículos de alta gama que suelen contaminar menos, por ejemplo, los vehículos de motor eléctrico o los híbridos son más caros que los standard³⁸.

A nivel territorial también se producen desigualdades tributarias en el gravamen sobre vehículos. Así, en las zonas rurales no existe el

servicio de transporte público por lo que los trabajadores que se desplacen a la capital necesariamente tienen que adquirir vehículos privados y verse gravado por este impuesto especial.

10. Conclusiones

La extrafiscalidad surge por la necesidad de conseguir por el sector público de forma eficiente determinados fines económicos y sociales amparados por la constitución española.

No obstante, aunque la constitución no reconoce de manera explícita la utilización del tributo con fines extrafiscales sí lo legitima la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

La Ley General Tributaria reconoce que los tributos además de ser instrumentos para recaudar y dar cumplimiento al artículo 31.1 de la CE pueden coadyuvar a la consecución de fines extrafiscales, a través de tributos propiamente extrafiscales o bien con tributos que contengan preceptos que promuevan fines extrafiscales. En ambos supuestos, el tributo debe cumplir con los principios de justicia tributaria aunque con ciertas peculiaridades respecto al principio de capacidad económica y al de igualdad tributaria.

Dentro del concepto de extrafiscalidad hay que distinguir entre tributos extrafiscales de carácter disuasorio o preventivos que gravan actividades lesivas, aunque no antijurídicas, para determinados bienes jurídicos, sobre todo, relacionados con la protección del medio ambiente de aquellos que contienen preceptos dirigidos a un fin extrafiscal normalmente instrumentados a través de beneficios fiscales. En este último supuesto, el legislador asume que el gasto fiscal que estos beneficios fiscales ocasionarán en la recaudación será compensado por los beneficios económicos o sociales que el sector público percibirá de las actuaciones del sector privado. En este supuesto, para que no se produzca una transgresión del principio de igualdad tributaria no deben establecerse estos beneficios fiscales con carácter arbitrario. En cualquier caso, siempre habrá que hacer una ponderación entre

38 Cfr MARTOS GARCÍA, JJ "Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art 6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental" *QF*, 2011, nº 10, pág 64.

bienes e intereses públicos que justifiquen la introducción de preceptos que contravengan principios del artículo 31.1 de la Constitución Española.

En el primer supuesto, el impuesto será más eficiente desde el punto de vista extrafiscal cuanto menos recaudación tributaria obtenga el ente público. No obstante, el legislador en determinadas figuras tributarias introduce una simulación relativa pública ya que utiliza como excusa el fin extrafiscal, caso del Impuesto sobre el Tabaco o sobre el Alcohol, para legitimar su recaudación.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Jesús M^a Calderón González

Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo.

Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la

Audiencia Nacional.

Magistrado del Gabinete Técnico de Documentación e Información del Tribunal Supremo

Imposibilidad de comprobar las bases impositivas negativas en un ejercicio prescrito a efectos de su compensación en un periodo no prescrito

Comentario a la STS de 4 de julio de 2014, Recurso de Casación núm. 581/2013. ¿Supone esta STS un nuevo enfoque de la cuestión? Incidencia del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria

En esta STS, Sección Segunda, se desestima el recurso de casación núm. 581/2013, promovido por la Administración General del Estado y en su representación y defensa por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada con fecha 24 de enero de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 440/2009, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002 (1 de noviembre de 2002 a 31 de octubre de 2003), 2003 (1 de noviembre de 2003 a 31 de octubre de 2004) y 2004 (1 de noviembre de 2004 a 31 de octubre de 2005), siendo la cuantía del recurso la de 6.742.366,10 euros.

Resumen

Fraude de ley. La Administración tributaria no puede declarar el fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, aunque las mismas pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos. Remisión a la doctrina de las bases impositivas negativas prescritas y su eficacia en ejercicios no prescritos.

Se desestima el presente recurso de casación, pues, tal y como consideró la Sala de instancia, en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002 a 2004, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos celebrados en el año 1998, que adquirieron firmeza como consecuencia

de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración tributaria. Para la Sala, la tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones efectuadas en ejercicios prescritos para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios.

1. Jurisprudencia aplicable al caso de autos

STS de 17 de marzo de 2008 (RC 4447/2003, FJ3). Esta sentencia se remite a otra de 30 de enero de 2004 (RC 10849/1998). Declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases impositivas negativas que eran compensadas en ejercicios posteriores.

“TERCERO.- La cuestión de fondo que se plantea en el recurso de casación es, en realidad, la determinación de las consecuencias de la declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases impositivas negativas que eran compensadas en ejercicios posteriores. En concreto, debe determinarse si la prescripción de la liquidación correspondiente al ejercicio de IRPF 1984, con la consiguiente imposibilidad de comprobación y regularización por parte de la Administración tributaria y, por lo tanto, la admisión de la declaración realizada por el contribuyente, debe proyectar sus consecuencias sobre un ejercicio posterior, en este caso el ejercicio de 1989 y, en consecuencia, considerar correcta la compensación realizada en este ejercicio fruto de la minusvalía generada en el ejercicio 1984.

Como ha señalado esta Sala, en un supuesto similar, en Sentencia de 30 de enero de 2004 (FJTercero), “si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15%, aunque hubiera incurrido en error iuris y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción de 122.353.080 pesetas, no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, es decir, 76.913.038 pesetas, que también había adquirido firmeza. Nos hallamos ante una norma general de las deducciones por inversiones que las concibe como un crédito fiscal, lo que permite que la cantidad deducible que exceda del límite máximo anual establecido sobre la cuota del IS, previsto en sus normas reguladoras, pueda deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los ejercicios siguientes, que han oscilado desde los dos a los cinco siguientes, según las distintas LPGE (...). Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, por importe de 122.353.080 pesetas, adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983. El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983”.

De igual forma, en el caso que nos ocupa, la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura, puede trasladarse a los ejercicios siguientes. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección.”

STS de 20 de Junio de 2011 (RC 431/2008). Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 y 1998 a 2001. La Administración tributaria puede liquidar ejercicios posteriores aplicando la minoración de las bases impositivas negativas a compensar de ejercicios anteriores sin esperar a su firmeza (FJ 3º a 5º).

STS de 20 de Abril de 2012 (RC 1989/2008) Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Necesidad de la acreditación de las bases.

"(...) Dice la recurrente que la sentencia recurrida no reconoce la procedencia de la compensación de las bases impositivas negativas a que S. ESPAÑA tiene derecho ya que se cumplen las exigencias de la Ley 61/1978, especialmente de sus artículos 16 y 18.

No podemos admitir el alegato de la recurrente. La sentencia recurrida declara conforme al ordenamiento jurídico la resolución del TEAC de fecha 28 de septiembre de 2004, que, a su vez, confirmó la resolución de la ONI de 10 de diciembre de 2001, "sin perjuicio—añadía—de que se tenga en cuenta el efecto del incremento de bases impositivas negativas a compensar resultante de la ejecución de lo dispuesto en el fallo de la reclamación R.G. 7730-01 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995".

La recurrente debió pues acreditar la base impositiva negativa del ejercicio 1995 para trasladarla al ejercicio posterior -1996—, que es el que aquí nos ocupa y sobre el que podía, eventualmente, proyectar sus efectos." (FJ 7º).

STS de 22 de Mayo de 2012 (RC 145/2008). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Bases impositivas negativas generadas en ejercicios prescritos: compensación: procedencia, al haber adquirido firmeza y no poder, por tanto, ser objeto de comprobación por la Administración Impuesto sobre Sociedades. Doctrina anterior a la LGT/2003.

"La parte recurrente entiende en su tercer motivo casacional que al tratarse de un ejercicio prescrito la comprobación del valor efectuada por la Administración con posterioridad al plazo de prescripción no puede prosperar. La Sala de instancia señala, por el contrario, que al afectar exclusivamente la regularización al ejercicio 1998, nada impide a la Administración Tributaria comprobar valores de ejercicios prescritos que pueden tener trascendencia en otros posteriores (en el presente caso la valoración de la operación de aportación en el año 1992), ya que no puede limitarse las facultades de comprobación e investigación otorgadas por los artículos 109 y 110 LGT, y es esto lo que realizó la Administración, al considerar que al ser la aportación una operación vinculada —entre socios y Sociedad—, el valor será el de mercado, y no el mayor valor dado por el sujeto pasivo.

El motivo debe estimarse, pues con arreglo a jurisprudencia de esta Sala (STS de 17 de marzo de 2008, STS 29 de marzo de 2012 (RCUD. 16/2009) (FJ 5º), dictada en supuestos anteriores a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, los elementos correspondientes a ejercicios prescritos no pueden ser modificados en ejercicios posteriores. En la segunda de las citadas se dice expresamente que:

"Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases impositivas negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores. No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado cuando señala que "la prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, sino simplemente la imposibilidad por imperativo legal de rectificar dicha liquidación". Por el contrario, declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos." (FJ 4º).

En el mismo sentido, STS de 8 de marzo de 2012 (RC 3780/2009), (FJ 3º) y (RC 2016/2008 y 2017/2008), la facultad de comprobar el valor de los bienes, rentas, productos y demás elementos del hecho imponible, pero esta facultad no es imperativa (FJ 4º), STS 29 de marzo de 2012 (RCUD 16/2009), (FJ 5º), STS de 13 de abril de 2012 (RC 2282/2008), (FJ 2º), que cita entre otras, STS de 15 de septiembre de 2011 (RC 1740/2009).

Asimismo, STS de 2 de febrero de 2012 (RC 441/2008) Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993 a 1995 en la que se declara:

"(...) Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases impositivas negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores. No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado cuando señala que "la prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, sino simplemente la imposibilidad por imperativo legal de rectificar dicha liquidación". Por el contrario, declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos". (FJ 5º).

En el mismo sentido, STS de 25 de enero de 2010 (RC 995/2005) y de STS de julio de 2010 (RC 4427/2005).

"Así pues, debe desestimarse el motivo en aplicación del principio de unidad de doctrina, debiendo advertirse que ello no resulta posible respecto de supuestos regidos por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que modificó el artículo 23 de aquella, disponiendo en el apartado 5 que "El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron". En el mismo sentido, artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

STS de 20 de Septiembre de 2012 (RCUD 425/2011). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002. Compensación de bases negativas de ejercicios prescritos. Acreditación. Identidad, contradicción, doctrina correcta. La sentencia hoy recurrida a través de la modalidad casacional de unificación de doctrina, resuelve una nueva controversia en torno a si resulta posible compensar bases negativas de ejercicios prescritos en función tan solo de la firmeza de las autoliquidaciones practicas o, por el contrario, si resulta exigible que el contribuyente acredite la realidad de aquellas. Pues bien, en el presente caso no concurre la necesaria identidad causal o de fundamentación jurídica entre la sentencia impugnada y las invocadas como de contraste, las cuales no pudieron tener en cuenta la importante modificación que supuso el artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que añadió dentro de dicho precepto el apartado 5, en el que se dispuso que "El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron" Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002, y por tanto igualmente aplicable

en el presente caso, dio la siguiente nueva redacción al apartado transcrito: “5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquier que sea el ejercicio en que se originaron”. El artículo 23 de la Ley 43/1995, en las redacciones indicadas, así como la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 40/1998, supusieron una ampliación del plazo para la compensación de bases negativas, de siete a diez años, pero al mismo tiempo también, que el sujeto pasivo tuviera la obligación de acreditar documentalmente las bases imponibles negativas, “cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”, de tal forma que el artículo 70.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, citado posteriormente por la sentencia recurrida, se limita a recoger de otra forma lo que ya se disponía en las normas anteriormente transcritas.”(FJ 3º).

STS de 20 de Septiembre de 2012 (RC 6330/2010) Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2001. Las bases negativas deben ser justificadas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron; tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad. **No podemos admitir la existencia de un derecho adquirido a la compensación por la mera generación de bases negativas, por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídica tributaria, autonomía que si se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad.**

A partir de la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 7 de diciembre, el IRPF no bastaba alegar que el ejercicio en el que se produjeron éstas se encuentra prescrito, sino que era necesaria su justificación documental suficiente, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad. (FJ 3º).

STS de 22 de Noviembre de 2012 (RCUD 4073/2011) Impuesto de Sociedades, ejercicios 1999 y 2000. Unificación de doctrina. Bases imponibles negativas: La Entidad no había presentado las correspondientes autoliquidaciones o declaraciones tributarias. Falta de identidad. Pues bien, en el presente caso la entidad recurrente, que eso sí, ha reseñado el conjunto de sentencias antes identificadas, no ha cumplido con la carga procesal que le impone el artículo 97 de la Ley de esta Jurisdicción, de demostrar que en alguna de ellas, se diera el supuesto de no presentación de autoliquidación o declaración complementaria, respecto de ejercicios prescritos, con fallo contradictorio respecto de la sentencia impugnada. De este criterio se desprende que el importe de las bases negativas, procedentes de ejercicios prescritos, a imputar en los ejercicios posteriores no prescritos, viene determinado por lo reflejado en las correspondientes autoliquidaciones. A mayor abundamiento, debemos poner de manifiesto que rigiendo para los ejercicios 1999 y 2000, lo dispuesto en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, modificado por Ley 40/1998, de 9 de diciembre, la pretensión de la entidad recurrente no podría ser estimada en ningún caso. **No puede ser más claro el precepto últimamente transcrito en cuanto a la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad. (FJ 3º).**

STS de 21 de Febrero de 2013 (RC 1978/2010)..Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001. No procede rectificar la cuantía de la base imponible negativa compensada, procedente de 1997, por cuanto la Inspección se ha limitado a aplicar el importe consignado por la recurrente en su declaración, derecho (el de la compensación de bases imponibles negativas) que la recurrente puede ejercer en el ejercicio o ejercicios que desee.

“(…) Dos ideas ofrece la sentencia recurrida para confirmar la tesis del TEAC y que no admiten reproche alguno como dice el Abogado del Estado: la propia declaración de la recurrente, sin haber interesado una posterior rectificación, así

como la libertad de ésta para establecer la cantidad a compensar en el ejercicio 1998, dentro, por supuesto, del importe total de la base negativa a compensar.” (FJ 7º).

STS de 7 de Marzo de 2013 (RC. 3730/2010). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Anulación de la liquidación correspondiente al ejercicio 2000 en cuanto a la obligatoria admisión de las bases negativas provenientes del ejercicio 1999. Improcedencia al tratarse de una cuestión nueva. (FJ 4º)

STS de 6 de Noviembre de 2013 (RC 4319/2011). Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000 y 2001. Compensación de bases negativas procedentes de ejercicios prescritos sobre ejercicios no prescritos. Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponible que se pretenden compensar en el ejercicio “no prescrito”, con las consignadas en el “prescrito” si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia.

“Cuarto.- Decisión de la Sala

A) Precisiones previas:

1. Pese a los motivos de casación y por razones metodológicas la Sala no va a seguir, como es habitual, el planteamiento formulado por la entidad recurrente sino que va a construir su propio razonamiento sin perjuicio de que ese razonamiento contenga respuesta a todas las cuestiones planteadas por las partes.

2. Ello exige, y vistas las fechas cardinales de los hechos (bases imponible negativas procedentes de ejercicio 1993; ejercicio liquidado 2001; fecha de la liquidación 2006) determinar la legislación aplicable y la doctrina que de dicha legislación se deriva.

B) La legislación aplicable, vistos los ejercicios liquidados, es la vigente en el ejercicio 2001, que no es otra que la Ley 43/95 con la modificación introducida por la Ley 40/98 que dio el siguiente contenido al artículo 23.5 que es el precepto cuya interpretación se exige para la resolución del litigio: “El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponible negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaren”.

C) Esta primera precisión determina que la jurisprudencia de esta Sala, declarada al amparo de la legislación anterior, y que en virtud de la prescripción de los ejercicios liquidados, consagraba la imposible modificación de las bases procedentes de ejercicios prescritos, resulta inaplicable, pues el precepto citado, artículo 23.5 de la Ley 43/95, es incompatible con dicha doctrina.

D) El precepto que ahora se examina consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento, que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; y, finalmente, el alcance de la carga probatoria “procedencia” y “cuantía” de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

Ello implica, en definitiva, que mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponible a compensar, sino de su “procedencia”; es decir, de su corrección.

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio "no prescrito", con las consignadas en el "prescrito" si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia.

- E) *En el asunto que decidimos la sentencia impugnada sostiene: "Pues bien, la Sala entiende que, al no desvirtuar la entidad recurrente dicha valoración, procede la confirmación de la valoración efectuada por la Administración, que se realizó sobre la base de elementos probatorios objetivos frente a los que la entidad, en su momento, pudo impugnar. Por ello, al mantenerse el «status» probatorio como en vía económico-administrativa, procede la desestimación de este y el tercer motivo, relativo a la improcedencia de la liquidación por falta de prueba por parte de la Inspección sobre la inexistencia de la pérdida declarada y contablemente registrada, pues la Administración cumplió en su momento con la carga de la prueba regulada en los arts 114 y 115 de la Ley General Tributaria, mientras que la entidad recurrente no ha satisfecho la carga que le imponen los preceptos transcritos en el Fundamento Segundo de esta sentencia."*

En el mismo sentido se manifiesta el TEAC cuando afirma: "De tales preceptos se concluye que no debe probar la Administración cual ha sido el precio que se pagó por la transmisión de cada una de dichas estaciones de servicio, ni si el mismo, pese a no haber sido acreditado por la interesada, pudiera ser razonable a la vista del acuerdo de segregación de CAMPSA, sino que es la propia obligada tributaria la que debió acreditar la procedencia de las bases negativas aplicadas, y en particular de la valoración y precio pactado por la venta de cada una de las estaciones de servicio de CEPSA, tal y como le requirió la Inspección."

- F) *Es visto que tal razonamiento se encuentra en frontal contradicción con lo que antes razonamos, en el sentido de que el artículo 23.5 de la Ley 43/95 exige una carga probatoria del administrado, que en este recurso ha cumplido. Es la Administración quien debe acreditar, cumplidamente, que los datos ofrecidos por el recurrente no se ajustan a derecho. Es decir, la carga probatoria destinada a demostrar la "improcedencia" y "cuantía" de las bases imponibles negativas, pesa sobre la Administración, cuando el sujeto pasivo, ha cumplido las obligaciones que el artículo 23.5 de la Ley 43/95 le imponen, y no sobre el sujeto pasivo que es lo que la sentencia de instancia sostiene."*

STS de 14 de noviembre de 2013 (RC 4303/2011). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002. Compensación de las bases imponibles negativas aportadas por T. O España al grupo fiscal y procedentes de ejercicios prescritos. La carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero si a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación. Así las cosas, no podemos compartir la tesis de la sentencia porque si, como hemos dicho anteriormente, una vez presentados los documentos contables, soportes documentales y autoliquidaciones por el obligado tributario, comienza para la Inspección la tarea de comprobación, habrá que convenir que es a ésta a quien corresponde acreditar la falta de realidad de las bases negativas, lo que, en verdad no ha ocurrido en el presente caso.

"SEXTO.- Finalmente, resolvemos conjuntamente los motivos sexto y séptimo.

