

número 110

julio - septiembre / 2015

Revista Técnica Tributaria



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN: 0214-6010

**© Asociación Española
de Asesores Fiscales**

Claudio Coello, 106 - 6ª dcha
28006 - Madrid

Tel.: 915 325 154

Fax: 915 32 3794

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Diseño y maquetación:

M. L. Saura

Impresión:

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel: 917 385 100

Consejo de Redacción

Presidente

Eduardo Luque Delgado
Abogado.
Presidente de la AEDAF

Director

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.

Consejeros

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia
Nacional

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

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

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

César García Novoa
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Tomás Marcos Sánchez

Abogado. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación
de la AEDAF

Diego Martín Abril

Director General de Tributos

Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Carlos Palao Taboada

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Ramallo Massanet

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

José Ignacio Ruiz Toledano

Presidente del TEAR de Madrid

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda
del Estado

M^a Teresa Soler Roch

Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

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

Sumario

Presentación:

Tomás Marcos Sánchez	7
--------------------------------	---

Editorial:

Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU	
Antonio Cayón Galiardo	15

Estudios:

La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías	
Irene Rovira Ferrer	37
Los Tributos Autonómicos y la jurisprudencia constitucional	
Fernando de Vicente de la Casa	59
La interpretación jurisprudencial del artículo 41.3 LJCA: un obstáculo en el acceso a la casación y apelación tributaria	
Estefanía Álvarez Menéndez	87
Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias	
F. Alfredo García Prats	121

Jurisprudencia:

STS de 15-06-2015. Impugnación de resolución presunta desestimatoria del TEAC por silencio y posterior resolución expresa	145
STS de 25-05-2015. Recurso de casación para la unificación de doctrina. IRPF. Base imponible. Ganancias patrimoniales no justificadas	148
STS de 25-05-2015. IVA. Devoluciones. Prestación de garantía que cubra el importe total de la devolución	150
STS de 13-05-2015. Procedimiento tributario. Notificaciones. Notificaciones realizadas durante el mes de agosto.	151
STSJ de 19-05-2015. RECURSO DE REVISIÓN. Hecho nuevo. Viabilidad del recurso como vía procesal para dar cumplimiento a las resoluciones del TEDH en el que se declare vulneración de derechos fundamentales	152
SAN de 19-04-2015. Procedimiento tributario. Intereses de demora. Liquidación	154
STSJ de Cataluña de 15-03-2015. Deuda tributaria. Garantías de la deuda tributaria	155

STSJ de Cataluña de 09-03-2015. Procedimiento tributario. Principio de responsabilidad. Responsabilidad Subsidiaria	157
STSJ de Cataluña de 28-01-2014. ISD. Beneficios fiscales. Transmisión de participaciones. Reducción del 95 por 100 sobre la base imponible	158

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 22/04/2015. IVA. Repercusión. Ingreso. IVA repercutido en factura en operación que no debe tributar	163
RTEAC de 07/05/2015. IVA. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio Reformatio in peius	166
RTEAC de 28/05/2015. Recurso de alzada para la unificación de criterio Procedimiento de recaudación. Responsables solidarios.	168
RTEAC de 02/06/2015. Procedimiento de Inspección. Retroacción de actuaciones. Indefensión	170
RTEAC de 02/06/2015. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Notificaciones	171
RTEAC de 18/06/2015. IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestación de servicios de publicidad localizados en sede del destinatario	173
RTEAC 25/06/2015. Procedimiento de recaudación. Responsabilidad subsidiaria en el supuesto de cese de la actividad de la entidad deudora	174

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 30-04-2015. Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 52, letra c), y 55 – Determinación del lugar de realización de una prestación de servicios	177
STJUE de 21-05-2015. Procedimiento prejudicial – Libre circulación de capitales – Excepción – Movimientos de capitales que suponen la prestación de servicios financieros	181
STJUE de 21-05-2015. Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Libertad de establecimiento – Artículo 49 TFUE – Restricciones	185
STJUE de 18-06-2015. Procedimiento prejudicial – Libre circulación de los trabajadores – Legislación tributaria – Impuesto sobre la renta	189

Novedades Editoriales	193
--	------------

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de la AEDAF

Irene Rovira Ferrer examina la constitucionalidad del impuesto catalán sobre Viviendas Vacías. El derecho de acceso a una vivienda en condiciones dignas vincula de forma ineludible la actividad de los poderes públicos. Los tributos pueden ser instrumentos al servicio de la política económica general y promover la realización de fines constitucionales. En este marco en Cataluña se aprueba la Ley 14/2015, de 21 de julio, del Impuesto sobre Viviendas Vacías, que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad cuando estén desocupadas durante más de dos años sin causa justificada. Parte de los recursos de que dispone el poder tributario autonómico son los tributos propios, que no pueden vulnerar los principios constitucionales ni los límites de la LOFCA, señaladamente los de reserva de ley, igualdad, coordinación con la Hacienda estatal, solidaridad, territorialidad, no discriminación y justicia tributaria. Desde el plano de la igualdad la autonomía financiera implica pluralidad frente a uniformidad, si bien debe garantizarse la equivalencia de las posiciones jurídicas fundamentales de todos los ciudadanos del Estado. Desde esta perspectiva el impuesto respeta los postulados de la igualdad. Los principios de coordinación y de solidaridad quieren evitar la existencia de dobles imposiciones internas. Por lo cual las CCAA no podrán establecer tributos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado, lo que implica una perspectiva jurídica, pero no se prohíbe que graven una misma materia imponible, que es una perspectiva meramente fáctica. El Tribunal Constitucional considera preciso atender a los elementos esenciales de los tributos, no solo al hecho imponible. El tributo estatal que puede concurrir con el de Viviendas Vacías en Cataluña es el Impuesto sobre el Patrimonio, pero en el primero no tributan las personas jurídicas, y en el segundo no lo hacen las personas físicas. En relación con la imposición local la redacción actual de la LOFCA prohíbe también que los tributos autonómicos graven los mismos hechos imponible que los locales, (antes se tomaba como canon la materia reservada a las Corporaciones Locales). La finalidad extrafiscal aparece como un elemento importante para valorar la compatibilidad de la fiscalidad autonómica y local. El Tribunal Constitucional admite la viabilidad de los tributos extrafiscales cuando van dirigidos a la protección de objetivos e intereses de rango constitucional, y al tiempo respetan la capacidad económica, como medida de su finalidad contributiva. Desde esta perspectiva valora la compatibilidad del Impuesto sobre Viviendas Vacías con el IBI. Aquel grava el incumplimiento de la función social de la propiedad y el hecho imponible es la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, por lo que persigue intereses de rango constitucional y grava una manifestación de capacidad económica. Ambos pueden tener el mismo objeto y el mismo sujeto pasivo, pero en el IBI se gravan los elementos patrimoniales y en el Impuesto sobre las Viviendas Vacías la renta dejada de obtener derivada de la función social de la propiedad. También es distinta la base imponible (metros cuadrados frente a valor catastral). Si se tiene en cuenta la posibilidad legal de aprobar recargos en el IBI sobre las viviendas vacías, puede plantearse una sobreimposición de los mismos bienes y por