La Inspección no aceptó la compensación de base negativa por importe de 3.916.399,64 euros, obtenida por E.E., S.A. (T.E., S.A.) en 1993 (ejercicio prescrito) cuando no formaba parte del Grupo y ello, por entender que la prescripción no impedía comprobar la existencia de bases negativas e incluso modificarlas, “a los solos efectos de practicar la liquidación del período impositivo en el que se han compensado, si de la comprobación realizada por la Administración Tributaria y de las pruebas acreditadas por el sujeto pasivo resulta que no hay derecho a la compensación de toda o parte de el importe de las bases imponibles negativa”.

Frente a la postura de T.E. S.A., que entendía que las facultades inquisitivas de la Inspección respecto de las bases negativas queda limitada por el instituto de la prescripción, con invocación de la Sentencia de esta Sala de 13 de marzo de 1999, la resolución del TEAC fue la de sostener que prescribe el derecho o facultad de la Administración a liquidar deudas tributarias e imponer sanciones, pero no la facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tengan efectos en períodos impositivos respecto de los cuales la facultad liquidatoria y sancionadora de la Administración no haya prescrito.

Y la sentencia impugnada ratifica este criterio, al argumentar en los Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo de la siguiente forma (...)

Frente a ello, en el sexto motivo se alega infracción por la sentencia de los artículos 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, 66, 70.3 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto Sociedades y jurisprudencia emanada de la Sala Tercera de ese Tribunal Supremo en relación con esta cuestión.

Se aduce por la entidad recurrente que “la interpretación de los preceptos reguladores del instituto de la prescripción promovida por la sentencia de instancia conlleva una vulneración de los mismos, ya que tal regularización supone una nueva liquidación de ejercicios que ya habían ganado aquélla, resultando, demás contrario al criterio sostenido por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en diversos pronunciamientos (entre otras, Sentencia de 13 de marzo de 1999, y 17 de marzo de 2008)”. Se añade a ello que “los artículos 106.4 de la Ley 58/2003 y 23.5 de la Ley 43/1995, únicamente establecen, en opinión de esta parte, una carga probatoria tasada y cualificada, sin que, al contrario de lo sostenido por la Audiencia Nacional, dichas normas puedan amparar una revisión de la contabilidad del sujeto pasivo.”

La postura de la recurrente, extensamente explicada a lo largo del motivo, supone entender que el artículo 23.5 de la LIS solo obliga al sujeto pasivo a acreditar si de la contabilidad y soportes documentales exhibidos se deduce la existencia de las bases imponibles compensadas por el mismo, pero sin que se autorice a la Inspección a comprobar la realidad de unos datos que figuran en una liquidación que quedó prescrita.

Finalmente, en el séptimo motivo se hace referencia a la cuestión de la existencia o no de pérdidas que, en su caso se traduce en base imponible negativa, como consecuencia del contrato de transmisión de todos los activos, suscrito en 31 de diciembre de 1992, para surtir efectos a partir de 1 de enero de 1993, entre E.E. (T.O.E., S.A.) y VOITUR, S.A. con CEPESA, lo que supuso la cesión a ésta última de la red de estaciones de servicio, acciones en sociedades, existencias, equipo informático, créditos y deudas frente a terceros.

Respecto de esta cuestión conviene poner de relieve que la entidad recurrente aportó a la Inspección el contrato marco que rigió la transmisión, en cuya cláusulas 7ª y 8ª se expresaba que el precio de la misma sería la suma algebraica del valor de los activos transmitidos, que se determinaba:

- en el caso de existencias, por un procedimiento especial.

- en el resto de elementos, por los valores contables, si bien que de dicho criterio se separaban las estaciones de servicios.
- en el caso de estaciones de servicios, exceptuadas del criterio del valor contable, según lo que acaba de expresarse, mediante fijación de un precio fijado en función de la remisión al Anexo 7, en el que los activos, materiales e inmateriales, se valoraban como si fueran un elemento patrimonial único, sin identificación de los que le componen (solo se segregaban los terrenos), por lo que las estaciones de servicio resultaban valoradas por un precio global, separado del valor contable y sin soporte documental que lo justificara.

Dada la circunstancia anterior y ante el hecho de la mayoría de las pérdidas declaradas en 1993, provenían de la transmisión de las estaciones de servicios, la Inspección requirió informe individualizado de cada una de ellas, que permitiera ponderar el volumen de ventas, situación geográfica, beneficios futuros, etc..., pudiendo así justificar el motivo por el que la mayoría de las estaciones de servicio producían pérdidas y las menos, beneficios.

Sin embargo, la Inspección consideró que de la documentación aportada por la entidad (Anexo V-1) y copia de los asientos del Libro Diario, en relación con la transmisión de las estaciones de servicio hasta el 30 de junio de 1993 y Hoja resumen de la operación citada a dicha fecha, solo se deduce igualmente la asignación de un valor global a las estaciones de servicio.

También se aportó el protocolo de acuerdos para la segregación de las estaciones de servicio las actividades comerciales de C, de 2001, suscrito por R. y otras entidades, así como el documento de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, por el que se aprobaba dicha operación, pero la Inspección consideró que no era posible tener en cuenta la referida operación por ser llevada a cabo en 1991 y con intervención de sujetos distintos.

Ante esta situación, la Inspección concluye en la improcedencia de compensar importe alguno por pérdidas con origen en el ejercicio 1993, de la entidad E, S.A. (T.L O-E, S.A.).

Respecto de esta cuestión, la sentencia se pronuncia en los siguientes términos: (Fundamento de Derecho Octavo) (...)

En esta ocasión, en el séptimo motivo, alegándose los preceptos indicados en el Fundamento de Derecho Primero, se sostiene, con carácter subsidiario, que la sentencia ha infringido las reglas de la sana crítica en relación con la apreciación de la prueba, dando lugar a un resultado inverosímil y contradictorio. Adicionalmente, se alega infracción del artículo 105 de la Ley General Tributaria, en relación con la carga de la prueba.

En este motivo se aduce no ser aceptable que la Inspección se apoye, sin más, en la inexistencia de un informe de valoración de los activos materiales transmitidos (valoración no exigida por la norma), para justificar de plano la improcedencia de las pérdidas reconocidas en la base imponible del ejercicio 1993, añadiéndose que, en opinión de la recurrente, "la Inspección debería haber justificado en primer lugar los motivos que hacían que la documentación aportada no se considerase válida, no bastando con señalar su extrañeza ante la circunstancia de que la venta de la mayoría de las estaciones de servicio produjo pérdida..."

Igualmente, se expone que en el escrito de demanda, aun partiendo de que la carga de la prueba corresponde a la Administración, y para demostrar la razonabilidad de las pérdidas generadas en la venta de la red de estaciones de servicios a CEPESA, se manifestaba haber aportado a la Inspección, a efectos comparativos, el valor que CAMPSA dio a su red de estaciones de servicio en la segregación de actividades comerciales, como consecuencia de la liberalización

del sector en el año 1992, poniendo de relieve que este valor (soportado por un informe auditado por ERNST&YOUNG), estaba en 2.220 millones de pesetas, frente los 3.842 pactados en la venta a CEPESA.

Se añade la invocación de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 2004 (recurso contencioso-administrativo 118/2001), referida a una estimación acerca de cual debería haber sido el valor de mercado de una red de estaciones de servicio en el año 1993 y en concreto el que debió aplicar Campsa Estaciones de Servicio, S.A., por lo que se propuso a la Sala de instancia, como prueba, que se aportase el expediente de valoración realizado por la transmisión de la red llevada a cabo por dicha entidad, reseñándose las incidencias procesales habidas hasta la incorporación a autos del informe ampliatorio al Acta de disconformidad obrante en el recurso número 169/2008, en el que manifestaba que el precio medio de compra había sido el de 21,15 ptas/litro, lo cual hubiera supuesto un precio de 3.912.750.000 ptas. (se apela a que en el informe de gestión de ELF ESPAÑA, S.A. consta como volumen de ventas el de 185 millones de litros) frente a los 3.842.000.000 pactados con CEPESA.

A partir de lo expuesto, sostiene la entidad recurrente haber quedado demostrado que el precio convenido con. en 1993 estaba en línea con el valor de mercado, según el informe anteriormente indicado, lo que conduce a la afirmación de razonabilidad de las bases imponibles negativas resultantes de la operación cuya compensación procedía en el ejercicio objeto de la regularización. Por ello, manifiesta la recurrente no entender que la sentencia confirme la valoración de la Administración, ya que ésta “no realizó ninguna valoración en el curso de sus actuaciones, constando como únicas pruebas las aportadas o solicitadas por esta parte, las cuales no fueron rebatidas por la Administración” añadiendo que “se limita a reproducir los argumentos de la resolución del TEAC, olvidando efectuar cualquier tipo de valoración del informe de la propia Inspección en el marco de la venta de una red de estaciones de servicio por la sociedad C Ede S., S.A. y que se había incorporado al ramo probatorio.”

Por su parte, el Abogado del Estado opone, siguiendo el criterio de la sentencia, que “la regularización practicada por la Inspección descansa en la falta de acreditación o aportación mercantil realizada con el fin de conocer la valoración individualizada de cada uno de los elementos transmitidos, requerimiento que fue contestado por la recurrente, remitiéndose al acuerdo de segregación de estaciones de servicio de las actividades comerciales de CAMPSA”, añadiendo la referencia que también hace la sentencia al criterio de valoración en función del dato de las ventas, utilizado por Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, al adquirir estaciones de terceros independientes y también por Campsa, respecto de 12.166 puntos de venta, con motivo de su escisión.

Expuestas las posiciones de las partes, la resolución de los motivos exige partir de que esta Sala, en Sentencia de 20 de septiembre de 2012, dictada en recurso de casación número 6330/2010, se enfrentó por primera vez a las consecuencias de la incorporación, por Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, al artículo 23, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades, del apartado 5, en el que se disponía: “El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

Tal como consta en la referida Sentencia, en aquella ocasión, en la que se pretendía compensar en Impuesto de Sociedades del ejercicio 2001, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores prescritos (1993 a 1997), concurría la circunstancia, declarada en la sentencia de instancia, de que el obligado tributario había incumplido su obligación de acreditar, no obstante los requerimientos efectuados al respecto, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas de los ejercicios 1.993 a 1.999, cuya compensación había realizado, en las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2.001 y 2.002, no habiendo puesto a disposición de la Inspección los documentos justificativos ni los libros de contabilidad de los años 1995, 1996 y 1997. Y la defensa del obligado tributario se basaba en la prescripción de los ejercicios en los que se habían producido las bases negativas, en que la modificación introducida

en el artículo 23 de la Ley 43/1995, por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo sería aplicable a bases negativas generadas a partir de 1 de enero de 2000, pues otra cosa suponía violar el principio de irretroactividad de las leyes desfavorables y en que si la documentación aportada era insuficiente, la Inspección debió aplicar el régimen de estimación indirecta.

En esta tesitura, y en lo que aquí interesa, la Sentencia de esta Sala expuso en el Fundamento de Derecho Tercero: (...)

En el presente caso, la entidad recurrente ha presentado la documentación requerida, o, al menos, la Inspección no ha reprochado su falta, mas allá de que la que ha tenido a la vista no demuestra la existencia de pérdidas. Y la sentencia, con cita de otra anterior de la propia Sala de fecha 30 de enero de 2004, llega a la conclusión de que la Administración cumplió en su momento con la carga de la prueba regulada en los artículos 114 y 115 de la Ley General Tributaria, mientras que la entidad recurrente no ha satisfecho la carga que a ella le correspondía.

Al supuesto de hecho que resolvemos resulta de aplicación el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por Ley 24/2001, de 27 de diciembre: "El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

Por tanto, el precepto impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas "mediante" la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea al ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos.

De esta forma, la carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero si a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación.

Y es que no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS, en la redacción aquí aplicable, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, sino se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico.

Así las cosas, no podemos compartir la tesis de la sentencia porque si, como hemos dicho anteriormente, una vez presentados los documentos contables, soportes documentales y autoliquidaciones por el obligado tributario, comienza para la Inspección la tarea de comprobación, habrá que convenir que es a ésta a quien corresponde acreditar la falta de realidad de las bases negativas, lo que, en verdad no ha ocurrido en el presente caso, en el que el acuerdo de liquidación de 26 de diciembre de 2006 copia el dictado en relación con los ejercicios 2000 y 2001, con repetición de la queja acerca de que la partidamás significativa del traspaso del patrimonio a C esto es, el de las estaciones de servicio, se lleve a cabo mediante una valoración conjunta que se aparta de los valores contables, lo que no se hace con otros elementos incluidos en aquél, en que se produce una valoración detallada.

Finalmente, diremos que este es criterio que hemos mantenido en la Sentencia de esta Sala de 6 de noviembre de 2003, resolutoria del recurso de casación nº 4319/2011 interpuesto por la misma entidad recurrente y respecto del mismo problema.

En dicha Sentencia, referida a liquidación del ejercicio 2001, y en donde se ha aplicado por ello la redacción del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 por la Ley 40/1998, se ha dicho "... el artículo 23.5 de la Ley 43/95 exige una carga probatoria del administrado, que en este recurso ha cumplido. Es la Administración quien debe acreditar, cumplidamente, que los datos ofrecidos por el recurrente no se ajustan a derecho. Es decir, la carga probatoria destinada a demostrar la "improcedencia" y "cuantía" de las bases imponibles negativas, pesa sobre la Administración, cuando el sujeto pasivo, ha cumplido las obligaciones que el artículo 23.5 de la Ley 43/95 le imponen, y no sobre el sujeto pasivo que es lo que la sentencia de instancia sostiene."

Ante la redacción del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 por Ley 24/2001, de 27 de diciembre ("El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron"), la conclusión no puede ser diferente.

Por lo expuesto, procede desestimar el sexto motivo y estimar el séptimo de los formulados."

STS de 5 de diciembre de 2013 (RC 5084/2011). Impuesto de Sociedades, ejercicio 2001 Aplicación de deducciones en la cuota por inversiones en I+D, previstas en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, que resultaran declaradas y no aplicadas en las declaraciones-liquidaciones de ejercicios también prescritos. Similitudes en el ejercicio 2001 con la compensación de bases imponibles negativas: Procedencia.

"PRIMERO.- Con la advertencia previa de que el Auto de la Sección Primera de esta Sala de 15 de marzo de 2012 ha quedado reducido el ámbito del presente recurso de casación al ejercicio 2001, señalamos que la sentencia impugnada nos dice que la única cuestión que se discutía en el recurso contencioso administrativo, inicialmente planteado, era la de la eventual procedencia de que la Inspección compruebe las deducciones por I+D generadas en ejercicios prescritos (que eran los comprendidos de 1996 a 1999) y que fueron aplicadas en los ejercicios inspeccionados, esto es 2000, 2001, 2002 y 2003.

Como se ha reseñado en los Antecedentes, la respuesta del TEAC tenía carácter afirmativo (y, por tanto, desestimatorio de la reclamación) con base en la regulación contenida en los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Sin embargo, la sentencia de instancia estimó el recurso contencioso administrativo de THOMSON TELECOM, S.A. y anuló la resolución del TEAC y liquidaciones giradas.

En todo caso, debemos llamar la atención acerca de que ahora, el problema no afecta a la compensación de bases imponibles de ejercicios prescritos, sino a las deducciones en cuota pendientes de aplicación, que, en porcentajes diferentes según los casos, se prevén en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, respecto de actividades de investigación científica e innovación tecnológica.(...)"

"QUINTO.- Con lo expuesto, podemos ya pasar a dar respuesta a los motivos formulados, pero antes resulta necesario hacer una precisión previa.

En efecto, ante todo, insistiendo en lo que anunciábamos en el Fundamento de Derecho Primero, ha de precisarse que la presente controversia no gira sobre la cuestión de compensación bases negativas de ejercicios prescritos, sino en torno

a la aplicación de deducciones en la cuota por inversiones en I+D, previstas en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, que resultaran declaradas y no aplicadas en las declaraciones-liquidaciones de ejercicios también prescritos.

La precisión resulta necesaria, porque así como la compensación de bases negativas de ejercicios prescritos dio lugar a la incorporación de un apartado 5 al artículo 23 de la Ley 43/1995, por Ley 40/1998, de 9 de diciembre, luego objeto de nueva redacción por Ley 24/2001, de 27 de diciembre, la aplicación de deducción de cuotas de anteriores ejercicios, no mereció la misma atención del legislador hasta la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que extendió a éstas últimas el régimen de la compensación de bases imponibles, al señalar en el artículo 106.4: "En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales".

Y es que teniendo en cuenta la doctrina que expusimos en la Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 4073/2011), en la que para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estar al momento del nacimiento del derecho (en aquella ocasión, la afloración de bases positivas susceptible de compensación), en el presente caso, la novedad que supone el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria, al extender a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, con origen en ejercicios prescritos, el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensación, supone que solamente será efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es, de 1 de julio de 2004 (Disposición Final Undécima de dicha Ley), con las consecuencias que después se señalan.

SEXTO.- Pasando por fin a resolver los motivos del recurso, y en relación con el primero de ellos, en el que se imputa a la sentencia incongruencia interna, señalamos que según la de esta Sala de 22 de noviembre de 2005 (recurso de casación 3428/2000), "la sentencia debe tener una coherencia interna, ha de observar la necesaria correlación entre la ratio decidendi y lo resuelto en el fallo o parte dispositiva; y, asimismo, ha de reflejar una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados. Se habla así de un supuesto de incongruencia o de incoherencia interna de la sentencia cuando los fundamentos de su decisión y su fallo resultan contradictorios. Y es que los fundamentos jurídicos y fácticos forman un todo con la parte dispositiva esclareciendo y justificando los pronunciamientos del fallo, y pueden servir para apreciar la incongruencia interna de que se trata cuando son tan contrarios al fallo que éste resulta inexplicable. No obstante, la jurisprudencia de esta Sala ha realizado dos importantes precisiones: la falta de lógica de la sentencia no puede asentarse en la consideración de un razonamiento aislado sino que es preciso tener en cuenta los razonamientos completos de la sentencia; y, tampoco basta para apreciar el defecto de que se trata, cualquier tipo de contradicción sino que es preciso una notoria incompatibilidad entre los argumentos básicos de la sentencia y su parte dispositiva, sin que las argumentaciones obiter dicta, razonamientos supletorios o a mayor abundamiento puedan determinar la incongruencia interna de que se trata."

Pues bien, la sentencia realiza un planteamiento inicial correcto al señalar en el Fundamento de Derecho Tercero que "la única cuestión que se discute en el presente recurso es la eventual procedencia de que la Inspección compruebe las deducciones por I+D generadas en ejercicios prescritos (1996 a 1999) y aplicadas en los ejercicios inspeccionados (2000 a 2003)"; lo que ratifica en el Fundamento de Derecho Cuarto, al informarnos de que "el criterio de la parte, sin embargo, es que admitida la prescripción del derecho de la Administración para practicar liquidación de los ejercicios 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, la Inspección no debió introducir rectificación respecto a las deducciones declaradas y generadas en dichos ejercicios, al estar los mismos prescritos y haber adquirido firmeza las autoliquidaciones correspondientes".

Posteriormente, y en unos extensos Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto, la sentencia transcribe lo que afirma ser criterio de la Sala, expresado en las Sentencias de 2 de febrero y 26 de mayo de 2011 (lo que, a su vez, supone la remisión a otras), referidas todas ellas al problema de la compensación de bases negativas, a cuyo régimen de acreditación solamente se somete a las deducciones en cuota, como acaba de indicarse, a partir de la Ley General Tributaria de 2003.