los mismos motivos. Estaríamos ante un claro supuesto de doble imposición interna. Sin embargo, los recargos son obligaciones tributarias superpuestas a tributos preexistentes que mantienen su estructura, con lo que no se perturba la compatibilidad. De cualquier modo si concurriesen los recargos sobre el IBI con el Impuesto catalán deberán adoptarse las pertinentes medidas de compensación para que los ingresos de las Corporaciones Locales no se viesen afectados. A falta del desarrollo reglamentario del recargo en el IBI parece que los Ayuntamientos afectados deberían eximir del mismo a las viviendas sujetas al impuesto catalán. El principio de territorialidad no permite a las CCAA gravar bienes situados fuera de su territorio ni establecer obstáculos a la libre circulación de mercancías y servicios. Aunque puede entenderse el Impuesto sobre las Viviendas Vacías como un obstáculo a las inversiones en bienes inmuebles, si se tiene en cuenta el fin constitucional perseguido tampoco deben existir problemas de constitucionalidad. La justicia tributaria tiene como referentes a la generalidad, la igualdad, la progresividad, la no confiscatoriedad, y la capacidad económica, sobre todo. No parece que el impuesto desconozca la capacidad económica porque grava una riqueza cuando menos potencial aunque no la producción de una renta. En el IRPF se gravan también rentas potenciales en la imputación de rentas inmobiliarias lo que se ha admitido por el Tribunal Constitucional. La base imponible del impuesto (número de metros cuadrados de las viviendas), vincula el impuesto con la capacidad económica evitando los problemas de la tributación por el valor de las viviendas. Desde el punto de vista de la igualdad sorprende la diferenciación que el impuesto hace entre personas jurídicas y personas físicas siendo aquellas únicamente sujetos pasivos. No hay razón constitucional para esta desigualdad. También puede plantearse el mismo problema en relación con la exención aplicable a las viviendas situadas en territorios de escasa demanda acreditada. La progresividad no se predica de cada figura tributaria sino de la totalidad del sistema en su conjunto. En cuanto a la confiscatoriedad el Tribunal Constitucional solo nos dice que obliga a no agotar la riqueza imponible. En la estructura del impuesto sobre las viviendas vacías la tarifa comporta mayor gravamen a medida que se incrementa la base imponible, y el tipo máximo se sitúa en el 30%, con relevantes bonificaciones en la cuota. Debería detallarse si se pretende afectar a situaciones iniciadas antes de la entrada en vigor del tributo, y perfilar mejor el supuesto de interrupción del cómputo de los dos años sin ocupación por el uso continuado de seis meses. También debe considerarse que la desocupación de viviendas no siempre es debida a un interés especulativo, sino que otros factores como la dificultad de recuperación en el mismo estado de uso, y la duración y penosidad del trámite del desalojo por impago de rentas, son también reales, y deben corregirse.

Estefanía Álvarez Menéndez se refiere a la interpretación jurisprudencial del artículo 41.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, como un obstáculo en el acceso a la casación y apelación tributarias. Es conocida la querencia de la LJCA hacia la inadmisión de recursos, tanto en fase de preparación o de admisión de los recursos, como en sentencia. En la regulación de las cuantías se tiende a una minusvaloración de las mismas, de forma acentuada en los supuestos de acumulación subjetiva y objetiva. Dejando a un lado la novedad que en este panorama supondrá la aplicación de las modificaciones, (interés casacional como criterio de admisión), de la Ley 7/2015, de 21 de julio, en vigor a estos efectos el 22 de julio de 2016, los problemas actuales pueden seguir afectando al recurso de apelación, para el que se prevé una *summa gravaminis* de 30.000 euros. En casos de acumulación objetiva el artículo 41.3 LJCA determina la cuantía por la suma del valor económico de las pretensiones sin que se comunique a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación. Sobre este mandato la doctrina del Tribunal Supremo realiza una interpretación extensiva que logra limitar el número de recursos de casación admitidos. El precepto viene referido exclusivamente a la acumulación jurisdiccional y no a la que haya tenido lugar en vía administrativa, pero el Tribunal Supremo extiende la regla de no comunicación de cuantía a supuestos de acumulación administrativa no jurisdiccional, a pesar de que el Tribunal Supremo es normalmente reacio a la aplicación de las reglas del procedimiento económico administrativo en el ámbito de la jurisdicción. Pero es que además hay casos en que no puede hablarse tampoco de acumulación administrativa

afectados por el mismo criterio jurisdiccional, que son aquellos en los que el acto de liquidación abarca varios períodos tributos, como ocurre con el IVA, o con las derivaciones de responsabilidad. En tales casos, a pesar de que se haya dictado un solo acto administrativo, el Tribunal Supremo entiende que existen varios “actos potenciales”, incluidas las actuaciones tributarias de los particulares, con relevancia para examinar por separado la *summa gravaminis*. Se lleva a cabo una fragmentación impeditiva del acceso a la jurisdicción tanto en apelación como en casación. Así, en el IVA y Retenciones se atiende a períodos de liquidación mensual o trimestral, en el IS e IRPF a la anualidad, en liquidaciones a la importación y de repercusión se atiende a cada acto aislado, como también en la derivación de responsabilidad a cada uno de los actos de liquidación originarios, con plena confusión de conceptos como período de liquidación, devengo y ejercicio económico. En unos casos opta por el período de liquidación (IVA), y en otros por el devengo (Rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias). No es que se realice una interpretación menos favorable, sino que no se respeta en ella el supuesto de hecho previsto en la norma, de lo que es claro exponente el concepto de “acto potencial”. Por otro lado, si la norma reguladora de las acumulaciones administrativas (art. 35.2 R.D. 520/2005), no contempla como supuesto de acumulación al acto de liquidación que regulariza varios períodos impositivos, menos aún cabe que el Tribunal Supremo realice esta interpretación del artículo 41.3 LJCA. Con su interpretación se puede comprometer el control de legalidad a que va encaminado el recurso de casación. Cabe plantearse qué sucede si varias liquidaciones tienen su origen en un único hecho o si la regularización de un tributo implica necesariamente la regularización de otro, IVA y derechos aduaneros, por ejemplo. Si el Tribunal admite y anula la liquidación de los derechos aduaneros, e inadmite el recurso atinente al IVA, ¿cómo puede mantenerse la apariencia de legalidad de lo que es declarado contrario a derecho? La admisión del recurso debería incluir a todas las liquidaciones conexas con la que atesora cuantía relevante. También es problemático el supuesto en que la regularización administrativa de varios períodos no tiene desglose de cada uno de los períodos. En estos casos el Tribunal Supremo traslada la carga de la prueba de la existencia de cuantía al recurrente, y, en su defecto, distribuye linealmente, pero no faltan pronunciamientos contradictorios. Es lo cierto que la falta de concreción de las cuantías por cada período de liquidación regularizado no puede perjudicar al recurrente. Nuestro Tribunal Constitucional considera el acceso a los recursos con un derecho de configuración legal, con un limitado control constitucional para supuestos de error, arbitrariedad o irrazonabilidad, sin que sea constitucionalmente exigible que los Tribunales opten, o no, por la interpretación más favorable al acceso al recurso. Al margen de la crítica que pueda merecer la ausencia de control constitucional del principio *pro actione*, es cosa muy distinta imponer límites al acceso al recurso no previstos en la norma de aplicación. Y en este caso el Tribunal Supremo aplica el art. 41.3 a supuestos de acumulaciones administrativas que el precepto legal no menciona, y por tanto realiza una interpretación sin sustento legal. Si bien debe reconocerse que las posibilidades de control son mínimas a la vista de la última doctrina del Tribunal Constitucional, que parece amparar cualquier interpretación de la legalidad, aunque sea de creación jurisdiccional, y aunque no haya causa legal que la sustente. Con la Ley Orgánica 7/2015 el problema parece haber llegado a su fin al sustituirse la cuantía por el interés casacional como requisito para el acceso al recurso de casación. Habrá que esperar que no se produzcan abusos en la apreciación del interés casacional. Pero la media no puede considerarse aisladamente si lo que se pretende es descongestionar la jurisdicción, es necesario continuar en la búsqueda de medios alternativos de resolución de conflictos, pues en una jurisdicción en que la gran mayoría de los asuntos se conocen en única instancia, la masificación de los recursos ante el Tribunal Supremo está asegurada.

Fernando de Vicente estudia los Tributos Autonómicos y la Jurisprudencia Constitucional. La proliferación de aquellos trae al primer plano los aspectos relacionados con la vulneración de la Constitución y del bloque constitucional. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha motivado la actual redacción del artículo 6 de la LOFCA. Al examinar (STC 37/1987) el Impuesto sobre tierras infrautilizadas, y su concurrencia con el Impuesto sobre el Patrimonio, distinguió entre materia imponible, elemento fáctico, y hecho imponible, elemento jurídico. Pero tan

jurídico es el objeto de un tributo como su hecho imponible. La STC 149/1991 analiza la compatibilidad de un canon autonómico con la tasa estatal por ocupación del dominio público marítimo terrestre, definiendo hechos imponibles diferentes, la renta gastada por el concesionario, y la utilización del dominio público, respectivamente. El juicio de la STC 186/1993 se refiere al impuesto sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento y el Impuesto sobre el Patrimonio, insistiendo en la calificación del objeto del tributo como algo fáctico. La STC 49/1995 examina si un impuesto autonómico balear sobre loterías invade competencias estatales, definiendo que coincide el objeto imponible con el del monopolio estatal de loterías. La STC 14/1998 analiza la concurrencia entre el impuesto autonómico sobre aprovechamientos cinegéticos, el Impuesto sobre el Patrimonio y los impuestos locales sobre gastos suntuarios y sobre bienes inmuebles, apreciando disparidad de hechos imponibles con el IP, y doble imposición prohibida por la LOFCA con el IGS, que solo es posible con medidas de corrección y eliminación. En aquel momento la LOFCA hacía incompatibles impuestos autonómicos con materia reservada a las Corporaciones Locales. La STC 233/1999 dictamina sobre la posible doble imposición entre el IP y el IBI, definiendo que la LOFCA solo prohíbe la doble tributación de los mismos hechos imponibles entre los impuestos autonómicos y los estatales, pero no entre éstos y los tributos locales. De modo diverso, la STC 289/2000, referida al impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IBI, considera que la LOFCA no habla de hechos imponibles sino de materia reservada a la Administración Local, como criterio de incompatibilidad, añadiendo con acierto que para saber cuál es la riqueza realmente gravada no basta con el hecho imponible, sino que han de analizar el resto de los elementos del impuesto. Lo que se matiza en la STC 168/2004, en torno al gravamen sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil, y el IBI, y el IAE, declarando que la LOFCA prohíbe la doble imposición material definida por elementos materiales de riqueza simultáneamente gravados por un impuesto local y otro autonómico, concluyendo que no existe coincidencia en las materias imponibles de los tributos analizados. En la misma línea el ATC 417/2005 en relación al impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas y el IBI, la STC 179/2006 entre el impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IBI, y el ATC 456/2007 entre el impuesto andaluz sobre depósito de residuos radioactivos y el IAE. Tras estos avatares la nueva redacción del artículo 6.3 de la LOFCA define que los tributos de las CCAA no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales, sustituyendo la anterior referencia a la materia reservada a las Corporaciones Locales, si bien previendo posibles compensaciones a favor de las mismas. Con esta nueva redacción las CCAA ya no tienen límite alguno para la invención de nuevos tributos. Analiza a continuación qué gravan realmente los impuestos autonómicos. La STC 37/1987 analiza el impuesto sobre tierras infrautilizadas de Andalucía respecto del IBI, definiendo que no grava un patrimonio sino la renta no generada o potencial. Esto lo convierte más bien en una sanción administrativa más que en un impuesto, y castiga a los propietarios de terrenos para que los exploten. Lo mismo puede afirmarse del impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento en Extremadura, y del impuesto sobre tierras calificadas como regadíos infrautilizados en Extremadura, y del impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas en Asturias. El impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos de Extremadura podría haber sido sustituido por una tasa que recayese sobre una concesión administrativa. La STC 289/2000 declara inconstitucional el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente por cuanto desconoce el impacto ambiental y grava la titularidad de bienes inmuebles como manifestación de capacidad económica. El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente también fue declarado inconstitucional STC 179/2006, si bien su ley reguladora fue modificada antes de la sentencia, por lo que sigue vigente. El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Castilla La Mancha fue objeto de la STC 196/2012, y de la STC 60/2013, que declaran inconstitucionalidad parcial, y su estructura es deplorable: son sujetos pasivos los propietarios de las instalaciones en que se realicen las actividades, que pueden no ejercerlas. Su objeto solo pueden ser determinadas actividades, no la contaminación o riesgos. Respecto de la producción de energía termonuclear se está gravando una actividad económica y no el rendimiento presunto sino la producción bruta

pero el Tribunal entiende que coincide con la materia imponible del IAE, y por falta de afectación del rendimiento a la finalidad del impuesto; en cuanto al almacenamiento de residuos radioactivos no es una actividad económica sino parte de una anterior; en la emisión de gases tampoco hay una actividad económica ni se grava capacidad económica alguna. En tales condiciones el impuesto debería convertirse en una sanción o multa coercitiva. El impuesto sobre la producción de la energía eléctrica, estatal y navarro, y el impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear no gravan índice alguno de capacidad económica, a no ser los ingresos procedentes de la producción y, por tanto, el beneficio de la actividad. De similares características son el impuesto castellano leonés sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de energía eléctrica de alta tensión, que grava la titularidad de bienes inmuebles; el impuesto riojano sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas; el impuesto asturiano sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente; el impuesto canario sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades; y el impuesto valenciano sobre actividades que inciden en el medio ambiente. Lo que dichos impuestos gravan son las instalaciones y no por el valor de las mismas, pero la existencia de instalaciones no implica ingreso alguno si no hay producción. Es dudoso que el llamado hecho imponible pueda ser considerado como tal, el objeto del tributo no es otro que el coste no asumido por el causante del perjuicio medioambiental. El impuesto gallego sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada, dice que somete gravamen el daño medioambiental, pero esto no hace referencia a capacidad económica alguna. Se grava, por tanto el ejercicio de determinadas actividades o bien los rendimientos derivados de las mismas. De similares características es el impuesto asturiano sobre las afecciones ambientales del uso del agua. El gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil en Cataluña también grava instalaciones, y en la STC 168/2004 se identifica el objeto de gravamen el riesgo que para la protección encierran las instalaciones y actividades mencionadas. Pero los gastos incurridos por la Administración por poner en marcha tales planes no deben dar lugar a un impuesto, que exige capacidad económica, y aquí no se grava ninguna capacidad económica. El impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas grava (ATC 417/2005) la infrautilización de los bienes inmuebles a través de su propiedad. La figura de un impuesto no es adecuada para cubrir fines no fiscales porque es difícil relacionar un fin extrafiscal con una capacidad económica, que no es necesaria en el caso de las tasas o de las sanciones. El impuesto medioambiental causado por la instalación de transportes por cable aragonés define como hecho imponible el daño ambiental causado por las instalaciones, pero no existe aquí capacidad económica alguna. El Canon Eólico está vigente en Galicia, Castilla La Mancha, y Castilla y León, tiene finalidad extrafiscal, tiene como hecho imponible afecciones e impactos visuales que no indica capacidad económica, en realidad se gravan elementos patrimoniales, si bien puede decirse que el daño generado por los autogeneradores genera un coste que la empresa no asume, obteniendo un beneficio inmerecido que debe ser gravado. Otro grupo de impuestos autonómicos grava los grandes establecimientos comerciales en Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña, La Rioja y Navarra. Sobre el asturiano, catalán y navarro se pronuncian las SSTC 122/2012, 197/2012 y 208/2012, y el aragonés está pendiente de resolución. Coinciden en que el objeto del tributo es la capacidad económica puesta de manifiesto por una posición dominante que genera externalidades negativas que las empresas no asumen. No tienen finalidad extrafiscal porque no buscan disuadir, y se acercan más a una multa coercitiva. En el hecho imponible todos hacen referencia a la actividad, en la base imponible a la superficie, lo que no demuestra capacidad económica alguna salvo que se esté gravando el beneficio presunto. Estos impuestos gravan o bien la propiedad o bien el rendimiento de la actividad, a pesar de que el TC dice que prescinden en la cuantificación del tributo del beneficio de la actividad. Los impuestos sobre los depósitos de las entidades de crédito extremeño, andaluz, catalán, asturiano, canario, valenciano y navarro gravan los resultados del banco a través de sus productos de pasivo, y el Tribunal Constitucional los ha declarado