Por lo que afecta a la sentencia de 2 de febrero de 2011 (recurso contencioso administrativo 478/2007), debemos partir de que se declara como hecho a tener en cuenta que "la entidad reconoció que no dispone de contabilidad oficial de esos años y que no se encuentran los soportes contables ni los libros de contabilidad de ejercicios anteriores a 2000, aportando libros de facturas emitidas y recibidas de los ejercicios 1996 a 1999". Y para resolver la controversia acerca de la posibilidad de compensar en ejercicios objeto de regularización (2000, 2001, 2002 y 2003), las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos, pone primeramente de relieve que "la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, modifica la ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades para los ejercicios impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, concretamente los apartados 1,3 y 5 del art. 23 cuyo texto es el siguiente:

- «1. Las bases impositivas negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

(...)

3. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer periodo impositivo cuya renta sea positiva.

(...)

5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

Se añade que similar modificación se contiene en la redacción dada por la Ley 24/2001, cuyo art. 23 dispone:

- «1. Las bases impositivas negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

(...)

5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

Respetuosa la sentencia con el criterio de la Ley, señala que, cuando se pretenden compensar en los ejercicios 2000 a 2003 cuotas negativas procedentes de ejercicios prescritos, el sujeto pasivo ha de acreditar, en su caso, "mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio juicio en que se originaron". Y por lo expuesto, y teniendo en cuenta el hecho probado anteriormente señalado (no disposición de la contabilidad), la sentencia desestima el motivo de impugnación.

Y respecto de la sentencia de 26 de mayo de 2011, desestima el motivo, ciertamente, pero siempre a partir de la interpretación que realiza de las facultades correspondientes a la Inspección, según los preceptos indicados, en la interpretación de la Sala de instancia, tal como se recoge en la siguiente argumentación:

“Tras la nueva redacción de los citados artículos de la Ley General Tributaria, en relación con los del Impuesto sobre Sociedades, se ha de indicar que el objeto de la comprobación es el soporte documental en el que el sujeto pasivo fundamenta la existencia de una base imponible negativa.

La Sala entiende que si del resultado de esa comprobación contable se advierte por la Inspección que la cuantía reflejada por el sujeto pasivo en su autoliquidación, cuya deuda tributaria es firme por el instituto de la prescripción, ha sido mal o erróneamente calculada, ello no impide que el importe a compensar en la nueva deuda tributaria, objeto de comprobación y liquidación, pueda ajustarse a la realidad contable una vez subsanada, con la finalidad de que el importe de la deuda tributaria actual quede fijada conforme a los parámetros contables que muestren la realidad de la contabilidad de la sociedad, pues, como hemos declarado, lo que queda terminante vetado a la Inspección es el modificar o liquidar la deuda tributaria prescrita, pero no el ajustar la contabilidad del sujeto pasivo en la fijación de la nueva deuda tributaria. No se ha de olvidar que estamos ante unos beneficios fiscales de proyección plurianual, lo que obliga al sujeto pasivo, primero, el conservar el soporte documental sobre el que se asienta dicho beneficio, y segundo, a cumplir con el deber de llevar una contabilidad que refleje la verdadera situación patrimonial, financiera y fiscal de la empresa. En todos los preceptos antes citados se exige esos deberes contables y fiscales, pues lo que se pretende evitar es que el error contable de una liquidación tributaria prescrita sea arrastrado a lo largo de los ejercicios contables y fiscales siguientes de forma que dicha anomalía les afecte, quedando consagrada e intacta y mediatice las liquidaciones fiscales posteriores manteniéndolas en el incorrecto cálculo contable de las bases prescritas. Piénsese, a modo de ejemplo, en una deducción por adquisición de vivienda, en la que no pueda comprobarse la escritura de préstamo a los efectos de determinar el importe de la deducción, debiéndose mantener y arrastrar el importe erróneamente determinado por el sujeto pasivo en sus primeras autoliquidaciones. En definitiva, de lo que se trata es de fijar el importe de la compensación, cuyo derecho, en principio, no se niega por la Administración.

Por último, procede recordar el requisito que impone la normativa mercantil. Así, el art. 139, de rúbrica “Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria”, de la Ley 43/195, del Impuesto sobre Sociedades, establece:

- “1. Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.*
- 2. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado.*

En consecuencia, se desestima el primer motivo de impugnación.”

De esta forma, el criterio expuesto, que hay que extraer de la transcripción de sentencias por la Sala, porque ésta no realiza juicio propio sino por vía de remisión, es plenamente congruente con la “ratio decidendi” de la sentencia, contenida en el Fundamento Derecho Séptimo, en el que se dice:

"La aplicación de la doctrina expuesta al presente supuesto, lleva a la Sala a la convicción de que debe anularse la resolución del TEAC, habida cuenta de que, si bien en el momento de inicio de las actuaciones de comprobación, el 14 de septiembre de 2004 ya estaba en vigor la Ley 58/2003, y por ello el art. 106.4 y el 70.3., la interpretación de los referidos preceptos que por esta Sala se ha hecho, conforme al criterio contenido en las sentencias de referencia, no permite que por la Administración «se altere el importe de la base imponible de un ejercicio prescrito, de forma que la Administración está impedida para determinar la deuda tributaria que la prescripción dejó firme a todos los efectos tributarios.»

En atención a lo expuesto, considera la Sala que debe estimarse la demanda, por cuanto la Inspección carecía de atribuciones para modificar las bases imponibles respecto de las cuantías de los proyectos de I+D acreditados por la actora en sus liquidaciones de los ejercicios prescritos, entrando a analizar y declarando que dichos proyectos no responden al concepto de investigación o desarrollo, lo que tiene vedado por haber adquirido firmeza en base al instituto de la prescripción, sin perjuicio de las facultades que pudiera tener para solventar errores de cálculo o contables, como en las sentencias transcritas se expone."

Por la razón expuesta, el motivo no puede prosperar.

SÉPTIMO.- *En lo que respecta al segundo motivo, lo primero que ha de ponerse de manifiesto es que según la resolución del TEAC, cuya postura es mantenida por el Abogado del Estado, el precepto a tener en cuenta en el presente caso -ejercicio 2001, del Impuesto de Sociedades- es el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003, referido a compensación de bases y cuotas procedentes de ejercicio prescritos, pues "iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación el 14-9-04, ya en vigor la Ley 58/03, ésta es la que rige el procedimiento inspector, conforme a su Disposición Transitoria Tercera. Y encuadrado dicho art. 106.4 en el Cap. II del Tit. III, relativo a las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios", entre los que indudablemente se encuentra el inspector, su aplicabilidad a la inspección resulta clara" (Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución de 29 de mayo de 2008).*

Pues bien, esta Sala no comparte tal criterio, pues, insistiendo en lo expuesto en el Fundamento de Derecho Quinto, nuestra doctrina, acerca de la retroactividad o irretroactividad de la norma tributaria y los derechos adquiridos, contenida en la Sentencia de Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 4073/2011), nos lleva a la conclusión de que en el ejercicio 2001, en el que se aplicó la deducción por la recurrente, hay que hacer uso de la legislación en tal momento vigente y ésta, según la precisión realizada en el Fundamento de Derecho Quinto, sólo establecía previsiones en relación con la compensación de bases negativas procedentes de ejercicios prescritos (se insiste en que tales previsiones se extendieron a las deducciones en cuota, en el artículo 106.4 de la Ley 58/2003. de 17 de diciembre, General Tributaria).

De esta forma, en el año 2001, estamos ante a una situación análoga a que se daba respecto de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 23 de la Ley 43/1995, y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos. Por toda ella, se citan las Sentencias de 17 de marzo de 2008 (recurso de casación número 4447/2003), 25 de enero de 2010 (recurso de casación número 955/2005) y 8 de julio de 2010 (recurso de casación número 4427/2005).

La conclusión que ha de alcanzarse es que las cuotas declaradas como deducibles en los ejercicios prescritos (1996, 1997, 1998 y 1999), que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetada su aplicación en el ejercicio al

que se refiere el presente recurso de casación (2001), sin que sea de aplicación el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003.

Por lo expuesto, el motivo tampoco puede prosperar.”

STS de 9 de diciembre de 2013 (RC_2883/2012). Impuesto sobre Sociedades del ejercicio comprendido entre el 1 de septiembre de 2000 y el 31 de agosto de 2001. Comprobación de bases imponibles negativas. Cualquiera que fuese el ejercicio en el que se originaron, resulta obligatorio acreditar documentalmente las bases negativas mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; y, finalmente, el alcance de la carga probatoria “procedencia” y “cuantía” de las bases negativas cuya compensación se pretenda. Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio “no prescrito”, con las consignadas en el “prescrito” si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia. No le está permitido a la Administración con ocasión de la comprobación de bases imponibles negativas llevar a cabo recalificaciones que debieron realizarse en su día por el procedimiento de declaración de fraude a la Ley.

“PRIMERO.- Con el presente recurso de casación la Administración General del Estado trae a esta sede casacional el debate jurídico sobre una cuestión puntual, pero de hondo calado. Se trata de determinar si la Administración puede desenvolver sus facultades de comprobación sobre bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos llamadas a producir efectos en otros que aún no lo están.

Sobre tal controversia, y otras emparentadas con ella, ya se ha pronunciado esta Sala en numerosas ocasiones en sentido contrario al patrocinado por el abogado del Estado, si bien se ha de reconocer que lo ha hecho interpretando y aplicando un marco normativo distinto del que preside el caso ahora analizado.

Ya en la sentencia de 30 de enero de 2004 (casación 10849/98, FJ 3º) concluimos que la aplicación de un tipo de deducción del 15 por 100 en el impuesto de sociedades de 1982, aunque hubiera incurrido en error iuris y fuera equivocado, adquirió firmeza por haber prescrito dicho periodo, no pudiendo ser modificado, de modo que tampoco podía serlo la parte trasladable a 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982. El efecto de la prescripción de este ejercicio «se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983».

Esta doctrina fue asumida en la sentencia de 17 de marzo de 2008 (casación 4447/03, FJ 3º) para un supuesto de compensación en el ejercicio 1989 de bases imponibles negativas procedentes del ejercicio 1984, ya prescrito, precisando que la Inspección no podía alterar esas bases, por razón de la prescripción. Las sentencias de 18 de diciembre de 2009 (casación 1273/04, FJ 3º), 25 de enero de 2010 (casación 955/05, FJ 3º), 8 de julio de 2010 (casación 4427/05, FJ 3º) y 15 de septiembre de 2011 (casación 1740/09, FJ 4º) reiteraron la doctrina. En las tres últimas sentencias, referidas, respectivamente, a los ejercicios 1989, 1986 y 1999, hemos precisado que los supuestos analizados eran anteriores a la Ley General Tributaria de 2003, por lo que no había lugar a plantearse las consecuencias que sobre la cuestión pudieran inferirse de los artículos 70.3 (89) y 106.4 (90) de la misma.

Más recientemente, la jurisprudencia ha permanecido invariada. Pueden consultarse las sentencias de 2 de febrero de 2012 (casación 441/08, FJ 5º) y 22 de mayo de 2012 (casación 145/08, FJ 4º). En la primera se sostiene que, declarada la prescripción acordada en relación con el derecho a liquidar la deuda tributaria de los ejercicios 1993 y 1994, no cabe modificar las bases imponibles de tales ejercicios a efectos de su traslado y compensación en 1995. Sin embargo, esta sentencia puntualiza que la solución sería distinta «respecto de supuestos regidos por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre,

del impuesto sobre sociedades, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que modificó el artículo 23 de aquella, disponiendo en el apartado 5 que [...]. En el mismo sentido), artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». La segunda atañía a una liquidación del impuesto sobre sociedades de 1998.

Los anteriores pronunciamientos se dictaron bajo la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 y, en su caso, tratándose del impuesto sobre sociedades, la del artículo 23 de la Ley 43/1995 en su redacción originaria, sin tomar en consideración versiones ulteriores de la norma. El precepto en cuestión, regulador de la compensación de las bases imponibles negativas, no contenía en su versión inicial un apartado 5, que fue incorporado por la disposición final segunda de la Ley 40/1998, con la siguiente redacción:

«El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en el que se originaron».

Esta norma entró en vigor el 1 de enero de 1999, en virtud de la disposición final séptima de la Ley 40/1998, y es la que regía durante el ejercicio aquí concernido (1 de septiembre de 2000 a 31 de agosto de 2001).

[Con posterioridad, la Ley 24/2001 (artículo 2.Ocho) le dio nueva redacción, pero ya con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2002].

Así, pues, la tarea que nos corresponde en este recurso de casación consiste en determinar si la interpretación y la aplicación que ha hecho la Sala de instancia en la sentencia recurrida del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (98), en la redacción vigente entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 2001, es ajustada a derecho y, por ello, si ha incidido o no en la infracción que de tal precepto le achaca la Administración recurrente.

Ya de entrada podemos descartar la infracción, también aducida en el recurso, de los artículos 70.3, 106.4, 51, 66 y 101 de la Ley General Tributaria de 2003 por la sencilla razón de que no se encontraban en vigor al tiempo de los hechos de este litigio, sin que, por consiguiente, nada tengamos que decir acerca de la interpretación que de los mismos deba hacerse.

SEGUNDO.- En la citada **sentencia de 2 de febrero de 2012 (25)**, bien que referida al ejercicio 1995, deslizamos que la solución pudiera ser distinta bajo la vigencia del nuevo artículo 23, visto el contenido de su apartado 5. Incluso adelantamos que esa diferente respuesta la abonarían los artículos 70.3 y 106.4 de la reciente Ley General Tributaria. Pues bien, en la **sentencia de 20 de septiembre de 2012 (casación 6330/10, FJ 3º)**, relativa al ejercicio 2001 y, por tanto, siendo aplicable el repetido artículo 23.5, hemos indicado, rememorando la de 2 de febrero anterior, que ya no basta con alegar que en el ejercicio en el que se produjeron las bases imponibles negativas se encuentra prescrito, sino que resulta necesaria «su justificación documental suficiente». En otras palabras, cualquiera que fuese el ejercicio en el que se originaron, resulta obligatorio acreditar documentalmente las bases negativas. Es decir, el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (107) «exige no solo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, sino la justificación de las que tuvieron carácter negativo, mediante contabilidad y sus soportes documentales».

Hasta aquí el “estado de la cuestión” en nuestra jurisprudencia.

Como puede comprobarse no da respuesta al dilema que estamos llamados a resolver, puesto que nadie discute que el obligado tributario, tal y como pide el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, debe acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas

cuya compensación pretende. La incógnita a despejar consiste en si, con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance.

TERCERO.- Hemos suministrado la respuesta en la reciente **sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casación 4319/11), sentando un criterio que ha sido seguido en la de 14 de noviembre de 2013 (casación 4303/11).**

En el primero de dichos dos pronunciamientos hemos razonado [FJ 4º.D)] que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (109):

«[...] consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento, que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; y, finalmente, el alcance de la carga probatoria “procedencia” y “cuantía” de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

Ello implica, en definitiva, que mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su “procedencia”, es decir, de su corrección.

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio “no prescrito”, con las consignadas en el “prescrito” si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia».

Pues bien, a la luz de esta doctrina y al igual que en las dos sentencias anteriores que acabamos de citar, se ha de concluir que en el caso debatido la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto.

Para justificar tal conclusión hemos de dejar constancia de los hechos del litigio, sobre los que no existe controversia alguna:

- 1. En suma, como las operaciones descritas, aisladamente consideradas, eran válidas y ajustadas a derecho, si bien, apreciadas en su conjunto, buscaban y provocaban una menor tributación de manera artificiosa, se trataba de un supuesto de conflicto en la calificación de la norma o de fraude de ley, para cuya constatación resultaba necesario investigar sobre la forma en que se contabilizaron las operaciones y se realizaron los ajustes extracontables por las diferentes sociedades del grupo, y más en concreto por JHE, en un ejercicio para el que había prescrito ya el derecho de la Administración a hacerlo.*
- 2. En esta tesitura, no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala, porque en su cumplimiento no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito. Aún más, en realidad la Inspección ha hecho extemporáneamente algo que ni siquiera podría haber efectuado en ese tiempo útil, pues la declaración de fraude de ley requería un pronunciamiento expreso en un procedimiento ad hoc, sin que se pudiera efectuar, tal y como ocurre en este caso, de forma tácita.*
- 3. Por todo lo anterior, hemos de confirmar la solución adoptada por la Sala de instancia, aunque por razones distintas a las consideradas por ella, desestimando el recurso de casación instado por la Administración General del Estado.”*

STS de 17 de enero de 2014. (RC 3047/2011). Impuesto sobre Sociedades. Ejercicios 2001 y 2002. Comprobación de bases negativas de ejercicios prescritos a efectos de compensación con bases positivas surgidas con posterioridad. Acreditación. La Sala desestima el recurso por entender que existe por parte del sujeto pasivo, tras la Ley 40/1998, la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad.

“SEGUNDO.- En el primer motivo de casación, al amparo del Art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional, se denuncia la infracción y errónea interpretación de los artículos 54 y 64 de la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1963, y de la doctrina jurisprudencial que los desarrolla contenida en las sentencias de 30 de Enero de 2004, 17 de marzo de 2008, 20 de abril de 2009, sobre la imposibilidad de comprobación de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos, a efectos de su compensación en ejercicios no prescritos, en cuanto la sentencia confirma la facultad de la Administración para comprobar en 2003 unas bases imponibles negativas declaradas en los ejercicios 1994 a 1997, exigiendo la presentación de la documentación pertinente sobre el alcance de las pérdidas habidas, al haberse compensado en ejercicios no prescritos.

Mantiene que las pérdidas declaradas por la empresa fueron de 14.054.982 Ptas. en el ejercicio de 1997; 16.832.401 Pts en el ejercicio 96; 10.354.412 Pts en el ejercicio 1995 y 886.160 Pts en ejercicios anteriores a 1994, en total 42.127.955 Pts, pero que la Inspección restó del total de perdidas, 42.127.955, la cantidad de 15.036.953 Ptas., declarando un importe a compensar de sólo 27.091.000 Ptas. para el ejercicio 1998, con sus consecuencias sucesivas en el resto de ejercicios hasta 2002, al no tener en cuenta en su cálculo las pérdidas del ejercicio de 1997 que reconoce, afirmando erróneamente en cambio que las pérdidas anteriores a 1994 eran de 15.036.953 Ptas. en lugar de las pérdidas reales, 886.160 Ptas.

Por su parte, en el segundo motivo, también al amparo del Art. 88. 1 d), se alega la infracción, por inaplicación, de la normativa y jurisprudencia referente a las obligaciones de conservación de documentos y el tiempo de guarda y custodia, artículos 30 del Código de Comercio y 64 de la Ley General Tributaria, y sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de Octubre de 2006, al confirmar la sentencia impugnada “la sanción impuesta a la recurrente por una falta de diligencia, sin base jurídica alguna, al entender que debería obrar en poder de la empresa la documentación correspondiente más allá de la obligación legal, además de servirle de base para girar las actas con base en una estimación indirecta”.