inconstitucionales, salvo el extremeño en SSTC 210/2012, 30/2015, 107/2015, 111/2015, y 108/2015, por la reciente aprobación del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito estatal, con cuota 0.

F. Alfredo García Prats reflexiona sobre los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias. Constata el debate al respecto a partir de los principios de la ética tributaria, la legalidad, la seguridad jurídica, y la proliferación de los conceptos jurídicos indeterminados. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha delimitado ciertas garantías para el obligado tributario en la aplicación de las normas antiabuso, en función de las libertades comunitarias. En el plano internacional la OCDE ha lazado el plan de acción BEPS dirigido a prevenir el abuso de los Convenios con particular incidencia en los instrumentos híbridos, la economía digital, precios de transferencia, y prevención de la doble no imposición internacional. También la UE ha elaborado un Plan de Lucha contra el Fraude y la Evasión Fiscal. La ampliación del ámbito de las cláusulas antiabuso promovida por la OCDE parte de un presupuesto no demostrado, cual es la licitud de la reacción de las jurisdicciones fiscales frente a la doble no imposición internacional. El objetivo tradicional de los Convenios es corregir las distorsiones fiscales que provoca la competencia de dos jurisdicciones sobre las rentas transnacionales. Desde 2013 la OCDE considera que también lo es la eliminación de la doble no imposición internacional. Pero ésta no depende solo de la aplicación de los Convenios sino de las normas internas de los Estados convenidos. Ningún principio de derecho internacional determina que una renta transnacional debe estar sometida a gravamen en alguna jurisdicción alguna vez. Esto solo es obligado si una norma interna de cada una de las jurisdicciones afectadas que así lo establezca. Sería un contrasentido que las jurisdicciones puedan exonerar una renta, pero determinase que siendo renta internacional la exención se supeditase a su sujeción. La OCDE propone la incorporación de normas antiabuso concretadas en cláusulas a incorporar en la normativa tributaria interna de cada jurisdicción creando una suerte de coordinación internacional de los sistemas tributarios. Esta reacción internacional se origina al verificarse que algunos grupos multinacionales utilizan las normas internacionales y los Convenios para provocar un ahorro tributario que se considera excesivo, a partir del principio de que la renta debe gravarse en el lugar en que se genera. Sin embargo, en este empeño se dejan de lado las garantías mínimas del contribuyente, y se corre el riesgo de generar nuevos supuestos de doble imposición internacional que no pueden corregirse por falta de cauce normativo. Las medidas del proyecto BEPS consideran la rebaja de tributación, *per se*, indicio de abuso de Convenio, por lo que se atiende al resultado, y no a la ilicitud de los mecanismos. El resultado más favorable no puede considerarse abusivo *a priori*. La OCDE propone la incorporación de una nueva cláusula antiabuso junto con una cláusula de residencia cualificada para limitar los beneficios, de forma que no bastará ser residente a efectos del Convenio, sino que se precisan requisitos específicos para obtener sus ventajas. Se asume también que la reformulación de los Comentarios al modelo de Convenio tiene una efectividad limitada para atajar la utilización indebida de los Convenios. Merece crítica la sugerencia de la OCDE de incorporar la cláusula antiabuso como mecanismo adicional a la de limitación de beneficios, porque permite a cada Administración tributaria, de forma unilateral, aplicar la norma y denegar los beneficios del Convenio a las operaciones que incluyan entre sus objetivos la búsqueda de beneficios. Esta posición choca con la jurisprudencia del TJUE. Para la OCDE basta con una explicación razonable por parte de la Administración tributaria de que uno de los objetivos principales es la obtención de ventajas fiscales del Convenio, para que unilateralmente se denieguen los beneficios. Se atiende así al resultado y no a la artificiosidad de la estructura negocial. En diciembre de 2012 la Comisión Europea lanzó la propuesta de inclusión en los Convenios de una cláusula para evitar los supuestos de doble no imposición, habilitando que un Estado anule para sus residentes las ventajas fiscales que otro Estado establece. Esto contradice la jurisprudencia del TJCE (Eurowings), y puede contravenir la Directiva matriz-filiales en que se prevé expresamente la posible existencia de doble no imposición en el supuesto de que la matriz opte por el método de exención. Pero en la cláusula propuesta sí aparece la exigencia de artificiosidad, si bien es criticable el método propuesto consistente en ignorar la transacción y atender a la realidad económica. En el plano internacional existe consenso sobre las limitaciones que

comporta utilizar el derecho en agraz (*soft law*) como reacción contra el abuso de las normas tributarias. De hecho la multiplicidad de las propuestas y formulaciones contenidas en los Comentarios al modelo de Convenio de la OCDE impiden articularlas como un bloque homogéneo a estos efectos. Tales comentarios no pueden suplir la ausencia de apoyo jurídico normativo suficiente en la normativa interna o convencional para tratar supuestos de abuso, sin considerar las implicaciones de la reserva de ley, ni ir más allá o suplir el contenido del Convenio. En cualquier caso los Comentarios son una autolimitación hacia las Administraciones tributarias que no pueden excederse en la interpretación o aplicación más allá de lo expresado en ellos. Debe entonces utilizarse con cautela la *interpretación dinámica* de los Convenios firmados con anterioridad a la publicación de los Comentarios. De modo que en caso de discordancia entre la cláusula convencional y la cláusula del modelo de Convenio, los Comentarios pierden adecuación. Las simples propuestas del proyecto BEPS sobre incorporación de cláusulas antiabuso no habilitan la reacción Administrativa contra las prácticas de *treaty shopping*, sino que tal reacción ha de encontrar presupuesto habilitante válido. El Tribunal de Luxemburgo reconoce la existencia de un principio general del abuso de derecho, pero no reconoce en derecho europeo un principio general que obligue a los Estados a luchar contra el abuso, que es una estrategia en manos de los Estados, que, a su vez, deben respetar en sus medidas la compatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea. En este sentido, puede estar justificada la restricción de las libertades fundamentales comunitarias respetando la proporcionalidad. A este respecto la artificiosidad aparece como el núcleo esencial de la verificación del abuso y de la legítima reacción en su contra. Es necesario verificar que la artificiosidad es clara y manifiesta. La realidad económica subyacente es el límite infranqueable que no puede ser franqueado por las normas antiabuso. La verificación del elemento subjetivo no es irrelevante, pero la jurisprudencia ha reforzado los elementos objetivos que permiten realizar el juicio de artificiosidad (*Komen*), a desarrollar entre realidad jurídica y hechos, no entre aquella y las intenciones de las partes. En esta verificación la determinación de la carga de la prueba es esencial, y si no se admite al contribuyente la prueba de los posibles motivos económicos válidos la medida será desproporcionada. No pueden existir presunciones generales de la existencia de abuso, sino que debe darse al interesado la posibilidad de acreditar sus objetivos comerciales y las exigencias del principio de seguridad jurídica. La existencia de un motivo fiscal, por sí mismo, no es abusiva. El principio de seguridad jurídica exige claridad en la determinación de las consecuencias de la aplicación de las normas jurídicas que han de ser precisas y previsibles, lo que no se puede predicar de una referencia a la tributación considerablemente más beneficiosa (*SIAT*), que no permite determinar con carácter previo su ámbito de aplicación. La realización de una operación buscando una ventaja fiscal únicamente puede constituir un indicio de ausencia de sustancia o correlación con la finalidad de la transacción, y, junto a otros elementos conllevar la verificación de la artificiosidad (*Cadbury Schweppes*). Es por ello que alguna de las medidas que actualmente se formulan contra la planificación fiscal agresiva no encuentran suficiente encaje legal en el ordenamiento de la Unión Europea.

Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Nos interesa en esta ocasión un problema que se acaba de replantear, en una dimensión real y en alguna medida generalizada, aunque no sea un tema nuevo si atendemos a casos puntuales en los que antes se había suscitado y a algunas denuncias vertidas principalmente por la doctrina de los autores, pues se relaciona con la tributación de las plusvalías inmobiliarias.

El tema, sobradamente conocido, lo podemos enunciar diciendo que el IIVTNU, en su aplicación real (con una interpretación de la Ley sostenida por casi la totalidad de las Administraciones y, desde luego no forzada), tiene unos efectos milagrosos (siempre y en todas las operaciones se producen plusvalías), efectos que son rechazados o cuestionados por la doctrina y por muchos de nuestros tribunales con fundamentos que han alcanzado juicios sobre su constitucionalidad.

Estos efectos, repetimos, son la creación “ficticia –ope legis–” de una plusvalía o incremento de valor del inmueble en la totalidad de los casos en los que se aplican las normas generales de la ley, pues vinculan la cuantía de la base imponible a los valores catastrales vigentes en el momento del devengo del impuesto. Ahora bien, este efecto queda desmentido en la actualidad debido a la crisis del sector inmobiliario pues no son raras las operaciones en las que los contribuyentes, que han sufrido una clara pérdida, deben tributar debido a que la ley siempre tiene el falso efecto de crear una ganancia, efecto que, según hemos señalado, puede entrar en colisión con valores fundamentales de nuestro texto constitucional, razón por la que recientemente se ha suscitado la cuestión ante el TC, según veremos.

Las anteriores afirmaciones se constatan fácilmente en algunas cifras como son las estadísticas oficiales sobre la demanda de inmuebles en las que se nos indica que el precio de la vivienda ha bajado, entre el segundo trimestre de 2008 y segundo trimestre de 2011, más de un 24,60% y, en cambio, la evolución teórica en el mismo período, según algunas ordenanzas fiscales que se han tomado como referencia, es un aumento del 8,1%. También en relación con el IIVTNU, observamos, según los datos de las Liquidaciones que publica el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, que en 2011 se liquidaron 1.369 millones de euros, de los cuales se recaudaron 1.055 millones, algo que no está muy lejos de los 1.125 millones de 2005 o los 1.010 de 2008. Como vemos, los datos de las liquidaciones no reflejan aún el hundimiento del número de transacciones inmobiliarias y menos la caída de sus precios, que, según el Índice de Precios de la Vivienda que elabora el Instituto Nacional de Estadística en los últimos años aparece un retroceso de 29 puntos porcentuales en su media general, o bien que el valor medio de estas transacciones ha descendido desde los 186.359 euros del primer trimestre de 2008 hasta los 144.441 euros del cuarto trimestre de 2012.

Esta situación ha sido objeto de una importante reflexión por parte del Defensor del Pueblo quien, en su informe del año 2014, pone de manifiesto cual es la raíz del problema

"11.8.1 Valor catastral

... Ley del Catastro Inmobiliario, establece que el valor catastral no podrá superar el de mercado, entendiendo por este "el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas". Además, se aplica un coeficiente de relación al mercado (RM) regulado por la Orden de 14 de octubre de 1998, que lo establece en el 0,5 y que es aplicable a los valores individuales obtenidos de la Ponencia General de Valores de cada municipio.

De este modo, el valor catastral individual no debería superar el 50 por ciento del valor de mercado.

... Las ponencias que se han realizado a partir del año 2006 han generado valores que hoy están por encima de los valores que ofrece el mercado, como consecuencia de la contracción del precio de los inmuebles y la crisis económica.

La colisión entre un sistema dinámico de valoración, que se actualiza constantemente, como es el valor de mercado, y un sistema de valoración estático que introduce un valor administrativo cuya vigencia mínima se fija entre 5 y 10 años, ha motivado que el reflejo fiel de la realidad inmobiliaria encomendado a la Dirección General del Catastro no se acomode a la evolución del sector y, por tanto, que el valor catastral no responda a la finalidad que pretende su ley y que afecta a la tributación de los inmuebles en todos los niveles: estatal, autonómico y local."

Y, para mayor precisión, al referirse al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, nos dice:

"La realización de nuevas Ponencias ha incrementado los valores catastrales encontrándose, en algunos casos, por encima del valor de mercado. Esta circunstancia se produce con frecuencia, por lo que el valor catastral puede llegar a superar el precio por el que se vende el inmueble, a pesar de que solamente se considera para el tributo el valor del suelo y no el de la construcción.

... Los ayuntamientos continúan practicando liquidaciones con independencia del precio de venta del inmueble"

Y, también por parte de la doctrina se nos ha advertido desde mucho antes de la crisis económica iniciada en 2008 que *"hasta ahora estábamos acostumbrados a que el precio de la vivienda aumentara de año en año, porque nos encontrábamos inmersos en un largo ciclo expansionista. En este marco era frecuente que quien vendiera su vivienda obtuviese el beneficio de una segura plusvalía, ya que normalmente lo haría a un precio claramente superior al que tuvo*

que pagar cuando la adquirió. Pocas veces podía pensarse en una minusvalía, porque parecía difícil que pudiera ocurrir que el precio de venta fuera inferior al de compra” (Juan Enrique Varona Alabern “Plusvalías ficticias e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos”) O bien, señalaba el mismo auto: *“No deja de ser sorprendente que la base imponible se determine de forma estimativa basándose en la frágil e incierta convicción de que siempre existirá una plusvalía inmobiliaria, y que ésta aumentará conforme sea mayor el tiempo de pertenencia de su propietario.”* (“A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”. Quincena Fiscal Aranzadi num. 18/2010).

Planteada así la cuestión, nuestro propósito es examinar los razonamientos que se pueden encontrar en las diferentes maneras de interpretación de la Ley y en las soluciones que se han propuesto, pues, ante la difusión de algunas sentencias que son fuertemente críticas con la normativa del tributo, se ha extendido la idea de que todas las actuaciones de aplicación del impuesto, amenazado por tanto en su validez constitucional, deben ser recurridas al efecto de impedir su firmeza y su exclusión del ámbito de eficacia de la, casi segura, sentencia declarativa de su nulidad que no tardará en producirse.