TERCERO.- *El Abogado del Estado, en relación al primer motivo de casación, opone que no resulta aplicable la jurisprudencia invocada al presente supuesto como había reconocido la Sala en la sentencia de 20 de septiembre de 2012 del Tribunal Supremo, en el recurso de casación 6330/2012, ante la modificación del Art. 23 de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto de Sociedades, por la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, que dispuso la obligación del sujeto pasivo de acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.*

Respecto al segundo motivo alega que la obligación de guardar libros de comercio y demás documentación mercantil en el plazo de seis años que establece el Código de Comercio, no obsta a que desde el punto de vista fiscal, se establezca la obligación de acreditar documentalmente las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, aunque prescritos, para determinar la deuda tributaria, ante lo que estableció el Art. 23.5 de la ley 43/1995, según la redacción dada por la ley 40/1998, y los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre.

CUARTO.- *Lo primero que se advierte es que la crítica que se realiza en los dos motivos admitidos afecta a las bases imponibles negativas a compensar que consideró la Inspección en el ejercicio 2000, y que mantiene la Sala, en cuanto se denuncia que el actuario en su cálculo, aunque recoge en sus cuentas las pérdidas de 1997 (14.054.982 Ptas.), luego no las tiene en cuenta,*

llegando a afirmar además que las pérdidas anteriores a 1994 eran de 15.036.953 Ptas., en lugar de 886.160 Ptas., que era la cantidad procedente, que no se admiten por no encontrarse suficientemente justificadas por falta de documentación.

En definitiva, viene a mantener la recurrente que el importe total a compensar en bases imponibles era de 42.127.959 Ptas., y que aunque se aceptase la inadmisión de las pérdidas anteriores a 1994 por no encontrarse suficientemente justificadas, ello solo afectaría al importe de 886.160 Ptas., no de 15.036.953 Ptas., lo que supondría un importe total a compensar de 41.241.795 Ptas. (resultado de restar a 42.127.955 la cantidad de 886.160 Ptas.) no de 27.091.002 Ptas, resultado que se obtendría de restar al importe reconocido por el actuario de 42.127.955 Ptas. 15.036.953 Ptas, que por error plasmó la Administración, en lugar de 886.160 Ptas.

Siendo todo ello así, y habiéndose inadmitido el recurso en relación a los ejercicios 1998, 1999 y 2000 resulta patente la imposibilidad de examinar las bases imponibles negativas cuestionadas.

En todo caso, los motivos admitidos no podrían prosperar, porque la doctrina jurisprudencial que invoca la recurrente no resulta aplicable al presente caso, toda vez que la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 7 de Diciembre, del IRPF, "para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de Enero de 1999", modificó el artículo 23.1 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, ampliando el plazo para la compensación de bases negativas, de siete a diez años, pero al mismo tiempo, incorporó a dicho artículo el apartado 5 en el que se disponía que el sujeto pasivo habría de acreditar mediante la exhibición de su contabilidad y soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas "cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron", lo que supuso que se seguía reconociendo el derecho a la compensación de bases negativas, pero que a partir de la vigencia de la ley no bastaba alegar que el ejercicio en el que se produjeron éstas se encuentra prescrito, sino que era necesaria su justificación documental suficiente.

Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002, modifica este apartado, disponiendo "5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Por todo ello, ante la nueva normativa, en la sentencia de 20 de Septiembre de 2012, RC. 6330/2010, en un supuesto en el que se pretendía compensar en Impuesto de Sociedades del ejercicio 2001, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores prescritos (1993 a 1997), y concurría la circunstancia, declarada en la sentencia de instancia, de que el obligado tributario había incumplido su obligación de acreditar, no obstante los requerimientos efectuados al respecto, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas de los ejercicios 1.993 a 1.999, cuya compensación había realizado, en las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2.001 y 2.002, no habiendo puesto a disposición de la Inspección los documentos justificativos ni los libros de contabilidad de los años 1995, 1996 y 1997, habiéndose basado la defensa del obligado tributario en la prescripción de los ejercicios en los que se habían producido las bases negativas, por que la modificación introducida en el artículo 23 de la Ley 43/1995, por la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo sería aplicable a bases negativas generadas a partir de 1 de enero de 2000, pues otra cosa suponía violar el principio de irretroactividad de las leyes desfavorables y en que si la documentación aportada era insuficiente, la Inspección debió aplicar el régimen de estimación indirecta, declaramos lo siguiente en el Fundamento de Derecho Tercero, tras recordar la doctrina constitucional sobre la aplicación del principio de irretroactividad en las leyes fiscales:

“... Así las cosas, y como antes se ha indicado, la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, a través de su Disposición Final Segunda, introdujo dos modificaciones en el régimen de compensación de bases imponibles, del Impuesto de Sociedades, que serían aplicables a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1999 (en el presente caso, se trataba del ejercicio 2001).

En efecto, de un lado, amplió el plazo de compensación, al redactar el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, en los siguientes términos: “Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas negativas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos”. De otro, añadió al referido artículo 23 un apartado 5, en el que se disponía: “El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

No puede ser más claro el precepto últimamente transcrito en cuanto a la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad.

Ciertamente, la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 40/1998 trató de resolver el tradicional problema de deslinde temporal de normas cuando se produce un cambio legislativo y lo hizo disponiendo que la computación del nuevo plazo de compensación, de diez años- el anterior era de siete-, se llevaría a cabo desde que se determinaron las bases negativas, lo que comportaba que el legislador le daba efecto retroactivo, siendo de aplicación a todas las bases negativas y no a las que surgieran a partir de 1 de enero de 1999.

Ahora bien, ello no puede servir de base para, utilizando el argumento a contrario, llegar a la conclusión de que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, ante la ausencia de una Disposición Transitoria, solo sería aplicable a bases negativas originadas a partir la expresada fecha de 1 de enero de 1999. Y ello por la innecesariedad de dicho tipo de norma, ya que la simple generación de bases negativas, en contra de lo que sostiene la recurrente, no determina “un derecho adquirido” a su compensación con bases positivas.

En efecto, como hemos dicho anteriormente, no podemos admitir la existencia de un derecho adquirido a la compensación por la mera generación de bases negativas, por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídica tributaria, autonomía que si se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad. De existir un derecho, se trataría de lo que en la Teoría General se ha denominado “derecho eventual” (ius existens in spe non autem firmiter quaesitum, en expresión de los antiguos postglosadores) o más común y precisamente, “expectativa”, a la que resulta aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional, en el sentido de que “la prohibición de la retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo...”

A la misma conclusión ha de llegarse, y por la misma razón, si se sigue el criterio, que parece más correcto, de entender que ante el hecho de surgir en determinado ejercicio base imponible negativa, lo que el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, antes transcrito, reconoce al sujeto pasivo es una mera “facultad” o posibilidad de actuar inserta en la relación jurídica tributaria (“podrá” dice el apartado 5 del tantas veces repetido artículo 23) y que solo puede hacerse efectiva desde dentro de la misma y con subordinación a ella y a su normativa que, en este caso, y a partir de 1 de enero de 1999, exige no solo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, sino la justificación de las que tuvieron carácter negativo, mediante contabilidad y sus soportes documentales.

Por todo ello, la Ley 40/1998 resulta plenamente constitucional y como la sentencia realiza una interpretación correcta de la misma en el extremo objeto de recurso, debe ser confirmada, con desestimación de los dos primeros motivos”.

2. Análisis de la sentencia comentada

Debemos comenzar dicho análisis significando que la cuestión enjuiciada en la sentencia comentada se refería propiamente al fraude de ley y no a las bases impositivas negativas prescritas y su eficacia en ejercicios no prescritos.

Ahora bien, entre ambos supuestos existe idéntica problemática como se deriva del Fundamento de Derecho Cuarto 1 de la sentencia recurrida ***“CUARTO.- 1. La cuestión nuclear del presente recurso se centra en dilucidar si la Administración Tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos —ejercicio 1998— aunque tales operaciones (por ejemplo, los gastos financieros) pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos (ejercicios 2002 a 2004, objeto de comprobación).”***

Tengamos en cuenta que las operaciones, de adquisición de acciones y de préstamo, calificadas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en fraude de Ley, circunstancia que aparejaba la no deducibilidad de los intereses y gastos financieros derivados de las mismas, se realizaron en 1998 y sin embargo las actuaciones de comprobación e investigación, que tenían por objeto los ejercicios 2002 a 2004, por el Impuesto sobre Sociedades, se iniciaron con fecha 14 de mayo de 2007 por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. En el caso del procedimiento especial de fraude de Ley, la notificación de su inicio tuvo lugar incluso más tarde, el 30 de junio de 2008; es decir, 10 años después de la realización de las operaciones. Estos datos son suficientes para la invocación por la Sala de su doctrina sobre aquellas bases.

La tesis del recurrente, el Abogado del Estado, queda reseñada, en sus líneas fundamentales, en el referido Fundamento de Derecho Cuarto, con los siguientes argumentos:

- La facultad de declarar la existencia de fraude de ley no prescribe y se extiende a cualquier periodo impositivo en el que hayan tenido lugar hechos o en el que consten datos con proyección a efectos fiscales en ejercicios no prescritos. Es más, se sostiene que estas facultades no se limitan a la mera determinación de la existencia de tales hechos o datos, sino que se extienden a la valoración de los negocios concertados en 1998 para poder, en consecuencia, tratarlos como si fueran objeto de Inspección bajo el pretexto de que producen efectos en ejercicios no prescritos.
- El ejercicio 1998 no fue inspeccionado y por tanto la Administración no pudo tener conocimiento, en su opinión, de las operaciones de reestructuración llevadas a cabo.
 - La Administración está obligada, por el artículo 103.1 de la Constitución, a actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho por lo que no puede tolerar una situación de -presunto— fraude de Ley.
 - La falta de recursos de la Administración imposibilita la inspección de cada año a las empresas que operan en España.
 - Es la única solución lógica en los casos en que los efectos ventajosos se producen en ejercicios distintos a aquel en que tuvieron lugar las operaciones declaradas en fraude de Ley.

- El artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, habilitan a la Administración para ello, sin dejar de reconocer expresamente que la Ley General Tributaria ahora vigente y sus artículo 70.3 y 106.4 no resultan aplicables *ratione temporis* al caso que nos ocupa.
- Esta postura se ve respaldada por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo.
- El hecho de que el fraude se haya declarado en los periodos o ejercicios en los que los negocios se han realizado y no en otros, es lógico y admisible cuando el efecto fiscal del acto fraudulento se agota en el ejercicio en que se produjo, pero no resulta procedente cuando, como en el caso de autos ocurre, los efectos del acto fraudulento se extienden a otros ejercicios distintos de aquél en el que el negocio fraudulento se realizó.

El Alto Tribunal antes de exponer su respuesta, se hace eco de algunas de las argumentaciones de la sentencia de la Audiencia Nacional:

- La Administración, casi diez años después de la celebración de las operaciones de adquisición de acciones y de préstamo, altera las consecuencias de unas operaciones realizadas en un ejercicio ya prescrito, lo que, de admitirse, podría dar lugar a invocar el fraude de ley en cualquier operación mercantil que produzca efecto final al cabo de décadas, sin tener para ello plazo alguno, sosteniendo que se realizó en fraude de ley y que puede ser declarado en cuanto a sus consecuencias fiscales.
- En el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, como aquí ocurre, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración.
- En efecto, lo que en definitiva supone la declaración de fraude de ley, es la no admisión de la deducción fiscal de los gastos asociados a dichas operaciones, es decir, la deducción del gasto financiero, por considerar que las mismas fueron realizadas en fraude de ley en 1998, pese a que en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras y, desde luego, el expediente de fraude de ley, esto es, el 30 de junio de 2008, ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias originadas y declaradas 10 años antes, así como los efectos resultantes de la mismas. El hecho de que la Administración no comprobase el ejercicio 1998 en el que se realizaron las operaciones, y de que por una u otra razón, se abstuviera de promover el procedimiento de declaración de fraude de ley o, de alguna otra forma, alterara el régimen de deducción de los intereses financieros incluidos en las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados, refuerza esa conclusión.
- Siendo ello así, no cabe considerar que el fraude de ley se habría producido en ejercicios posteriores a la concertación de tales negocios (ejercicios 2002 a 2004), por hechos no sobrevenidos sino presentes en el referido periodo.
- El fraude de ley es una institución jurídica que habilita a la Administración para gravar "...hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible..." (art.

24.1 LGT 230/1963 por la que se rige este asunto), sin que ese gravamen pueda ser reputado legalmente como extensión del hecho imponible a los efectos prevenidos en el precedente artículo 23.

- Ello significa, entre otros requisitos institucionales de esta figura, que el fraude reside y debe ser calificado de tal en relación con los hechos, actos o negocios jurídicos celebrados en fraude de ley —es decir, en esencia, los concertados en el periodo 1998, excluido de la declaración de fraude— sin que sea jurídicamente admisible proyectar el fraude sólo sobre los efectos jurídicos y económicos derivados del cumplimiento de tales actos o negocios, si éstos quedan extra muros de la declaración de fraude de ley por razones temporales.
- No cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen (art. 24 LGT de 1963 aquí aplicable), cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquéllos a los que afecta la declaración de fraude.
- No cabe proyectar ésta sino sobre actos o negocios en tanto generadores de ventajas fiscales improcedentes, lo que obliga a asociar la declaración de fraude, lógicamente, con periodos o ejercicios concretos y determinados —tratándose de tributos permanentes— que precisamente han de coincidir con los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal, por razón del fin elusorio o evasivo a que propenden, no así con los posteriores a ellos, aun cuando en éstos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos, pues de admitirse esa posibilidad, siempre quedaría abierta la posibilidad, en favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas.
- No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración- liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles.
- Tal interpretación solo sería admisible si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho régimen cuando de la compensación de bases imponibles negativas se trata. Pero es que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, inserto en el Título relativo a “la base imponible”, no podía operar dicha modificación, ni la misma se deriva tampoco de la Ley 40/1998 que dio nueva redacción al precepto, ni, en fin, se desprende un designio de tal naturaleza de la Exposición de Motivos de esta última ley (que no dedica ni una sola línea al régimen de la compensación de bases imponibles negativas).
- Tampoco la previsión contenida en la nueva Ley General Tributaria (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. Por más que el artículo 70.3 de aquella ley se incluya dentro de la Sección relativa a “la prescripción”, su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísima trascendencia, pues se limita el precepto a señalar que “la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente”, expresión que no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza.

- La afirmación según la cual los preceptos interpretados (esencialmente el que aquí resulta aplicable, artículo 23.5 de la LIS 43/1995) “carecerían de sentido” si no se consideraran en los términos propuestos por la Administración, no puede ser compartida. La norma obliga al contribuyente a “acreditar” la “procedencia y cuantía” de las bases impositivas que pretenden compensarse. A pesar del empeño del Abogado del Estado en sostener que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases impositivas negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, la Sala de instancia entiende que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su “procedencia”) y la correlación entre la “cuantía” o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente. A tales aspectos (y sólo a estos) puede extenderse la facultad inspectora.

Y tras esas conclusiones de los jueces a quo, el Tribunal Supremo declara:

- 1) El Tribunal ha venido considerando que declarada la prescripción con relación a la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos (sentencias de 25 de enero de 2010 —rec. casa. 995/2005—, de 8 de julio de 2010 —rec. casa. 4427/2005—, de 2 de febrero de 2012 - rec. casa. 441/2008 -o de 29 de marzo de 2012 - casa. unif. doct. 16/2009—).

A continuación precisa más su razonamiento, pues señala: que esa misma doctrina debe aplicarse aunque los ejercicios anteriores no estuvieran prescritos, en aquellos casos en que la entidad, habiendo presentado las correspondientes autoliquidaciones con bases impositivas negativas pendientes de compensar, no haya sido objeto de comprobación, ante la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que establecía el artículo 116 de la ley General Tributaria, lo que obligaba a la Administración, para modificar el resultado de las mismas, a realizar la oportuna comprobación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120 y siguientes de la misma Ley.

Esos pronunciamientos del Alto Tribunal venían referidos, aclara, en todos los casos, a supuestos en los que, por razón de los ejercicios impositivos concernidos, no resultaba aún de aplicación el precepto contenido en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Y tampoco estaban vigentes cuando se dictaron aquellas sentencias las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la Ley General Tributaria de 2003 que, ya con carácter general, disponen: **a)** Que la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente; **b)** Que en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

El debate fue cerrado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que negó rotundamente la posibilidad de regularizar extremos contenidos en las autoliquidaciones de ejercicios ya prescritos, aunque sea a los meros efectos de girar nuevas liquidaciones de períodos aún abiertos a inspección. Y es que tal regularización encierra la ineludible necesidad de alterar la liquidación (o liquidar de nuevo, como se prefiera) de los ejercicios prescritos,

siendo precisamente esto lo prohibido por el citado artículo 64 de la Ley General Tributaria de 1963. En este sentido se pronunciaron las sentencias de 13 de marzo de 1999, 30 de enero de 2004 —nos remitimos al apartado de Jurisprudencia de este artículo—, 14 de junio de 2005 (casa. 1561/2000) y 17 de marzo de 2008 (casa. 4447/2003). —nos remitimos al apartado de Jurisprudencia de este artículo—.

Estamos, por tanto, en una primera etapa de la doctrina Jurisprudencial sobre esta materia.

- 2) **Nos adentramos ahora en la segunda etapa de la mencionada doctrina.** Ante la anterior situación de rechazo por los tribunales de la revisión de bases imponibles generadas en un ejercicio ya prescrito (o, lo que es lo mismo, de su comprobación fuera del periodo de prescripción de la acción para establecer la oportuna liquidación), se justifica-, se entiende por la Administración- dicha facultad, señala la sentencia que comentamos, en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, introducido en la reforma operada en dicha norma por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (aplicable a partir de 1 de enero de 1999). Este precepto fue reformado, a su vez, por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (aplicable a partir de 1 de enero de 2002), que dejó su redacción en la versión que ha llegado hasta nuestros días en el actual apartado 5 del artículo 25 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. A su vez, esta misma norma se ha incorporado con carácter general en el artículo 106.4 de la Ley 58/2003.

El citado artículo, en su redacción inicial introducida por la Ley 40/1998, vigente a partir de 1999, establecía:

“El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaren”.

Por su parte, en la normativa actual dicho apartado (en el actual número 5º del art. 25 del TRLIS) dispone lo siguiente:

“El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

Y el Tribunal, comentando ese artículo, interpreta que lo que este precepto establece es una **carga probatoria para el sujeto pasivo, delimitando su contenido (esto es, los documentos con los que deben acreditarse las bases imponibles negativas objeto de compensación).**—la negrita es siempre nuestra—.

Y aunque el Tribunal reconoce que algunas de las sentencias dictadas por este Alto Tribunal anunciaban la posibilidad de que la LGT/2003 pudiera suponer un cambio en la doctrina mantenida durante la vigencia de la LGT/1963, así por ejemplo la sentencia de 2 de febrero de 2012 – nos remitimos al apartado de Jurisprudencia anteriormente mencionado-, **el Supremo se cuida de establecer que en la propia sentencia de 2 de febrero de 2012 citada ya se apuntaba hacia la equiparación de ambas normas en cuanto a las obligaciones de justificación documental exigibles al contribuyente.** Esta conclusión ha sido finalmente elevada a doctrina jurisprudencial en pronunciamientos posteriores, en los que esta Sala afirma de manera tajante que las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 no alteran en ningún caso el régimen de la prescripción, limitándose a reafirmar las obligaciones de justificación documental que ya imponía al sujeto pasivo el artículo 23.5 LIS.