2. Los antecedentes del problema

2.1. La evolución del impuesto

El interés de ofrecer un repaso de la evolución sufrida por este tema, aunque sea en forma resumida, viene dado por dos razones. En primer lugar porque los vicios y defectos que se imputan a las normas reguladoras del IIVTNU no son nuevos, sino que se denunciaron por la doctrina desde su aparición en sustitución del derogado IMIVT, que también fue enjuiciado por el TC en la sentencia 221/1992 fijándose en ella criterios que veremos reaparecen en los debates actuales. Y, en segundo lugar porque, frente a propuestas de una intervención legislativa de fondo, reformadoras del tributo, e incluso favorables a su supresión, las propias leyes que lo regulan han sido conscientes de sus defectos y han sido modificadas con varios fines: para reforzar la argumentación de quienes defienden su constitucionalidad y su coherencia interna y en el sistema impositivo; para modularlo en los casos en los que socialmente se demandaba una solución distinta a la de exigir un tributo por considerarse desmesurado; y, cómo no, para mantenerlo en vigor y asegurar su recaudación dadas las necesidades que desde el año 2009 se han dejado sentir con especial intensidad en las haciendas locales.

Veamos algunos de estos hitos que tienen todavía relevancia en relación con el impuesto en su configuración actual.

2.2. Cuestiones conflictivas en el IMIVT

En tres vertientes encontramos aspectos del impuesto que, desde su configuración como Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos –antes arbitrio municipal de plusvalía–, han sido conflictivos o mal aceptados en el conjunto del sistema y han sido heredados por el tributo en su actual configuración.

2.2.1. El fundamento del impuesto

Resulta curioso que la doctrina, también algunas sentencias, se haya preocupado por esclarecer cuál sea el fundamento o justificación del impuesto en cuestión, pues esta indagación suele estar ausente en la mayoría de los tributos, si bien

es cierto que, en el mundo de la tributación local, la persistencia del llamado “principio del beneficio” ha exigido una especie de explicación por parte del legislador que justifique la elección de algunas materias imposables.

Constatar este hecho en relación al IIVTNU muestra, a nuestro juicio, que se trata de una figura mal recibida socialmente y por ello se le exige un esfuerzo adicional de legitimación de su misma existencia que, por supuesto, se tiene que añadir a la finalidad típica y esencial de todo impuesto: la recaudación. Y, es sabido que desde su aparición, este fundamento se ha relacionado con el rescate de las plusvalías debidas a las actuaciones urbanísticas públicas expresamente previsto en el artículo 47 de la CE (*La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos*), si bien, los Tribunales de Justicia aceptan la procedencia del tributo cuando el aumento de valor deriva incluso exclusivamente de la acción urbanizadora de los particulares (STS de 12 de enero y 22 y 26 de julio de 1996 (Ar. 228, 6685, 6313), del mismo modo que, siendo la sustancia de su hecho imponible el incremento de valor del suelo, como veremos reiteradamente, estamos ante un tributo local que grava estas plusvalías pero lo hace de forma estimativa y automática, prescindiendo del incremento real de valor que el inmueble pueda haber experimentado, pues la plusvalía crece conforme aumenta el número de años de posesión del bien en el patrimonio del contribuyente y su valor catastral.

Es decir, el fundamento señalado va a prestar finalmente un escaso servicio al tributo y a su aceptación, porque en su configuración legislativa la realidad del impuesto lo aleja de aquél, de suerte que terminará por ser un elemento más bien útil para su crítica que para su consolidación en el conjunto del sistema.

2.2.2. La doble imposición con el IRPF y el IS

Otro de los tropiezos con que se ha encontrado esta figura es la tacha del efecto de doble imposición que se produce sobre las plusvalías o incrementos de valor del suelo, pues éstas también se gravan en el IRPF o en el IS. Este reproche ha fundamentado posiciones bien argumentadas que han postulado la desaparición del IIVTNU como figura autónoma y su integración o articulación, de forma adecuada, con los otros impuestos generales sobre la renta (Javier Suárez Pandiello “El futuro de la financiación local en el contexto del Estado de las Autonomías” propone: “se podía haber aprovechado para integrar el IIVTNU con otros impuestos que gravan la misma capacidad económica, como el IRPF, el Impuesto de Sociedades o el Impuesto de Sucesiones, definiendo la base imponible del impuesto local de forma análoga (incremento real del valor del terreno, calculado como diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición) y permitiendo su deducción íntegra (o en un porcentaje elevado) de los impuestos estatales o autonómicos relevantes”).

Ahora bien, en el plano estrictamente jurídico debemos recordar que el Tribunal Constitucional negó la existencia de un efecto de doble imposición en el Auto 269/2003, de 15 de julio, amparándose en la diferente naturaleza (personal -en el IRPF-, real -en el IIVTNU-) de ambos impuestos, habiéndose señalado también que la concurrencia de ambos tributos era posible por cuanto los hechos imposables realmente no coincidían al 100%, y, de hecho, tampoco la base imponible se calculaba de un modo similar.

Sin poner en cuestión esta forma de razonar, porque es cierta, también es cierto que el fenómeno de doble imposición existe, a condición de que escapemos del concepto estrictamente jurídico de aquélla, pues es innegable su presencia tanto desde una perspectiva económica como si acudimos al concepto que se maneja en el ámbito de la fiscalidad internacional, donde un tributo haría la función del gravamen en el Estado de la fuente y, el otro, del gravamen personal en el Estado de residencia.

2.2.3. Las dudas sobre la constitucionalidad del IMIVT en la STC 221/1992

La STC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992, resuelve una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 4 del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, por posible contraste con el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) si bien posteriormente la propia Sala extendería la cuestión al art. 355.5, del Texto Refundido de Régimen Local, Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril de 1986, y por los mismos motivos. En la cuestión se solicitaba, en lo esencial, el ajuste a la inflación del valor inicial en la base imponible del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, entendiendo el tribunal de instancia que la solución ajustada a la CE exigía “depurar” o separar la parte del incremento de valor que, por deberse exclusivamente a la inflación, tenía un carácter meramente nominal o ficticio, cuya tributación debía valorarse desde los contenidos del principio de capacidad económica.

El TC abordará el problema desde la perspectiva de las limitaciones que pesan sobre la inicial libertad de legislador para la configuración de los distintos hechos imponible, limitaciones que, en el caso, derivan del principio constitucional de capacidad económica, del que nos dice *“basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, fundamento jurídico 13)”*.

Y la satisfacción de estas exigencias se cumple en nuestro ordenamiento cuando el gravamen se aplica sin descontar el efecto que la inflación puede tener, pues *“el legislador tributario, siguiendo el criterio establecido en otros sectores del ordenamiento y en especial en el Derecho de obligaciones, ha establecido como principio configurador del sistema el principio nominalista”*, si bien añade un elemento de importancia al declarar: *“No puede desconocerse, sin embargo, que el mantenimiento a ultranza, sin excepciones, del principio nominalista en el ordenamiento tributario puede dar lugar, en ciertos casos, a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31.1 del Texto Constitucional. Los citados efectos se evidencian en períodos de inflación... En tales casos, la valoración de los elementos patrimoniales según criterios estrictamente nominales puede conducir a gravar en todo o en parte rentas aparentes, no reales. Por ello, este Tribunal ha señalado, a propósito del Impuesto sobre la Renta, que responde a la naturaleza de dicho impuesto, que ha de contemplar incrementos reales no monetarios...”*

Ciertamente que el contenido de la sentencia es mayor, pero nos hemos limitado a destacar aquello que normalmente se menciona cuando los tribunales y la doctrina la traen a colación en el tema que ahora examinamos.

2.3. Algunas modificaciones en la regulación del impuesto

Como hemos señalado, la redacción del texto legal que fue enjuiciada por el TC no es coincidente en absoluto con la configuración del impuesto en el momento actual, pues aquella figura ha evolucionado, en el aspecto más importante, hacia un tributo local que grava las plusvalías de los terrenos urbanos de forma estimativa y automática, prescindiendo del incremento real de valor que el inmueble pueda haber experimentado. Ello porque su base imponible se calcula multiplicando determinados coeficientes por el número de años en los que el transmitente ostentó la titularidad del inmueble (con un máximo de veinte), siendo el resultado obtenido el porcentaje que se aplica a la parte del valor catastral referida al suelo.

En resumen, el actual impuesto “no es más que un gravamen proporcional que se aplica sobre un valor catastral, y por tanto no se tiene en cuenta la diferencia de valor ente cuando se adquirió y cuando se enajenó” (Alejandro Rodríguez Fernández-Oliva “La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia a las ejecuciones hipotecarias”).

Ahora bien, tampoco puede afirmarse que la elección del legislador carezca de todo fundamento, pues, como señala la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, de 3 de septiembre de 1999: “pese a las críticas que sin duda ha merecido el sistema de determinación de la base imponible en este impuesto, basadas entre otras cosas en que el proceso de objetivación de la misma impide considerar los incrementos reales y efectivos de valor,... es lo cierto que permite gozar de una mayor seguridad y certeza jurídicas, al ajustarse a valores también objetivos, en concreto el valor catastral de las fincas que presenta un procedimiento de fijación con todas las garantías para los administrados”. (Citada por M^a Asunción Erice Echegaray “Burbuja inmobiliaria e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” Revista Jurídica de Navarra. Enero-Diciembre 2012. Nº 53-54).

Pero tampoco esta configuración del impuesto que se estableció en la reforma de las Haciendas Locales del 2002 ha permanecido inalterada, habiéndose incorporado algunas disposiciones cuya mención nos va a enseñar que el legislador se ha movido entre varias finalidades: asegurar la percepción del impuesto con la menor conflictividad jurídica, sin renunciar a la comodidad administrativa de su gestión, pero renunciando a su exacción exclusivamente en los casos en los que las demandas sociales lo exigían imperiosamente. Lo veremos en forma resumida.

2.3.1. La supresión de la mención en la Ley al incremento “real” de valor como elemento de definición de la base imponible.

El impuesto se configuró en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales definiendo su base imponible (art. 108) como:

*“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el **incremento real** del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años”.*

Sin embargo, esta definición –la mención al “incremento real”- que permanecería durante varios años vigente, en la medida en que no se armonizaba plenamente con la verdadera riqueza sometida a gravamen y estaba dando lugar a las primeras sentencias “conflictivas” que advertían de la existencia de esta discordancia entre dos preceptos legales (arts. 108 y 105) fue modificada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, quedando redactada de la siguiente forma:

*“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el **incremento del valor** de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años”.*

Esta modificación fue comentada diciendo de ella que “Antes de la reforma del Impuesto que tuvo lugar en el año 2002, se podían corregir algunos de estos perniciosos efectos amparándose en la regulación genérica que el anterior art. 108,1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales operaba respecto de la base imponible, a la que identificaba con el incremento “real” del valor de los terrenos de naturaleza urbana, expresión ésta que sirvió a un conjunto de pronunciamientos jurisprudenciales para corregir la base imponible en algunos casos muy claros (precio de venta obtenido de una subasta, precio de vivienda oficialmente tasado,...) Pero la reforma legislativa realizada aquel año suprimió el calificativo “real”

por lo que ahora ya no resulta tan fácil corregir el resultado de aquella combinación de coeficientes, número de años de posesión del inmueble y valor catastral del suelo. (Juan Enrique Varona Alabern "Plusvalías ficticias...")

2.3.2. La pérdida de automatismo en la modulación de los efectos de las revisiones catastrales cuando produzcan un incremento de valor desproporcionado

El Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo ha tenido este efecto al disponer la atribución de carácter potestativo (antes era obligatorio) a la modulación que pueden efectuar los Ayuntamientos de los efectos de las ponencias de valores cuando se modificasen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general y resultasen incrementos desproporcionados.

La justificación de la medida, que avanza en sentido contrario a la orientación que debería haberse tomado y que ya era reclamada doctrinal y jurisprudencialmente, la encontramos en la Exposición de Motivos de la norma que nos dice: *"Esta medida posibilita que los Ayuntamientos puedan incrementar su autonomía financiera toda vez que les permitirá allegar mayores recursos y, por consiguiente, hará posible reducir el déficit de las Corporaciones Municipales"*.

2.3.3. La exención en los casos de dación en pago de la vivienda habitual

Acogiendo, creemos, una propuesta contenida en el Informe del Defensor del Pueblo (2014), y en una orientación correcta no solo en una perspectiva social, el artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, aprobó la modificación del artículo 105 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, para eximir de tributación a los transmitentes de viviendas en operaciones de dación en pago de la vivienda habitual y en los supuestos en que se produjera la ejecución hipotecaria de la misma. La medida se extendería después a otras figuras si bien con otro tipo de limitaciones que no mencionaremos ahora.

La propuesta inicial tenía como sencilla justificación el hecho consistente en que *"a la pérdida de la vivienda se sumaban las deudas tributarias que se generaban con la Administración municipal y que suponían gravar una riqueza inexistente"*.

2.3.4. El establecimiento del cierre registral como garantía de cobro del tributo

Aunque con menor interés en relación al tema que nos ocupa, la mención de esta medida tiene relevancia pues demuestra que, además de las preocupaciones legislativas antes citadas, las cifras de recaudación efectiva han sido también tenidas en consideración incluso para dotar de mayor eficacia gestora a un tributo que normativamente se había blindado frente a una excesiva conflictividad al "objetivar" los más importantes ingredientes de sus elementos de cuantificación.

Ha sido la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, modificando el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, donde se añadió un nuevo apartado con la siguiente redacción: *"El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo."*

3. Los primeros conflictos del impuesto con los tribunales

Una vez que hemos recorrido un conjunto de cuestiones que, entendemos, son previas al debate que actualmente se suscita en torno al impuesto, podemos ya adentrarnos en las sentencias que han abierto varios “frentes” al tributo y los han difundido entre los especialistas, suscitando muchas veces expectativas sobre su nulidad que, a nuestro juicio, han de tomarse con cautela.

A este respecto comenzaremos por advertir que han sido muchas las sentencias y tribunales que, desde mucho tiempo atrás, han tratado de encontrar en el ordenamiento jurídico instrumentos que les permitieran evitar que la aplicación de la ley del IIVTNU, en el sentido en el que lo hacen las Administraciones locales, conllevara inexorablemente a consecuencias socialmente rechazadas y técnica y jurídicamente cuestionables. En este epígrafe trataremos de ordenar los pronunciamientos judiciales que entendemos son más destacables no solo cronológicamente, sino en función de los argumentos y conclusiones que se alcanzan en cada caso. Sin embargo, va a ser la amplia difusión que han tenido las sentencias del Juzgado de Cuenca y del TSJ de Castilla La Mancha de 2010, confirmatoria de la anterior, lo que parece marcar un momento de inflexión, y hasta cierto punto nuevo, en el estado de la cuestión, razón por la que comenzaremos por la exposición resumida de las mismas aunque no sean los pronunciamientos que tienen mayor interés, a nuestro juicio.