Se ciñe a su doctrina sentada en las SSTs de 20 de septiembre de 2012, dictada en el recurso de casación núm.

6330/2010 y reiterada en la de 22 de noviembre de 2012, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4073/2011.

Y después de esta importante afirmación, el Tribunal concluye para evitar confusiones, lo siguiente:

- 1) **Frente a la normativa en vigor previa al 1 de enero de 1999** —que exigía únicamente la constancia fehaciente de las bases imponibles negativas en las correspondientes declaraciones— **con la normativa posterior se exige también su oportuna justificación documental.**

De ahí, que el Tribunal concluyese en el Fundamento Jurídico Cuarto de su sentencia de 20 de septiembre de 2012 que “la Ley no permite la comprobación de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos y, en consecuencia, la alteración de las bases imponibles declaradas. Solo requiere que se justifique la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas a efectos de su compensación con base imponibles positivas”, solución esta ya apuntada en su Sentencia de 2 de febrero de 2012, en la que también anticipaba la equiparación de las obligaciones que resultaban exigibles ya fuera por aplicación del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003.

- 2) En resumen, el criterio que se establece en las sentencias de referencia puede sintetizarse en que, **a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, el nuevo artículo 23.5 exige al interesado conservar los soportes documentales o contables correspondientes a los ejercicios prescritos para que la Administración, en la comprobación de los ejercicios prescritos, pueda constatar la existencia del crédito (su procedencia, su origen y principio del que procede) y la correlación entre la cuantía o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el periodo prescrito.** Es decir, que solo en el caso de que la base imponible cuya compensación se pretende no exista (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o si la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, puede la Inspección regularizar el ejercicio no prescrito comprobado y ello no porque se esté comprobando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un periodo que ya no puede ser objeto de comprobación.
- 3) Naturalmente la cuestión siguiente, también abordada en la sentencia que comentamos, consiste en si, **con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance.** Y respecto de la misma y su respuesta, la STS, en su Fundamento de Derecho Quinto, página 20, invoca dos pronunciamientos suyos, recogidos en el apartado de Jurisprudencia de este artículo:

“La respuesta ha sido dada en la sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casa 4319/2011), sentando un criterio que ha sido seguido en la sentencia de 14 de noviembre de 2013 (casa. 4303/2011).

En el primero de dichos dos pronunciamientos hemos razonado [FJ 4º.D)] que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995: “(...) consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; finalmente, el alcance de la carga probatoria: “procedencia” y “cuantía” de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

Ello implica, en definitiva, que mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su “procedencia” es decir, de su corrección.

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio “no prescrito” con las consignadas en el “prescrito”, si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia”.

Ahora bien, falta por concretar cómo se va a acreditar por la Administración *“la ausencia de justificación de la discrepancia”*, incluido el procedimiento a utilizar, tema que tendrá a nuestro juicio que perfilar, para mayor seguridad, el Alto Tribunal.

Por último y refiriéndonos al caso enjuiciado, el T.S. desestima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, dado que como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, la recurrente entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado cuestionaron la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles.

3. Conclusión

En resumen, **la STS resulta de gran importancia porque aclara, a nuestro juicio definitivamente**, las posibles dudas que pudieran existir en cuanto a quién pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales y el alcance de la carga probatoria correspondiente: la “procedencia”(entendida como origen) y “cuantía” de las bases negativas cuya compensación se pretenda. A su vez, también establece las obligaciones de la Administración si sostiene que la deducción es improcedente, pues le corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de “la discrepancia”, entre ella y el obligado tributario. Las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 no alteran en ningún caso el régimen de la prescripción, limitándose a reafirmar las obligaciones de justificación documental que ya imponía al sujeto pasivo el artículo 23.5 LIS, tras su reforma operada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Lo mismo sucede con el número 5º del artículo 25 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Esta situación jurisprudencial se ha de poner en relación con el Anteproyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que en su Exposición de Motivos declara al respecto “ (...) La extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo.

Para que no existan dudas al respecto, se señala de forma expresa en la ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo.

Se aclara igualmente que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración son las generales, debiendo aportarse en todo caso la declaración o autoliquidación en que se incluyó.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho del obligado tributario a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar."

Es de resaltar que en dicho texto y a la hora de hablar de las comprobaciones e investigaciones de la Administración en este campo se utiliza la expresión **"con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos"**, palabras que habría que poner en relación con lo antes expuesto, respecto del papel a jugar por el Tribunal Supremo en torno al procedimiento a desarrollar por la Administración en torno a la acreditación de **"la ausencia de justificación de la discrepancia"**.

En el nuevo artículo 106 del Anteproyecto, que modifica los apartados 4 y 5, y añade un nuevo apartado 6, declara(...) **"5. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, a efectos de la acreditación de que aquéllas resultan procedentes y de su cuantía, resultarán de aplicación los medios de prueba a que se refiere el apartado 1, debiéndose aportar, en todo caso, las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las mismas."**

Como se ve, el texto introduce una importantísima novedad al utilizar la expresión **"de que aquéllas resultan procedentes y de su cuantía"**, pues ahora la procedencia no hace referencia a su origen, sino a su conformidad a derecho, lo que es absolutamente contrario al texto anterior y a la interpretación que había dado a dicho término la jurisprudencia del Tribunal Supremo.



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

Slavka Dimitrova Slavcheva

Investigador en Formación de la Universidad de Valencia

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Valencia.

Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014

Asunto: C-127/12

Partes: *Comisión Europea y Reino de España*

Síntesis:

«Incumplimiento de Estado — Libre circulación de capitales — Artículos 21 TFUE y 63 TFUE — Acuerdo EEE — Artículos 28 y 40 — Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones — Reparto de las competencias fiscales — Discriminación entre residentes y no residentes — Discriminación en función del lugar donde está situado el bien inmueble — Carga de la prueba»

1. Comentario

En este litigio el Tribunal de Justicia resuelve sobre un recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra España debido a la diferencia de trato entre residentes y no residentes que implica la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español. El Tribunal sigue a las sentencias recaídas en los asuntos C- 510/08 (Mattner) y C-43/07 (Arens-Sikken) sobre la restricción de la libertad de movimiento de capitales y los requisitos de justificación de dicha restricción.

En el momento en el que la Comisión pone de manifiesto a España la posible incompatibilidad de la legislación estatal con el Derecho de la Unión (artículos 21 TFUE y 63 TFUE, así como, artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE), la

regulación interna del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones preveía una diferencia de trato entre residentes y no residentes que España justificó de “objetiva”. Dicha situación se mantiene posteriormente con la Ley 22/2009 que sustituye la regulación del impuesto pero no erradica la diferencia de trato entre residentes y no residentes.

El Tribunal de Justicia desestima las alegaciones de la Comisión en cuanto a la vulneración del artículo 21 TFUE (y 28 del Acuerdo EEE) centrando la discusión del litigio sobre la interpretación del concepto “medidas discriminatorias” y los requisitos de su justificación en el marco de la libertad de circulación de capitales, lo que comporta su potencial relevancia para contribuyentes residentes en terceros Estados no miembros de la Unión Europea.

El TJUE parte su análisis estableciendo que la mera posibilidad de contemplar en la legislación española un trato diferente en función de la residencia de los sujetos pasivos, aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales, sin que para ello sea relevante que las Comunidades Autónomas ejerzan o no las facultades previstas por dicha legislación. Con esta premisa, el Alto Tribunal rechaza las alegaciones del Estado español que invoca la soberanía fiscal y el reparto competencial interno en defensa de la normativa controvertida.

Declarada la restricción de la libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE en la legislación interna reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Tribunal de Justicia determina el alcance de la admisibilidad de la medida restrictiva y recurre a tal efecto el juicio de comparabilidad objetiva de situaciones.

En este sentido, debido a que la normativa española controvertida considera a los herederos o donatarios, residentes o no, como sujetos pasivos a efectos de percepción del impuesto de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España, el Tribunal de Justicia determina que no puede haber ninguna diferencia objetiva de situación entre ambas categorías de sujetos que justifique de modo alguno la diferencia de trato fiscal.

Es decir, a partir de situar, a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los residentes y no residentes en el mismo plano, la legislación nacional introduce un criterio de diferencia de trato que en todo caso no puede entenderse en opinión del Tribunal de Justicia sin crear discriminaciones.

Definitivamente, el Tribunal de Justicia declara la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de la legislación española que tiene su base en la diferencia de trato entre los sujetos residentes y los que no lo son en el territorio español.

Conviene resaltar, que en un corto lapso de tiempo el TJUE reitera su jurisprudencia asentada en el asunto comentado con ocasión a un recurso de incumplimiento de la Comisión contra Alemania, (Asunto C-211/13, resuelto el 4 de septiembre de 2014) por el que se analiza aspectos del impuesto de sucesiones y donaciones alemán contrarios al libre movimiento de capitales.

Implicaciones de la jurisprudencia en el ámbito interno

Es de esperar que un gran número de obligados tributarios no residentes soliciten la devolución de ingresos indebidos por el pago de un Impuesto de Sucesiones y Donaciones superior al que debió aplicarse. También, cabe exigir la responsabilidad patrimonial del Estado en el caso de que el ejercicio esté ya prescrito.

En segundo lugar, como es obvio, el legislador español ha de proceder a modificar la normativa interna sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. A tal efecto y a raíz de la reforma tributaria actual se modificó la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, del 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹, adaptando la normativa reguladora del impuesto al fallo del TJUE. Según la nueva redacción de la norma, a los no residentes en España pero sí residentes a cualquier otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo, ya no les resultará aplicable la normativa estatal al liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino que se les aplicará la normativa autonómica que corresponda.

Varias observaciones:

Es posible que así entendida la nueva regulación genere otra discriminación en relación con los no residentes de la UE o del Espacio Económico Europeo. No siempre el TJUE ha estimado que tales sujetos se encuentran en situaciones objetivamente incomparables. A tales efectos cabe mencionar la Sentencia de 17 de octubre de 2013 (Asunto C-181/12), en la que el TJUE consideró que la normativa alemana otorgaba peor trato fiscal al heredero residente en Suiza respecto a su herencia de un inmueble situado en Alemania.

Por otra parte, este mismo asunto está siendo analizado en el seno del Tribunal Constitucional que acordó en Pleno, mediante providencia de 24 de septiembre de 2013, admitir en trámite la cuestión de inconstitucionalidad 2227-2013 por la probable vulneración de la igualdad en el ámbito tributario.

2. Antecedentes

En julio de 2007 la Comisión envía un escrito de requerimiento al Reino de España por el que advierte de la posible incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el Derecho de la Unión. La Comisión entendía que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español tratado en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre², discrimina a los contribuyentes por razón de residencia, al aplicar un trato más favorable a aquellos contribuyentes residentes en territorio español que a los no residentes, así como a las donaciones de bienes inmuebles radicados en España frente a los que se encuentran fuera de dicho territorio. En mayo de 2010 la Comisión envía un dictamen motivado que España respondió con un escrito que la regulación del impuesto en la Ley 21/2001 a la que se refería la Comisión había sido sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. No obstante, la Ley 22/2009 no introdujo modificación alguna en el régimen jurídico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación a los no residentes respecto al tratamiento fiscal en la normativa anterior.

Según la parte demandante, la perduración de la diferencia de trato fiscal constituye una restricción a la libre circulación de personas y de capitales, contemplados en los artículos 21 y 63 del TFUE, respectivamente.

Por esta razón, la Comisión envía al Estado español un dictamen motivado complementario en el que analizaba la nueva ley y que fue respondido en mayo de 2011 por el que España defendió su posición.

¹ Véase la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica la Ley 35/2006 de 28 de noviembre de 2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo de 2004, y otras normas tributarias.

² La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, remitía a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, la regulación de la base liquidable, la tarifa del impuesto y la cuota tributaria.

3. Recurso por incumplimiento

No obstante, insatisfecha por las respuestas del Estado español, la Comisión interpone un recurso por incumplimiento el 7 de marzo de 2012 ante el Tribunal de Justicia. Por su parte, España se opone al recurso alegando su inadmisibilidad que posteriormente, fue rechazada por el Alto Tribunal.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

1. “Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.
2. Desestimar el recurso en todo lo demás.
3. Condenar en costas al Reino de España.”

5. Fundamentos de la sentencia

En primer lugar, sobre la admisibilidad del recurso, el Tribunal de Justicia niega las alegaciones aducidas por España referidas a los argumentos de la Comisión en su demanda por no incorporar las distintas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en el régimen del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El Tribunal de Justicia señala que dichas medidas no son objeto del recurso por incumplimiento y, por tanto, desestima la excepción de inadmisibilidad aducida por España, admitiendo en trámite el recurso por incumplimiento.

En cuanto a la libertad afectada, el Tribunal de Justicia recuerda que previamente con ocasión de la sentencia *Mattner* juzgó en el sentido de que el impuesto que grava las sucesiones, al igual que el trato fiscal de las donaciones, están comprendidos en el ámbito de aplicación de los movimientos de capitales, salvo en los casos de que la cuestión tratada presenta elementos puramente internos que se circunscriben en un solo Estado.

En este sentido, el Tribunal de Justicia procede a examinar el incumplimiento alegado por la Comisión frente a España en relación a la libertad afectada a efectos del artículo 63 TFUE, pero desestima el recurso en sentido del artículo 21 TFUE (y 28 del Acuerdo EEE) debido a que la Comisión no acredita la forma en que la legislación nacional afecta dicha disposición, ni tampoco el nexo causal entre ambas.

Sobre la restricción de los movimientos de capitales el Tribunal de Justicia en primer lugar identifica dichas restricciones por sus efectos a raíz de su jurisprudencia previa recaída en las sentencias *Jäger*, *Welte* y *Mattner*. Ha de entenderse que las medidas restrictivas de los movimientos de capitales tienen como consecuencia causar una disminución del valor de la herencia o de la donación de un no residente.

El criterio que gira el sentido del fallo del Tribunal se encuentra en el apartado 58 de la sentencia y establece que la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente o donante y del donatario y que en caso de no residentes daría lugar a una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales.

De ello resulta que la sucesión o la donación en la que intervenga un no reside en el territorio español, o que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales y, por tanto, el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá por el importe de dicha reducción fiscal.

El Tribunal de Justicia rechaza el argumento aducido por España de que mediante el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión se pone en cuestionamiento el reparto interno de las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, ni la competencia atribuida a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y las sucesiones.

El Alto Órgano reitera que únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales cuando los sujetos pasivos residen en el territorio de esas Comunidades o en el caso de que el bien inmueble está situado en el territorio de éstas.

Otro de los argumentos sólidos e importantes del fallo radica en el criterio que el Tribunal de Justicia establece para tipificar la restricción de la libertad afectada. El Alto Órgano se pronuncia en el sentido de que la simple posibilidad contemplada en la legislación estatal de otorgar un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales, y ello con independencia de que las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal discutida.

Es preciso recordar también que, según señala el Tribunal de Justicia, las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones.

Por consiguiente, la legislación estatal española constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1.

Al tratarse de una libertad fundamental del Derecho de la Unión, cualquier justificación de su restricción ha de interpretarse en el sentido estricto.

Ello supone en especial que la excepción de la libertad de movimientos de capitales contemplada en el artículo 65.1 a) TFUE no puede comprenderse en el sentido de que cualquier normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado; sino que ha de interpretarse de la lectura conjunta del artículo 65.3 TFUE, que al contener una limitación de la anterior excepción establece que ésta no deberá dar lugar a un medio de discriminación arbitraria ni a una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

Además, para estar justificada, la diferencia de trato entre las sucesiones y las donaciones en las que intervienen residentes y no residentes o entre aquellas que se refieran a bienes situados en el territorio nacional y a bienes situados fuera de éste no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa de que se trata.

Por tanto, se debe distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 65 TFUE y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese mismo artículo.

En relación con lo anterior, el Tribunal de Justicia introduce el criterio de comparabilidad objetiva de situaciones. Por tanto, para que la diferencia de trato sea justificada es necesario que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o ha de tener su base razones imperiosas de interés general.

En el presente caso, el Tribunal de Justicia no aprecia ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente sobre que se pueda sustentar la diferencia de trato puesto que la normativa española considera en principio tanto los residentes como los que no lo son, sujetos pasivos a efectos de la percepción del impuesto de sucesiones y donaciones español.

Además, el Alto Órgano establece que cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de éste, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales.

En consecuencia, el Tribunal de Justicia declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE, al permitir que se introduzcan diferencias en el trato fiscal del impuesto sobre sucesiones y donaciones entre los residentes en España y los que no lo son en el territorio español.

Finalmente, la constatación de la existencia de una restricción de la libertad de movimiento de capitales con fundamento en el artículo 63 del TFUE, permite al Tribunal apreciar la misma restricción en relación al artículo 40 del Acuerdo EEE, puesto que ambos preceptos tienen idéntica redacción. De ello resulta que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los sujetos residentes y no residentes en el territorio español y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.



Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 10 de septiembre de 2104

Asunto: C-92/13

Partes: *Gemeente y Secretario de Estado de Finanzas holandés*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Sexta Directiva IVA — Artículo 5, apartado 7, letra a) — Operaciones imponibles — Concepto de “entrega a título oneroso” — Primera ocupación, por un municipio, de un bien inmueble construido por cuenta de dicho municipio en terreno de su propiedad — Actividades desarrolladas en condición de autoridad pública y en condición de sujeto pasivo»

1. Comentario

En el presente asunto el Tribunal de Justicia analiza el artículo 5, apartado 7, letra a) de la Sexta Directiva sobre el IVA en el marco de un litigio suscitado entre Gemeente y el Secretario de Finanzas holandés respecto al derecho de deducir el IVA repercutido con ocasión a los costes de construcción de un edificio municipal. Concretamente, se disputa el alcance del derecho de deducción del IVA cuando solamente un pequeño porcentaje del 6% del total del edificio utilizado por primera vez (de las cuales 1% corresponde a prestaciones exentas que no dan derecho a la deducción del IVA) queda afectado a realizar prestaciones municipales en condición de sujeto pasivo.

En virtud de aquel precepto, el Tribunal de Justicia admite asimilar el edificio en construcción a una entrega a título oneroso a efectos de aplicar el IVA siempre y cuando el IVA soportado no habría dado lugar a una deducción total en el caso de que el mencionado edificio se hubiera adquirido en su integridad por otro sujeto pasivo. El Tribunal de Justicia se basa en jurisprudencia previa recaída en el asunto C-299/11 y reitera su criterio de que la construcción de la que se trata en el presente caso construida por un tercero en terreno de propiedad municipal queda sujeto a aplicación del IVA.

Además, siguiendo las conclusiones de la Abogada General Sra. Eleanor Sharpston, el Tribunal de Justicia señala que todo el IVA soportado por Gemeente debe dar derecho a deducción sobre la base del valor íntegro de cada uno de los elementos del inmueble. A saber, el trato fiscal otorgado por el artículo 5. 7 a) de la Sexta Directiva ha de aplicarse a la entrega total del edificio, no solamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los contratistas ajenos de Gemeente. Efectivamente, siguiendo el criterio de la Abogada General, adoptado por el Tribunal de Justicia, al establecer el citado precepto que “los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes (...) contruidos (...) dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción [total] del [IVA]”; dicho trato fiscal se refiere a toda la entrega. En el presente asunto, el edificio fue construido bajo pedido utilizando un terreno y una fachada suministrados por Gemeente; se ha edificado dentro de la actividad de la empresa del Gemeente y se utiliza para los fines de la misma. Por tanto, la cuota de IVA que debe abonar el Gemeente debe calcularse sobre la base del precio total de compra (o a falta de él, el precio de coste en el momento de la entrega) de todos y cada uno de los elementos del terreno y del edificio siempre y cuando, como en el presente caso, no se haya recaudado ya el IVA con respecto a tales elementos.

No obstante, la utilización posterior del inmueble solo dará derecho a deducción del impuesto en la proporción correspondiente a su utilización para las necesidades de operaciones impositivas de Gemeente. Es decir, en la medida que el edificio se utilice para operaciones gravadas en un 5%, Gemeente podrá deducir dicho porcentaje de impuesto soportado del importe de impuesto repercutido que debe pagar a las autoridades tributarias. En cambio, en cuanto al 95% restante, destinado a otras operaciones, no podrá practicarse deducción alguna conforme a los artículos 17.2 y 17.5 de la Sexta Directiva.

2. Antecedentes

Gemeente, lleva a cabo operaciones como autoridad pública y como sujeto pasivo. En el ejercicio de sus funciones encarga a un tercero la construcción de un edificio de oficinas sobre su terreno de propiedad municipal, afectando un 6% de la superficie del edificio a sus actividades desarrolladas como sujeto pasivo de los cuales 1% corresponde a prestaciones exentas, que no dan derecho a la deducción del IVA. El resto del 94% del edificio quedó afectado a las actividades de Gemeente como autoridad pública.

En la declaración de la renta anual correspondiente al año 2002, Gemeente solicita la devolución total del IVA soportado por el 100% de la obra construida, sin aceptar la propuesta de la administración de devolución del 6% del impuesto respectivo a las actividades desarrolladas por Gemeente en calidad de sujeto pasivo.

Gemeente recurre la resolución tributaria en apelación, aunque el Tribunal de apelación confirma dicha resolución. Gemeente interpone un recurso de casación ante el Tribunal Supremo holandés, alegando que el edificio, construido para las necesidades de su actividad empresarial, es un bien producido en la propia empresa, y, por tanto, la prestación de servicios de construcción debería entenderse como una entrega a título oneroso, sometida al IVA en virtud de la legislación interna.

3. Cuestiones planteadas

El Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 7, inicio y letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que ha de tener la consideración de entrega a título oneroso la situación en la cual un municipio ocupa por primera vez un edificio que ha encargado construir sobre suelo propio y que va a utilizar en un 94 % para sus actividades como autoridad pública y en un 6 % para sus actividades como sujeto pasivo, de las que un 1 % corresponde a servicios exentos que no dan derecho a deducción?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

“El artículo 5, apartado 7, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen

de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación, como la que es objeto del litigio principal, en la que un municipio ocupa por primera vez un inmueble que ha encargado construir en un terreno de su propiedad y que va a utilizar en un 94 % de su superficie para sus actividades como autoridad pública y en un 6 % de su superficie para sus actividades como sujeto pasivo, de las cuales un 1 % corresponde a prestaciones exentas que no dan derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido. Sin embargo, la utilización posterior del inmueble para las actividades del municipio sólo puede dar derecho a la deducción del impuesto pagado por la afectación prevista en dicha disposición en la proporción correspondiente a su utilización para las necesidades de operaciones imponibles, en aplicación del artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva.”

5. Fundamentos de la sentencia

En primer lugar, el Tribunal de Justicia procede a recordar que en virtud de la Sexta Directiva, los municipios no se consideran, en principio, sujetos pasivos del IVA por las actividades u operaciones que realicen como autoridades públicas. No obstante, según el artículo 5, apartado 7, letra a) de la misma Directiva ciertas operaciones se asimilan o pueden asimilarse a una entrega de bienes efectuada a título oneroso.

Concretamente, los Estados miembros pueden asimilar a una entrega a título oneroso, sujeta al IVA, la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes construidos, dentro de la actividad de su empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción total del IVA.

A este respecto, el Tribunal de Justicia resalta, de acuerdo con su jurisprudencia previa recaída en la sentencia *Gemeente Vlaardingen*, que el tenor del artículo 5, 7 a) al aludir a los “bienes [...] construidos [...] dentro de la actividad de la empresa [de un sujeto pasivo]”, incluye no sólo los bienes edificadas por la propia empresa, sino también aquellos que sean construidos mediante un tercero con materiales puestos a su disposición por la propia empresa.

Por tanto, el inmueble edificado por un tercero sobre un terreno perteneciente a un municipio, como el *Geemente*, queda cubierto por los términos reflejados de la anterior norma.

Debe precisarse en continuación, que la facultad de la que hace uso Holanda de asimilar a una entrega efectuada a título oneroso la afectación de un bien a las necesidades de la actividad empresarial del sujeto pasivo sólo es posible cuando la adquisición de este bien de otro sujeto pasivo no genere en el primero un derecho a la deducción total del IVA.

En este aspecto el Tribunal de Justicia comparte las opiniones de la Abogada General al determinar que efectivamente el IVA soportado no habría sido totalmente deducible si el edificio construido para el *Geemente* se hubiera adquirido en su integridad de otro sujeto pasivo, puesto que la construcción en cuestión se utiliza también para fines ajenos a operaciones imponibles.

Por consiguiente, puesto que *Geemente* ocupa por primera vez un inmueble que ha encargado construir en un terreno de su propiedad y que va a utilizar para las actividades de su empresa en un 94 % como autoridad pública y en un 6 % como sujeto pasivo (del cual un 1 % corresponde a prestaciones exentas que no dan derecho

a deducción), debe considerarse que la presente situación queda incluida en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que Holanda ha hecho uso de la facultad prevista en dicha disposición.

En este sentido, el Tribunal afirma que la propia afectación queda sometida al IVA y el importe del IVA adeudado por el Gemeente por este concepto debe calcularse, conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, sobre la base del valor íntegro de cada uno de los elementos, el terreno y el inmueble, entendiéndose que no debe haberse percibido IVA anteriormente por ellos.

Ahora bien, como destaca la Abogada General en los puntos 72 y 73 de sus conclusiones, todo el IVA soportado por el Gemeente por los bienes adquiridos a efectos de la afectación posterior debe dar derecho a la deducción, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva; es decir, solamente en parte del IVA abonado por la afectación del edificio a las necesidades de operaciones gravadas que se concreta en el 5% de la superficie de la construcción. En ningún caso se admitirá la deducción del IVA en la proporción en la que dichos bienes se utilicen para operaciones exentas o no incluidas en el ámbito de aplicación del impuesto.



Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2014

Asunto: C-219/13

Partes: *K Oy*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98, apartado 2 — Anexo III, número 6 — Tipo reducido del IVA aplicable exclusivamente a los libros impresos — Libros almacenados en soportes físicos distintos del papel sometidos al tipo normal del IVA — Neutralidad fiscal»

1. Comentario

En el presente asunto el Tribunal de Justicia analiza la interpretación del artículo 98, 1º de la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA, que acoge la previsión del tipo reducido del IVA aplicable a bienes y servicios del anexo III, número 6 de la Directiva, en el marco de un litigio suscitado por el tipo de IVA al que deben sujetarse las distintas modalidades de imprenta de libros. Concretamente, la disputa entre la editorial *K Oy* y el Comité Tributario Central finlandés surge por la aplicación del tipo normal del IVA a los libros electrónicos almacenados en soporte físico distinto al papel y la aplicación del tipo reducido a los libros impresos.

En primer lugar, el Tribunal señala con base al principio de neutralidad fiscal y siguiendo jurisprudencia previa recaída en los asuntos C-442/05, C-454/12 y C-455/12 el amplio margen de apreciación del que gozan los Estados miembros en determinar entre los productos y servicios contemplados en el anexo III de la Directiva cuales gozan del tipo reducido del impuesto. A tal efecto, según las conclusiones del Abogado General Sr. P. Mengozzi, un primer filtro de apreciación, a raíz de jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia, sería la consideración “aspectos concretos y específicos” de la categoría que en el presente caso se denomina “suministro de libros en cualquier medio de soporte físico”. Dichos aspectos concretos y específicos permiten determinar la posibilidad de inclusión de los libros electrónicos almacenados en soportes físicos en la categoría específica del anexo III. No obstante, este criterio del Abogado General no es acogido posteriormente en el pronunciamiento del Tribunal de Justicia.

El Alto Órgano procede a analizar el concepto de mercancías y servicios similares para comprobar si en el caso concreto el principio de neutralidad podría oponerse a la diferencia de trato. Dicho principio, inherente al sistema común del IVA, se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. En este sentido, el Tribunal de Justicia considera que dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores.

Así pues, el Tribunal introduce el filtro de “apreciación del consumidor medio” que cada Estado miembro ha de tener en cuenta para calificar el tipo de IVA al que sujetará los productos y servicios similares examinando previamente la manera en la que influyen las diferencias existentes entre tales productos o servicios en el consumidor medio. Dicho criterio diferirá en función del grado de penetración de las nuevas tecnologías en cada mercado nacional.

En este sentido, de acuerdo con las conclusiones del Abogado General, el Tribunal de Justicia determina que si el tipo de almacenamiento tiene escasa o nula influencia en la decisión del consumidor medio porque presta mayor importancia al contenido similar de todos los libros, entonces, la aplicación selectiva del tipo reducido del IVA no estaría justificada. En todo caso, tal apreciación corresponde al Tribunal nacional.

2. Antecedentes

K Oy es una editorial que se dedica a la emisión de libros en formato papel y otros en formato electrónico almacenados en soportes físicos como un CD, CD-ROM, memoria USB o equivalentes. K Oy solicita al Keskusverolautakunta (Comité Tributario Central) un dictamen vinculante con objeto de comprobar si los libros editados en soportes físicos distintos del papel podrían disfrutar, al igual que los libros impresos, del tipo reducido del IVA a efectos de la Ley finlandesa sobre el IVA. Keskusverolautakunta se pronuncia desfavorablemente al respecto, negando la aplicación del tipo reducido del IVA a los libros electrónicos en soportes físicos y precisa que el artículo 98.2.1º de la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA no impide la aplicación del tipo normal del impuesto, mientras que los libros en formato papel gozan del tipo reducido.

K Oy interpone un recurso ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo finlandés alegando que esta diferencia de trato es contraria al principio de neutralidad fiscal.

Antes de plantear la cuestiones prejudiciales ante el TJUE, el Tribunal Supremo finlandés solicita un dictamen previo al Ministerio de Hacienda en el que éste último señala que la Directiva sobre el IVA no se opone a que los Estados miembros apliquen el tipo reducido del impuesto de forma selectiva y que para ello gozan de un amplio margen de apreciación.

3. Cuestiones planteadas

El Korkein hallinto-oikeus, tras constatar la inexistencia de jurisprudencia del Tribunal de Justicia a este respecto, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. «¿Se oponen [el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, y el anexo III, número 6, de la Directiva IVA], considerando también el principio de neutralidad fiscal, a una normativa nacional con arreglo a la cual a los libros impresos se les aplica un tipo reducido del IVA, mientras que a los libros contenidos en otros soportes físicos, como CD, CD-ROM o memorias USB, se les aplica el tipo general [del IVA]?
2. ¿Es relevante para la respuesta a la cuestión anterior
 - que el libro esté destinado a ser leído o a ser escuchado (audiolibro),
 - que del libro o audiolibro en forma de CD, CD-ROM, memoria USB o contenido en otro soporte físico similar exista un libro impreso de idéntico contenido,
 - que el libro contenido en un soporte físico distinto del papel permita utilizar las propiedades técnicas de ese soporte, como, por ejemplo, funciones de búsqueda?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

“Procede interpretar el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, y el anexo III, número 6, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, en el sentido de que no se oponen, a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, extremo que incumbe comprobar al tribunal nacional, a una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal, que somete los libros impresos a un tipo reducido del IVA y los almacenados en otros soportes físicos, como un CD, un CD-ROM o una memoria USB, al tipo normal de dicho impuesto.”

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal de Justicia afirma su jurisprudencia recaída en los asuntos C-442/05 y C-454/12 por la que concede un amplio margen de apreciación a los Estados miembros para precisar, entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios recogidas en el anexo III de la Directiva sobre el IVA, aquéllos a los que se aplica el tipo reducido.

En este sentido, el Tribunal procede recordar que el principio de neutralidad fiscal se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA.

A tal efecto, para determinar si dos bienes o servicios son similares, el Tribunal indica que debe tenerse principalmente en cuenta el punto de vista del consumidor medio. Los bienes o prestaciones de servicios son similares cuando, por una parte, presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, y, por otra, cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de dichos bienes o prestaciones.

El Tribunal de Justicia aclara que la modificación introducida por la Directiva 2009/47, el anexo III, número 6, de la Directiva IVA al referirse al “suministro de libros en cualquier soporte físico” no debe conducir a la errónea conclusión de que la pretensión del legislador de la Unión es extender la aplicación del dicho reducido a la entrega de libros almacenados en cualquier soporte físico distinto del papel. La intención del legislador europeo no es obligar a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA idéntico a todos los libros, sino que corresponde a los Estados miembros determinar, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los soportes físicos a los que se aplica el tipo reducido del IVA.

En este contexto el Alto Tribunal precisa, al igual que lo hace el Gobierno irlandés y lo pone de manifiesto el Abogado General en sus conclusiones, que cuando un caso tiene las mismas características que el asunto principal, ha de tomarse como referencia al consumidor medio de cada Estado miembro. Esta afirmación se debe al hecho de que la apreciación del consumidor medio puede variar en función del eventual grado de penetración de las nuevas tecnologías en cada mercado nacional y del grado de acceso a los dispositivos técnicos que permiten a dicho consumidor leer o escuchar los libros almacenados en soportes distintos del papel, procede tomar como referencia al consumidor medio de cada Estado miembro.

Y es al tribunal remitente al que le incumbe comprobar si los libros editados en papel y los editados en otros soportes físicos son productos que pueden ser considerados similares desde el punto de vista del consumidor medio. A tal fin, dicho tribunal tiene que evaluar si estos libros presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, y si las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de optar por uno u otro tipo de libro.

El Tribunal de Justicia precisa que su respuesta no varía en función del tipo de soporte utilizado, del contenido del libro de que se trate o de las propiedades técnicas del soporte físico en cuestión, puesto que, entre otras, estas son las circunstancias que el tribunal remitente debe tener en cuenta al evaluar si los libros impresos y los editados en otros soportes físicos son productos que pueden ser considerados similares desde el punto de vista del consumidor medio.

Finalmente, el Tribunal de Justicia concluye, al igual que Abogado General, que no sería justificada la aplicación por parte del legislador nacional del tipo reducido del IVA a los libros almacenados en soportes distintos del papel si las propiedades que tienen estos últimos son determinantes desde el punto de vista del consumidor medio. Por el contrario, cuando dichas propiedades tengan escasa o nula influencia en la decisión del citado consumidor medio de adquirir libros almacenados en soportes distintos del papel, porque lo que le importa al consumidor es básicamente el contenido similar de todos los libros, con independencia de su soporte o de sus propiedades, la aplicación selectiva de un tipo reducido del IVA no estaría justificada.



Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 3 de julio de 2014

Asuntos acumulados: C-129/13 y C-130/13

Partes: *Kamino International Logistics BV, Datema Hellmann Worldwide Logistics BV y Staatssecretaris van Financiën*

Síntesis:

«Recaudación de una deuda aduanera — Principio de respeto del derecho de defensa — Derecho a ser oído — Destinatario de la decisión de recaudación que no fue oído por las autoridades aduaneras antes de la adopción de dicha decisión, sino en la fase de reclamación subsiguiente — Violación del derecho de defensa — Determinación de las consecuencias jurídicas de la inobservancia del derecho de defensa»

1. Comentario

El asunto planteado ante el Tribunal de Justicia trata sobre el derecho de defensa de los dos agentes de aduanas Kamino y Datema en el marco de los respectivos procedimientos de inspección por liquidación complementaria realizados por la autoridad aduanera holandesa. Concretamente, se disputa el derecho de Kamino y Datema de ser oídos antes de girar dicha liquidación como parte íntegra del derecho de defensa que constituye un principio fundamental del Ordenamiento jurídico de la Unión.

El litigio surge debido a que el ordenamiento jurídico holandés y el Código aduanero no prevén una norma que garantice el derecho a ser oído en el contexto de un procedimiento de recaudación a posteriori de derechos de aduana de importación.

El Gobierno holandés trata de justificar su normativa alegando los efectos jurídicos de la misma considerando que el derecho a la defensa, entendido como posibilidad de impugnar una decisión determinada sin sufrir un perjuicio, no está lesionado ya que la parte afectada podrá ser oída en el procedimiento posterior de reclamación. También, el Gobierno holandés alega a su defensa la imperatividad del plazo de dos días establecido en el Código aduanero para la contracción del importe de los derechos a recaudar desde que las autoridades aduaneras se percaten de dicha situación.

Pese a que el Tribunal de Justicia no puede aplicar como tal la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea puesto que la fecha de su entrada en vigor (1 de diciembre de 2009) es posterior a los procedimientos que dieron lugar a las liquidaciones complementarias (2 y 28 de abril de 2005); el Alto Órgano, reitera su jurisprudencia consolidada en los asuntos C-349/07 (Sopropé) y C-277/11 (M) de que el derecho a la defensa constituye un principio fundamental del Derecho de la Unión del que forma parte integrante el derecho de ser oído. En la jurisprudencia mencionada, el Tribunal de Justicia había vinculado ya el derecho a la defensa al principio de efectividad, siendo exigible el cumplimiento de aquel derecho tanto frente a la administración estatal, como directamente ante los tribunales nacionales.

No obstante, el Tribunal de Justicia admite que el derecho a ser oído como derecho fundamental que es puede ser objeto de restricciones y, por tanto, procede a analizar a la luz de su jurisprudencia previa la posible justificación de dicha limitación con el fin de esclarecer el alcance de aquel derecho.

A tal efecto, el Tribunal de Justicia, adoptando el criterio del Abogado General Sr. Melchior Wathelet, toma en consideración el plazo contenido en el Código aduanero para la contraacción de los derechos resultantes de la deuda aduanera, y, también, las características del procedimiento administrativo objeto de litigio.

Al analizar el cauce por el que se canaliza el derecho a ser oído en el Código aduanero, el Tribunal precisa frente a las alegaciones del Gobierno holandés, que el plazo inicial de dos días concedido por aquel instrumento normativo para que el sujeto pasivo pueda manifestar sus observaciones ante la deuda aduanera, es susceptible de ampliación hasta 14 días. Asimismo, señala que el deudor en principio puede oponerse a la obligación que se le impute en virtud de los recursos previstos en los artículos 243 y siguientes del Código aduanero. También, el Tribunal contempla el interés general de la Unión de recaudar lo antes posible los ingresos propios de acuerdo a los principios de prontitud y eficacia, y, admite que una audiencia *a posteriori* en el marco de un recurso interpuesto contra la decisión desfavorable puede garantizar el respeto al derecho de ser oído.

Sin embargo, la circunstancia giratoria del sentido del fallo del Tribunal de Justicia radica en el carácter no suspensivo de la decisión impugnada. Tanto respecto la vía de impugnación de los artículos 243 y 244 del Código aduanero que posibilitan la suspensión de la ejecución solo en el caso de que existan motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o que pueda temerse un daño irreparable para el interesado; como en virtud del Derecho holandés que únicamente contempla la suspensión de la ejecución de la liquidación previa solicitud del destinatario de la liquidación impugnada.

En este sentido, habiéndose pronunciado anteriormente el Tribunal en el asunto C-418/11 (Texdata Software) sobre el respeto del derecho de ser oído garantizado en fase de recurso posterior y no antes de haber recaído la sanción, en este supuesto el Alto Órgano declara la vulneración del derecho de defensa al no tener los demandantes posibilidad de obtener la suspensión automática de la ejecución.

No obstante, según el Tribunal de Justicia, la vulneración del derecho de defensa y, más en concreto, el derecho a ser oído, sólo tendrá virtualidad práctica, en cuanto anulación de la decisión controvertida, si el procedimiento hubiera podido llevar a un resultado diferente en el caso de no haberse violado aquel derecho.

En el presente caso no ocurre así. Puesto que el objeto de disputa no es la clasificación arancelaria en sí, sino el derecho de ser oído en el seno del procedimiento administrativo de liquidación que dicha recalificación conlleva, el desenlace de la reclamación interpuesta por los interesados no habría sido diferente en el caso de que se hubiese respetado su derecho a ser oídos antes de que se adopte la decisión controvertida.

Por tanto, pese a que el Tribunal de Justicia reconoce la vulneración del derecho de defensa de los demandantes, concretamente, su derecho a ser oídos, no da efectos prácticos del reconocimiento de tal derecho, puesto que, de ser así, en nada hubiera cambiado el resultado de tal reconocimiento.

2. Antecedentes

Las empresas Kamino y Datema son dos agentes de aduanas que por encargo de una misma empresa declaran la importación de determinadas mercancías descritas como “pabellones de jardín y paredes laterales” a efectos de derechos de aduanas al tipo del 4,7% (correspondiente a la partida 6 601 10 00 “quitasoles toldo y artículos similares” de la Nomenclatura Combinada). Posteriormente, a raíz de un control de las autoridades holandesas,

estas determinan que a dichas mercancías les corresponde un derecho de aduana superior de 12,2% (6 306 99 00 “tiendas y artículos de camping” de la Nomenclatura Combinada). La inspección tributaria giró liquidaciones complementarias por el importe adeudado sin que antes los demandantes tuvieran la oportunidad de ser oídos. A raíz de ello, Kamino y Datema interponen sendas reclamaciones ante la inspección tributaria que al ser desestimadas, recurren la vía judicial.

Examinando el recurso de las demandantes, el Tribunal de casación holandés duda en proseguir el procedimiento judicial debido a un vacío legal en la legislación nacional y en el Código Aduanero Comunitario por no contemplar el derecho de ser oído antes de que se giren las liquidaciones complementarias.

3. Cuestiones planteadas

El Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, redactadas en idénticos términos en los asuntos C-129/13 y C-130/13:

1. «¿Puede el juez nacional aplicar directamente el principio del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa por la Administración?
2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:
 - a. ¿Debe interpretarse el principio del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa por la Administración en el sentido de que dicho principio se viola cuando el destinatario de la decisión prevista no ha sido oído antes de que la Administración haya adoptado una decisión lesiva en su contra, pero en una fase (de reclamación) administrativa posterior, que precede a la interposición del recurso ante el juez nacional, se le ha dado la oportunidad de ser oído?
 - b. ¿Determina el Derecho nacional las consecuencias jurídicas de la violación por la Administración del principio de Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa?
3. En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, letra b): ¿qué circunstancias puede tener en cuenta el juez nacional a la hora de determinar las consecuencias jurídicas? En particular, ¿puede tener en cuenta que quepa suponer que el procedimiento habría tenido otro resultado sin la violación por la Administración del principio de Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

1. “El principio del respeto por la administración del derecho de defensa y el derecho que de él se deriva, para toda persona, de ser oída antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses, tal como se aplican en el marco del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE)

nº 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2000, pueden ser directamente invocados por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

2. El principio de respeto del derecho de defensa y, en particular, el derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de una medida individual desfavorable, deben interpretarse en el sentido de que cuando el destinatario de una liquidación girada en el contexto de un procedimiento de recaudación a posteriori de derechos de aduana de importación, en aplicación del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento nº 2700/2000, no haya sido oído por la administración previamente a la adopción de esa decisión, su derecho de defensa resulta vulnerado aun cuando tenga la posibilidad de hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior, si la normativa nacional no permite al destinatario de tal liquidación, a falta de audiencia previa, obtener la suspensión de su ejecución hasta su eventual revocación. Así sucede, en cualquier caso, si el procedimiento administrativo nacional por el que se aplique el artículo 244, párrafo segundo, del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento nº 2700/2000, restringe la concesión de esa suspensión cuando existan motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.
3. La regulación de las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de la vulneración de ese derecho corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad).

El juez nacional, que tiene la obligación de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión, puede tener en cuenta a la hora de evaluar las consecuencias de una vulneración del derecho de defensa, más específicamente del derecho a ser oído, que tal vulneración sólo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si éste hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad."

5. Fundamentos de la sentencia

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en lo sustancial, si el principio de respeto por la administración del derecho de defensa y el derecho que de él se deriva, para toda persona, de ser oída antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses, tal como se aplican en el marco del Código aduanero, pueden ser directamente invocados por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

A este respecto, el Tribunal de Justicia procede recordar, afirmando su jurisprudencia previa recaída en la sentencia Sopropé, que el respeto del derecho de defensa constituye un principio fundamental del Derecho de la Unión del que forma parte integrante el derecho a ser oído en todo procedimiento.

A este respecto, el Tribunal de Justicia señala que el derecho a ser oído en todo procedimiento está consagrado hoy no sólo en los artículos 47 y 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que garantizan el respeto del derecho de defensa y del derecho a un proceso equitativo en el marco de cualquier procedimiento jurisdiccional, sino también en el artículo 41 de la misma, que garantiza el derecho a una buena administración. El apartado 2 de dicho artículo 41 establece que este derecho a una buena administración incluye, en particular,

el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente.

No obstante, el Alto Tribunal señala que, al haber entrado en vigor el 1 de diciembre de 2009, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea no resulta aplicable como tal a los procedimientos que dieron lugar a las liquidaciones del procedimiento principal (2 y 28 de abril de 2005).

En virtud de este principio, el Tribunal de Justicia determina que debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que la administración vaya a basar su decisión.

Esta obligación recae sobre las administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación aplicable no establezca expresamente tal formalidad.

No obstante, ni el Código aduanero ni la normativa nacional aplicable contemplan, en el contexto de un procedimiento de recaudación a posteriori de derechos de aduana de importación, el derecho a ser oído por la autoridad aduanera competente antes de que ésta gire las liquidaciones. Al tratarse de un procedimiento relativo a la recaudación a posteriori de derechos de aduana, y, por consiguiente, de una decisión comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, es obvio, por otra parte, que el principio de respeto del derecho de defensa se aplica a los Estados miembros.

De las anteriores consideraciones se desprende no sólo que las administraciones nacionales están obligadas a respetar el derecho de defensa cuando adoptan decisiones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, sino también que los interesados deben poder invocar directamente su respeto ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Mediante su segunda cuestión, letra a), el órgano jurisdiccional remitente pretende saber, en lo sustancial, si el principio de respeto del derecho de defensa y, en particular, el derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de una medida individual desfavorable, deben interpretarse en el sentido de que el derecho de defensa del destinatario de una liquidación girada en el contexto de un procedimiento de recaudación a posteriori resulta vulnerado si dicho destinatario no ha sido oído por la administración previamente a la adopción de la decisión, aun cuando pueda hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior.

Según el Tribunal de Justicia, la regla según la cual debe darse la oportunidad, al destinatario de una decisión lesiva, de formular sus observaciones antes de que se adopte dicha decisión tiene como finalidad que la autoridad competente pueda tener en cuenta eficazmente la totalidad de los elementos pertinentes. A fin de garantizar una protección efectiva de la persona o de la empresa afectada, tiene, en particular, por objeto que éstas puedan corregir un error o invocar elementos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro.

Conforme a la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia en las sentencias M., G. y R., el derecho a ser oído garantiza a cualquier persona la posibilidad de expresar de manera adecuada y efectiva su punto de vista durante el procedimiento administrativo y antes de que se adopte cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses; incluso cuando la normativa aplicable no establezca expresamente tal formalidad.

En tales circunstancias, el Tribunal de Justicia considera que la adopción de las liquidaciones, con arreglo al Código aduanero y al procedimiento administrativo aplicable en virtud de la legislación holandesa, conlleva una limitación del derecho a ser oído de los destinatarios de dichas liquidaciones.

No obstante, el Tribunal de Justicia reconoce el carácter no absoluto de los derechos fundamentales que pueden ser objeto de restricciones, siempre y cuando dichas restricciones respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no constituyan una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia de los derechos así garantizados.

A este respecto el Tribunal de Justicia declaró previamente en los asuntos C-423/08 y 546/03 que si bien el principio de respeto del derecho de defensa se aplica, en particular, con motivo de un procedimiento de recaudación a posteriori, en las relaciones entre un deudor y un Estado miembro, no puede, en cambio, en lo tocante a las relaciones entre los Estados miembros y la Unión, tener como consecuencia el posible incumplimiento por parte de un Estado miembro de su obligación de constatar, dentro de los plazos establecidos por la normativa de la Unión, el derecho de ésta sobre los recursos propios.

Debe precisarse además que como puso de relieve la Comisión Europea el plazo de dos días establecido en el artículo 220, apartado 1, del Código aduanero para la contracción del importe de los derechos resultantes de una deuda aduanera puede ampliarse con arreglo al artículo 219 del mismo Código hasta catorce días.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia recuerda que la contracción y la comunicación de los derechos de aduana adeudados, así como la consignación de los recursos propios no impide que, con arreglo a los artículos 243 y siguientes del Código aduanero, el deudor se oponga a la obligación que se le impute formulando cuantas alegaciones estime oportunas.

En segundo lugar, por lo que respecta a la cuestión de si se respetó el derecho de defensa de los interesados en el litigio principal, pese a que únicamente pudieron hacer valer su postura en el procedimiento de reclamación, el Tribunal de Justicia señala que el interés general de la Unión y, en particular, el interés de recaudar lo antes posible los ingresos propios requiere que los controles puedan realizarse con prontitud y eficacia.

Además, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la sentencia *Texdata Software* que una audiencia a posteriori en el marco de un recurso interpuesto contra una decisión desfavorable puede, en determinadas condiciones, garantizar el respeto del derecho a ser oído.

Ahora bien, en virtud de la sentencia *Texdata* el Tribunal de Justicia señala que esta última característica puede revestir cierta importancia a la hora de examinar la existencia de una posible justificación para la restricción del derecho a ser oído previamente a la adopción de una decisión lesiva.

Ahora bien, habida cuenta del interés general de la Unión de recaudar sus ingresos propios a la mayor brevedad el Código aduanero dispone que la interposición de un recurso contra una liquidación únicamente tiene como efecto suspender la ejecución de dicha liquidación cuando haya motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.

No obstante, el Tribunal de Justicia declara que el procedimiento administrativo nacional por el que se aplique el artículo 244, párrafo segundo, del Código aduanero, no puede restringir la concesión de tal suspensión cuando

existan motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.

Mediante su segunda cuestión, letra b), y su tercera cuestión, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo sustancial, si el Derecho nacional determina las consecuencias jurídicas de la vulneración por parte de la Administración del principio de respeto del derecho de defensa y cuáles son las circunstancias que puede tener en cuenta el juez nacional al llevar a cabo su examen. Pregunta, en particular, si el juez nacional puede tomar en consideración la hipótesis de que el resultado del proceso decisorio hubiera sido idéntico de haberse respetado el derecho a ser oído previamente.

A este respecto, el Tribunal de Justicia afirma, siguiendo su criterio recaído en la sentencia G. y R., que cuando el Derecho de la Unión no regula las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa ni las consecuencias de la vulneración de ese derecho, la regulación de dichas condiciones y de dichas consecuencias corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad).

No obstante, si bien los Estados miembros están facultados para permitir el ejercicio del derecho de defensa según las mismas modalidades que se aplican a las situaciones internas, esas modalidades tienen que ajustarse al Derecho de la Unión, y en especial no deben perjudicar el efecto útil del Código aduanero.

Ahora bien, como ha señalado la Comisión, la obligación que incumbe al juez nacional de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión no tiene como consecuencia exigir que una decisión que haya sido impugnada por haberse adoptado en violación del derecho de defensa, más específicamente del derecho a ser oído, sea anulada en todos los casos.

En efecto, según el Derecho de la Unión, una vulneración del derecho de defensa, más específicamente, del derecho a ser oído, sólo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si éste hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad.

Por consiguiente, el Tribunal de Justicia concluye que una violación del principio de respeto del derecho de defensa únicamente conlleva la anulación de la decisión en cuestión si, de no concurrir dicha violación, el procedimiento hubiera podido llevar a un resultado diferente.

En este sentido, es preciso señalar que, en el presente caso, son los propios interesados los que admiten que el procedimiento de reclamación no habría tenido un desenlace diferente si hubiesen sido oídos previamente a la adopción de la decisión controvertida, puesto que ellos no discuten la clasificación arancelaria aplicada por la administración tributaria.



Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 11 de septiembre de 2014

Asunto: C-489/13

Partes: *Ronny Verest, Gaby Gerards y Belgische Staat.*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre la renta — Legislación para evitar la doble imposición — Tributación de los rendimientos inmobiliarios percibidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de residencia — Método de exención con reserva de progresividad en el Estado miembro de residencia — Diferencia de trato entre bienes inmuebles situados en el Estado miembro de residencia y en otro Estado miembro»

1. Comentario

En el presente asunto el Tribunal de Justicia reformula la cuestión prejudicial planteada inicialmente con el fin de proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente. El TJUE analiza un problema de compatibilidad con la libre circulación de capitales (artículos 63 y 65 TFUE) de la normativa nacional belga que regula el impuesto sobre la renta. Concretamente, según la normativa controvertida, al adoptar una cláusula de progresividad incluida en el Convenio de doble imposición entre Francia y Bélgica establece, a efectos del impuesto sobre la renta, la aplicación del criterio del “valor arrendaticio” para los rendimientos procedentes de inmuebles no arrendados situados en otro Estado miembro, mientras que los provenientes de bienes situados en Bélgica se fijan sobre la base de su “renta catastral”. La renta catastral belga y la renta catastral francesa son comparables, pero la renta catastral es, por regla general, inferior al valor arrendaticio.

A priori, el Tribunal de Justicia reconoce la facultad de los Estados miembros de establecer diferentes métodos para determinación del rendimiento inmobiliario de bienes no arrendados en función del lugar de bien, fuera o dentro del territorio del Estado, con la única condición de que siempre se respeten las libertades de circulación.

El Tribunal de justicia señala específicamente que dichos métodos no han de tener como consecuencia disuadir a los residentes de un Estado miembro a realizar inversiones en los demás países de la Unión. En este sentido, ha de ser el órgano jurisdiccional remitente el que debe comprobar si la normativa belga obstaculiza la libre circulación de capitales al tener como efecto la sujeción de los rendimientos imposables de los residentes belgas provenientes de inmuebles situados en Francia a un tipo impositivo superior, respecto a los procedentes de bienes inmuebles ubicados en Bélgica.

El Tribunal de Justicia no admite la justificación a la restricción de la libre circulación de capitales. El Alto Órgano analiza el método de exención con “reserva de progresividad” que consiste en evitar que los rendimientos provenientes de bienes situados en otro Estado miembro se graven a un tipo impositivo inferior que los rendimientos procedentes de inmuebles situados en el Estado miembro de residencia. Concretamente, en el presente caso las autoridades belgas computan los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en Francia a fin de determinar, con arreglo a la “reserva de progresividad” prevista por el Convenio para evitar la doble imposición entre Francia y Bélgica, el tipo impositivo que se aplica únicamente a los rendimientos imposables en Bélgica. Por tanto, según

el objetivo del método de la “reserva de progresividad”, la situación de los sujetos pasivos que han adquirido un inmueble en el Estado miembro de residencia es comparable a la de los sujetos que han adquirido tal bien en Francia. De esta forma, pese a que según el Convenio para evitar la doble imposición, tal y como se aplica en Bélgica, los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en Francia no tributan en el Estado belga, mientras que los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en este último Estado miembro se incluyen en la base imponible del impuesto sobre la renta; esta diferencia de trato inicial se ve colmada mediante aquel mecanismo. Estamos, por tanto, ante situaciones comparables entre sujetos residentes y no residentes.

No obstante, los efectos prácticos del mecanismo de “reserva de progresividad” se despliegan a partir de la aplicación de la legislación interna belga basada en el trato fiscal diferente en virtud de la cual los rendimientos provenientes de bienes inmuebles situados en Bélgica se determina según el criterio catastral, mientras que los rendimientos de bienes situados en Francia se determinan con base del valor arrendaticio, ligeramente superior a aquel criterio.

En consecuencia, debido a que la diferencia de trato fiscal que se prevé en la normativa belga afecta situaciones que son objetivamente comparables, dicha diferencia no podría quedar amparada en el artículo 65.1 a) TFUE y, por tanto, es contraria al Derecho de la Unión.

Al tener en cuenta también que el Gobierno belga no ha invocado ningún objetivo de interés general que pueda servir de justificación, el Tribunal de Justicia concluye que no existe una razón objetiva de comparabilidad que permita un trato distinto al Sr. Verest y la Sra. Gerards respecto a los demás residentes que adquieren sus bienes inmuebles en Bélgica.

2. Antecedentes

Los demandantes en el litigio principal, Sr. Verest y Sra. Gerards, residen en Bélgica y en el año 2005 declaran fiscalmente un bien inmueble comprado en Francia durante la anualidad anterior. Dicha declaración, objeto de correcciones por parte de las autoridades tributarias belgas, se ha impugnado por los demandantes ante el Tribunal de Primera Instancia y más tarde, en apelación, ante el Tribunal de Apelación de Amberes.

El Tribunal de Apelación señala para el tratamiento fiscal en Bélgica de un bien adquirido en Francia el Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre estos dos países en virtud del cual las autoridades belgas tienen la facultad de computar los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en Francia, a fin de determinar, con arreglo a la “reserva de progresividad” prevista en dicho Convenio, el tipo impositivo que se aplica únicamente a los rendimientos imposables en Bélgica.

También, el Tribunal de Apelación de Amberes precisa que, según la legislación nacional belga, el rendimiento de un bien inmueble no arrendado situado en Francia se determina en función del valor arrendaticio cuyo importe es superior al rendimiento catastral de un bien comparable situado en Bélgica.

3. Cuestiones planteadas

El hof van beroep te Antwerpen decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 56 CE a que se graven en un Estado miembro bienes inmuebles no arrendados situados en otro Estado miembro sobre una base distinta de su renta catastral local, en particular, en unas circunstancias como las de este caso en que la renta catastral local se determina de un modo análogo a la renta catastral belga de los bienes inmuebles belgas?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

“El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en la medida en que puede dar lugar, al aplicar una cláusula de progresividad incluida en un Convenio para evitar la doble imposición, a un tipo de gravamen sobre la renta más elevado por el sólo hecho de que el método de determinación de los rendimientos de los bienes inmuebles provoca que los procedentes de bienes inmuebles no arrendados situados en otro Estado miembro se evalúen por un importe superior a los procedentes de bienes de ese tipo situados en el primer Estado miembro. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tal es el efecto de la normativa controvertida en el litigio principal.”

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre el alcance de la cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia señala que, para poder dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede a reformular la cuestión prejudicial inicial.

A la vista de lo anterior, el Tribunal de Justicia procede determinar si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que establece, al aplicar una cláusula de progresividad incluida en un Convenio para evitar la doble imposición, que, para la determinación del tipo del impuesto sobre la renta, los rendimientos obtenidos de un bien inmueble no arrendado situado en otro Estado miembro se fijen basándose en su «valor arrendaticio», mientras que los obtenidos de un bien de este tipo pero situado en el primer Estado miembro se fijan sobre la base de su «renta catastral», que es, en general, inferior al «valor arrendaticio».

Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales el Tribunal de Justicia señala que, siempre que se respeten las libertades de circulación garantizadas por el Tratado, un Estado miembro tiene la facultad de establecer, para gravar los rendimientos de las personas físicas, métodos de determinación del rendimiento inmobiliario de un bien no arrendado diferentes según el lugar de situación del bien en ese Estado miembro o en otro diferente.

A este respecto, según señala el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia previa recaída en la sentencia *Libert* y otros, en las restricciones a los movimientos de capitales prohibidas por el artículo 63 TFUE, se incluyen las que pueden disuadir a los residentes de un Estado miembro de realizar inversiones en otros Estados miembros.

A tales efectos, en el presente caso consta que se computan todos los rendimientos inmobiliarios de los residentes belgas para fijar el tipo impositivo que se aplica a sus rendimientos imposables en Bélgica. Pero también consta que el rendimiento de un bien inmueble no arrendado situado en Bélgica se determina en función de la renta

catastral, cuyo importe es inferior al valor arrendaticio utilizado para la determinación del rendimiento de un bien de este tipo situado en otro Estado miembro.

En este sentido, el Tribunal de Justicia considera que es al órgano jurisdiccional remitente al que incumbe comprobar si los rendimientos imponibles de los residentes belgas propietarios del bien inmueble no arrendado situado en Francia pueden estar sujetos a un tipo impositivo superior al aplicable a los rendimientos de cualquier otro residente belga que dispongan de un bien comparable en este Estado miembro.

El Tribunal de Justicia, concluye que si así fuera, una norma como la controvertida en el litigio principal constituiría una diferencia de trato que podría disuadir a los residentes belgas de invertir en inmuebles en Estados miembros distintos de Bélgica, lo que puede acarrear una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

En continuación, sobre la posible existencia de una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales el Tribunal de Justicia afirma, siguiendo su jurisprudencia de la sentencia *Emerging Markets*, que para considerar a una normativa fiscal nacional compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato que prevea afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general.

A tal efecto, el Tribunal señala, según su criterio asentado en el asunto C-107/94, que el método de exención con «reserva de progresividad» permite garantizar que los rendimientos de un sujeto pasivo que están exentos en el Estado miembro de residencia puedan sin embargo computarse por éste para aplicar la regla de progresividad al calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta del sujeto pasivo.

La razón de ser de una normativa de este tipo es evitar que, en el Estado miembro de residencia, los rendimientos imponibles de un sujeto pasivo, propietario de un bien inmueble situado en otro Estado miembro, se graven a un tipo impositivo inferior al aplicable a los rendimientos de los sujetos pasivos, propietarios de bienes comparables en el Estado miembro de residencia.

Siguiendo esta lógica, la situación de los sujetos pasivos que han adquirido un bien inmueble en el Estado miembro de residencia es comparable a la de los sujetos pasivos que han adquirido tal bien en otro Estado miembro y por tanto, teniendo en cuenta que el Gobierno belga no invoca ningún objetivo de interés general que pueda servir de justificación, la restricción a la libre circulación de capitales resulta incompatible con el Derecho de la Unión.



Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 17 de Septiembre de 2014

Asunto: C-7/13

Partes: *Skandia Sverige y Administración Tributaria sueca*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Grupo a efectos del IVA — Facturación interna por los servicios prestados por una sociedad principal establecida en un país tercero a su sucursal que forma parte de un grupo a efectos del IVA en un Estado miembro — Carácter imponible de los servicios prestados»

1. Comentario

En el presente asunto el Tribunal de Justicia analiza la interpretación de la Directiva 2006/12/CE sobre el IVA a las prestaciones de servicios entre la sociedad principal Skandia America Corp., establecida en Estados Unidos, y su sucursal Skandia Sverige en Suecia que forma un grupo a efectos del IVA en dicho Estado miembro. Concretamente, el Tribunal examina a la luz de los artículos 2, 11, 56, 193 y 196 de la Directiva si las prestaciones de servicios entre la sociedad principal estadounidense y su sucursal sueca constituyen operaciones sujetas al IVA, y, por otra parte, si puede considerarse como deudor del impuesto el grupo del que forma parte Skandia Sverige a efectos del IVA.

El Tribunal de Justicia analiza el concepto “prestación imponible” en el marco de jurisprudencia previa recaída en el asunto C-210/04 y determina al respecto que en el caso concreto entre la sociedad principal y su sucursal sueca no existe una relación jurídica de entidades económicamente independientes para que sus prestaciones queden comprendidas en el concepto “prestaciones imponibles”. A saber, como sucursal de Scandia America, Scandia Sverige no puede considerarse autónoma ya que no asume el riesgo derivado de su actividad y no tiene condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA.

No obstante, Skandia Sverige forma parte de un grupo a efectos del IVA que es considerado como un único solo sujeto pasivo y, por tanto, las prestaciones realizadas por Skandia America a título oneroso a favor de la sucursal sueca han de considerarse a efectos del impuesto realizada a favor del grupo del IVA. En este sentido, considerando que la sociedad principal y la sucursal sueca no constituyen un sujeto pasivo único, el Tribunal de Justicia concluye que la prestación de tales servicios por la matriz estadounidense es una operación gravada con arreglo del artículo 2.1.c) de la Directiva sobre el IVA y el destinatario de estos servicios es el grupo del IVA al que pertenece la sucursal que recibe los servicios.

Por tanto, siendo Skandia Sverige una sociedad económicamente dependiente de la principal estadounidense y, por ello, no sujeta al IVA, es el grupo que asume las obligaciones a efectos del impuesto que en sí misma la sucursal que lo forma no tiene.

Se produce de esta forma una ficción jurídica que podría tener cierta trascendencia en los supuestos en los que se prestan servicios transfronterizos entre matriz y sucursal beneficiándose del régimen especial de grupos a efectos

de IVA en aquellos ordenamientos jurídicos en los que el régimen viene caracterizado por la exclusión de las operaciones intragrupo como sujeto pasivo único.

A raíz del presente pronunciamiento del Tribunal de Justicia ha de prestarse atención a los supuestos entidades españolas que prestan o reciben servicios de su sucursal o matriz en otro Estado miembro en el que forma parte de un grupo a efectos del IVA.

En cambio, el régimen provisto por el artículo 163 octies, Dos), de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que a cada una de las entidades del grupo formado en España actuará, respecto a operaciones con entidades que no formen parte del grupo, se aplicará las reglas generales del impuesto, sin que, a tal efecto, el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno. En este sentido, del IVA deducible se separará el procedente de las operaciones intragrupo.

2. Antecedentes

Skandia America Corp. es una empresa dedicada a la compra de servicios informáticos a escala mundial que posteriormente distribuye a su sucursal sueca Skandia Sverige y a otras empresas del grupo Skandia. Skandia Sverige, registrada como miembro de un grupo a efectos del IVA, transforma los servicios informáticos distribuidos por la sociedad principal en un producto final y suministra el mismo entre las empresas del grupo Skandia, algunas de las que pertenecían al mencionado grupo a efectos del IVA. Por la prestación de servicios entre Sandia Ameria y Skandia Sverige se añade al precio del producto un margen del 5%, así como entre la sucursal sueca y las demás empresas del grupo Skandia. La atribución de costes entre Skandia America y Skandia Sverige se realiza a través de facturas.

La Administración tributaria sueca decidió gravar con IVA los servicios informáticos prestados por Skandia America a Skandia Sverige estimando que estas prestaciones constituían operaciones impositivas. En este sentido, la autoridad sueca consideró Skandia America sujeto pasivo del IVA y, en consecuencia, también su sucursal a la que exigió el pago de la cuota del impuesto. Skandia Sverige interpuso por ello un recurso contra dichas decisiones ante el órgano jurisdiccional correspondiente.

3. Cuestiones planteadas

El förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunal de lo contencioso-administrativo de Estocolmo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. «¿Constituyen operaciones gravadas los servicios que, adquiridos en el exterior, son prestados por el establecimiento principal de una sociedad situada en un país tercero a una sucursal de la misma sociedad establecida en un Estado miembro, cuando las prestaciones llevan consigo una atribución de los costes de adquisición externa a la sucursal y la sucursal forma parte de un grupo a efectos del IVA en dicho Estado miembro?
2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que el establecimiento principal situado en un país tercero es un sujeto pasivo que, a tenor del artículo 196 de la Directiva IVA, no está establecido en ese Estado miembro, de forma que por dichas operaciones deba sujetarse al impuesto al destinatario?».

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1. “Los artículos 2, apartado 1, 9 y 11 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 las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal establecido en un país tercero a su sucursal establecida en un Estado miembro constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo de personas que pueden considerarse como un solo sujeto pasivo a efectos del impuesto sobre el valor añadido.
2. Los artículos 56, 193 y 196 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que en una situación, como la del litigio principal, en la que el establecimiento principal de una empresa situada en un país tercero presta servicios a título oneroso a una sucursal de la misma empresa establecida en un Estado miembro y en la que dicha sucursal es miembro de un grupo de personas que pueden considerarse como un solo sujeto pasivo a efectos del impuesto sobre el valor añadido en ese Estado miembro, este grupo, en tanto destinatario de los servicios, pasa a ser deudor del impuesto sobre el valor añadido exigible”.

5. Fundamentos de la sentencia

Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal establecido en un país tercero a su sucursal establecida en un Estado miembro constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo a efectos del IVA.

A este respecto, el Tribunal de Justicia señala que, según su jurisprudencia contemplada en la sentencia FCE Bank, una prestación sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas.

Para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales establecida en un Estado miembro, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si esta sucursal desarrolla una actividad económica independiente.

Con este propósito, el Tribunal de Justicia procede a analizar si la sucursal en el asunto principal puede considerarse autónoma, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad.

Pues bien, como sucursal de SAC, Skandia Sverige no opera de modo independiente ni soporta ella misma los riesgos económicos ligados al ejercicio de su actividad. Además, según la legislación nacional, la sucursal no dispone de capital propio y sus activos forman parte del patrimonio de SAC. Por lo tanto, Skandia Sverige depende de SAC y, por sí misma, no tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA.

En relación con lo anterior, el Tribunal afirma, consolidando su criterio acuñado en el asunto C-162/07, que la asimilación a un sujeto pasivo único excluye que los miembros del grupo a efectos del IVA continúen haciendo por separado declaraciones del IVA y sigan siendo identificados, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos

pasivos, dado que tan sólo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar las citadas declaraciones. De ello resulta que, en tal situación, las prestaciones de servicios realizadas por un tercero en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que éste pertenece.

Por lo tanto, en lo que respecta al IVA, los servicios prestados por una empresa como SAC a su sucursal miembro de un grupo a efectos del IVA como Skandia Sverige no pueden considerarse prestados a ésta, sino que deben entenderse prestados al grupo a efectos del IVA.

En la medida en que, desde el punto de vista del IVA, debe considerarse que los servicios prestados a título oneroso por una empresa como SAC a su sucursal han sido prestados al grupo a efectos del IVA, y que no puede considerarse que aquéllas constituyan un sujeto pasivo único, el Tribunal concluye que la prestación de tales servicios es una operación gravada con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

En continuación, mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 56, 193 y 196 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que, en una situación como la del litigio principal, en la que el establecimiento principal de una empresa situada en un país tercero presta servicios a título oneroso a una sucursal de la misma empresa establecida en un Estado miembro y en la que dicha sucursal es miembro de un grupo a efectos del IVA en ese Estado miembro, este grupo a efectos del IVA, en tanto destinatario de los servicios, pasa a ser deudor del IVA exigible.

El Tribunal recuerda que el artículo 196 de la Directiva IVA establece que, como excepción a la regla general del artículo 193 de esta Directiva, según la cual son deudores del IVA en un Estado miembro los sujetos pasivos que efectúen una prestación de servicios gravada, son deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de dichos servicios cuando los servicios a que se refiere el artículo 56 de dicha Directiva se presten por un sujeto pasivo que no esté establecido en ese Estado miembro.

A este respecto, el Tribunal de Justicia ya constató anteriormente que, la prestación de servicios por Skandia America a Skandia Sverige constituye una operación gravada con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA y que, en lo que al IVA se refiere, se considera que el destinatario de esos servicios es el grupo a efectos del IVA al que pertenece la sucursal que recibe dichos servicios.

En estas circunstancias, y dado que tampoco se discute que la empresa prestadora de los servicios está situada en un país tercero y a su vez no es un sujeto pasivo del grupo a efectos del IVA, el Tribunal de Justicia concluye que dicho grupo como destinatario de los servicios prestados, es el deudor del pago del IVA en aplicación de la excepción contenida en el artículo 196 de la Directiva IVA.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

Jesús María Calderón González. La ejecución de sentencias tributarias. Lex Nova, 2014.

El libro examina, en primer lugar, las características que la ejecución de las sentencias presenta en el orden contencioso- administrativo, con referencia a las peculiaridades de interés en el orden tributario. A continuación se analizan hasta 21 supuestos jurisprudenciales, siempre con la doctrina más actualizada, finalizando con la referencia al aspecto orgánico de la misma y sus perspectivas en orden a la potenciación de la ejecución por los tribunales.

En el libro se distinguen tres marcos distintos: el legal, el jurisprudencial, en el que se hace referencia a la doctrina de la Salas de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo y de la Audiencia, Sección Segunda, sobre dicha cuestión, y el orgánico, con expresa mención a la regulación de la L.O.P.J., Ley 6/1985, de 1 de julio, incluyendo diversas conclusiones sobre la materia. Este contenido es, en mi opinión, la mayor característica diferenciadora de la obra, pues no existe ningún otro libro sobre la materia y en el anterior, publicado también en Aranzadi, no se analiza el tema orgánico.

Juan Calvo Vergez. La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por la vulneración del Ordenamiento Comunitario. Aranzadi, 2014.

La responsabilidad del Estado respecto a las violaciones del Derecho Comunitario se ha sustentado en los principios de eficacia y primacía.

Ante un incumplimiento del Derecho comunitario, el Estado infractor queda obligado a suprimir con efectos retroactivos las consecuencias derivadas de dicho incumplimiento. En este libro se analiza la responsabilidad patrimonial de la Comunidad derivada de sus actuaciones y actos de carácter ilícito.

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.

Junta Directiva de la AEDAF

Eduardo Luque Delgado

Presidente

José Francisco Alfonso Palop

Secretario General

Amparo Hidalgo Parejo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal resp. de Asuntos Económicos

Tomás Marcos Sánchez

Vocal resp. de Estudio e Investigación

Estrella Martín Domínguez

Vocal

Carlos Martos Navarro

Vocal

Aitor de Andrés Sanchoyertu

Vocal

José Blasi Navés

Vocal

Demarcaciones Territoriales

Andalucía-Málaga

Rubén Candela Ramos
Tel.: 952 06 07 40
Fax: 952 22 48 24
rubencandela@rubencandela.com
C/ Alameda Principal, 21- Of. 201
29001 Málaga

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Francisco José Gallo Masero
Tel.: 954 98 92 27
Fax: 954 53 21 72
fgallo@gallomasero.com
Avda. M^a Auxiliadora, 14-2^a-Of.14
41003 Sevilla

Aragón

Víctor Sebastián Lasaoa
Tlf.: 976 23 50 34
Fax: 976 21 94 87
victorm@vsebastian.com
P^o Independencia, 32 - 3^o Izda.
50004 Zaragoza

Asturias y León

María José Fernández Vallinas
Tel.: 987 22 41 06
Fax: 987 22 24 39
mariajose@etmasesores.com
C/Roa de la Vega-4^o-1^oE
24002 León

Baleares

Luis Llorens Morillo
Tlf.: 971 46 32 23
Fax: 971 46 89 80
luis@llopasesores.com
Avda Alejandro Roselló, 40-7^o-1^oA
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Luis Ferrándiz Atienza
Tel.: 928 36 00 45
Fax: 928 38 15 52
luisfa@jmasociados.com
C/Triana, 13 - 1^oD
35002 Las Palmas de Gran Canaria

Cantabria

Antonio Relea Sarabia
Tlf.: 942 36 21 24
Fax: 942 36 14 50
relea@hotmail.com
C/ Don Daniel, 6 - 2^o
39008 Santander

Cataluña

Llorenç Maristany i Badell
Tel.: 93 209 11 12
Fax: 93 200 84 96
maristany@economistes.com
Avda. Diagonal, 427 - 4^o - 1^o
08036 Barcelona

Galicia

Atilano Vázquez Martínez
Tlf.: 981 29 05 00
Fax: 981 13 07 16
coema@coema.es
C/ Benito Blanco Rajoy, 3 - 1^o
15006 A Coruña

La Rioja

Ignacio Fernández Ruiz
Tel.: 941 20 13 29
Fax: 941 20 54 96
ifernandez@economistas.org
C/Daniel Trevijano, 2 - 1^o Izda.
26001 Logroño

Madrid-Zona Centro

José Ignacio Alemany Bellido
Tel.: 91 702 26 52
Fax: 91 308 34 14
joseignacio.alemany@alescab.es
C/Villanueva, 13
28001 Madrid

Murcia

Ana Correa Medina
Tel.: 968 50 83 39
Fax: 968 32 11 41
abogadoscorrea@gmail.com
C/Mayor, 29 - 1^o
30201 Cartagena

Navarra

Isabel Guembe Elizalde
Tlf.: 948 29 26 83
Fax: 948 29 26 85
isabel@lagunco.com
C/ Multiva Baja, 8 - bajo
31006 Navarra

País Vasco

Francisco José Espinosa Barro
Tel.: 94 423 40 09
Fax: 94 424 13 23
fj.espinosa@grupospinosa.es
C/Gran Vía, 38-3^o-Ed. Granada
48009 Bilbao

Valencia-Alicante y Albacete

Rogelio García García
Tlf.: 965 38 16 72
Fax: 965 38 16 91
rogelioasesores@terra.com
C/ José M^a Pemán, 21 - Entlo.
03600 Elda

Valencia-Castellón

Francisco Serantes Peña
Tel.: 963 23 76 00
Fax: 963 23 76 01
serantes@icav.es
Psje. Doctor Serra, 33 - 2^o - 1^o
46004 Valencia

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.