3.1. La sentencia del TSJ de Castilla La Mancha

La sentencia nº 366/10 del Juzgado de lo Contencioso nº 1 de Cuenca, de 21 de septiembre de 2010, en relación al citado impuesto, ejercicio 2005, y en un caso en el que se enfrentaban, de un lado, la existencia de una operación en la que se habían producido pérdidas reales y, de otro, la inexorable plusvalía resultante de las normas sobre cuantificación de la base imponible, dice:

“CUARTO. Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la fórmula de cálculo, en este aspecto sí que hay que dar la razón a la parte actor, por cuanto la misma, en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, $\text{plusvalía} = \text{valor final} \times \text{n}^\circ \text{ de años} \times \text{coeficiente de incremento} / 1 + (\text{número de años} \times \text{coeficiente de incremento})$, se ofrece como correcta, ... pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada.”

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en la sentencia de 17 de abril de 2012 (Recurso de Apelación nº 393/2010) interpuesto por el Ayuntamiento de Cuenca y contra la sentencia del Juzgado que acabamos de resumir, en un fundamento jurídico único, dice:

“Único. Debemos proceder a la desestimación del presente recurso de apelación, por las siguientes razones jurídicas, a saber: a) Se ha de partir, de hecho de la interpretación legal, contenido en le fundamento de Derecho cuarto de la resolución judicial recurrida. Dicha exégesis, en realidad desvirtuadora de la presunción de legalidad del acto tributario objeto de impugnación; tiene su asiento, en un juicio de razonabilidad, que deriva de la propia valoración de la prueba documental de alcance técnico, aportada por la parte actora en vía administrativa (Documentos nos. 9 y 10 del

expediente), ratificados por el informe pericial que se acompaña a los mismos; en donde se justifica la manera de gravar la plusvalía. b) Frente a ello, dicha de exégesis, claramente fundamentada y apoyada, igualmente en la legislación aplicada (art. 104 a 107, de la Ley de Hacienda Local), más allá de una exposición abstracta de la aplicación del impuesto deducida por la Administración local en su escrito de apelación, no se aporta por la misma ningún principio de prueba técnico, de fácil apoyatura probatoria para dicho Ente local (arts. 217 y 281, ambos de la L.E. Civil), que permite constatar su tesis, cuestionando el juicio de racionalidad hermenéutica, dado por el Juez de instancia y reforzado por el escrito de la parte que se opone a la apelación; lo que nos ha de llevar a desestimar el recurso; y confirmar la legalidad de la resolución judicial impugnada. Con expresa imposición de costas a la parte apelante (art. 139.2 de la Ley Reguladora)."

Las posiciones que han aplaudido o que han sido críticas con estas sentencias no han sido pocas, aunque casi siempre se les reconozca su valor ejemplificador y, en algunos casos, se las considere tan solidamente argumentadas que los contribuyentes, en sus recursos, se limitan a reiterar el contenido de ambos pronunciamientos.

Así, en el ámbito de la doctrina, Eugenio Simón Acosta ("Malas prácticas en el Impuesto Municipal de Plusvalía de terrenos". Actualidad Jurídica Aranzadi num. 860/2013) comenta cómo "Hasta ahora los ayuntamientos aplican esta norma de la forma más sencilla posible: multiplican el valor catastral por el porcentaje anual y por el número de años transcurridos desde la adquisición del terreno. La sentencia citada viene a establecer, cargada de razón, que esta no es la plusvalía gravable. Ocurre, sin embargo, que la lectura de la sentencia del TSJ aporta poca luz porque se limita a confirmar la sentencia del Juzgado sin reproducir sus argumentos.

¿Por qué -nos preguntamos- están los ayuntamientos cobrando más de lo debido cuando aplican la norma legal del modo antes indicado?

La razón es incuestionable: porque el resultado de multiplicar el valor catastral por el porcentaje de incremento y por el número de años transcurridos no es la plusvalía que ha experimentado el terreno en los años precedentes desde el momento de la compra sino la que presumiblemente se podrá producir en los años venideros con un porcentaje teórico de incremento anual de valor igual al que ha establecido el ayuntamiento".

Y, en el orden de las resoluciones dictadas por la Administración, hemos de mencionar, dado que también se ha generalizado su cita entre los estudiosos del tema a causa de su publicación en un muy documentado estudio (nos referimos a M^a Asunción Erice Echegaray "Burbuja inmobiliaria e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana" Revista Jurídica de Navarra. Enero-Diciembre 2012. Nº 53-54), la Resolución nº 7.108, de 9 de agosto de 2011, del Tribunal Administrativo de Navarra que terminó estimando el recurso interpuesto contra una liquidación del impuesto por una transmisión, realizada en el año 2010 de un terreno adquirido en el año 2006. Es decir, en un periodo propicio al planteamiento del problema que abordamos.

Ahora bien, hay que destacar que este Tribunal administrativo foral no ha podido defender una doctrina constante al respecto pues, si anteriormente ya había declarado en su Resolución nº 7.108, de 9 de agosto de 2011 que la entidad local no se había detenido a contemplar previamente si existía o no el hecho imponible, y tampoco había tenido en cuenta que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos ("Si no hay incremento real del valor, no hay ni hecho imponible ni base imponible, por lo que no procede efectuar los cálculos que la norma establece para determinar el importe de ese incremento real...") al tratarse de una resolución que fue revocada por la sentencia número 343/2012, de 9 de julio, del Juzgado de lo contencioso-administrativo número 3 de los de Pamplona ("... la resolución objeto de esta litis, yerra cuando dice que no hay hecho imponible; el hecho imponible es el aumento del valor del terreno que se pone de manifiesto en el momento de ser transmitido, con independencia del valor del mercado del bien... ya que el aumento del valor se produce de manera objetiva tal y como se desprende de la normativa aplicable"), hubo

de acudir en pronunciamientos posteriores a los argumentos empleados por otros Tribunales de Justicia distintos del de Castilla La Mancha, si bien, dictando finalmente resoluciones con resultado respetuoso hacia lo expresado por el Juzgado de lo contencioso-administrativo. Así lo hizo en la Resolución nº 02811/13, de 07 de mayo de 2013, recurso de alzada nº 13-00401, en la que se pronuncia sobre unas alegaciones del contribuyente que eran mera reiteración de la argumentación de la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha del 17 de abril de 2012, a las que el Tribunal de Navarra va a añadir sus propias convicciones, aunque finalmente desestime el recurso interpuesto por el contribuyente.

En particular y como referencia adelantada de lo que enseguida exponremos, el Tribunal Administrativo de Navarra se inclinó finalmente por argumentos tomados de otras sentencias entre los que destacamos:

"B) Más concretos y útiles resultan ser a este respecto ciertos pronunciamientos del Tribunal Supremo referidos a la normativa estatal que inspira directamente a la normativa foral del IIVTNU..... La Sentencia del mismo Tribunal Supremo de fecha 30 de noviembre de 2000, RJ 2000/9486, fue más allá, oponiéndose expresamente a convertir "de facto a los referidos valores en presunciones "iuris et de iure" y aún más en verdaderas "ficciones legales", imposibles de atacar (...)" Admitía así "la posibilidad de acreditar, contra la presunción "iuris tantum", la inadecuación de los valores del índice respecto al valor corriente en venta de los terrenos a que pretenda aplicarse a efectos del Impuesto de Plusvalía, valor -el corriente en venta se entiende- al que deben tender las apreciaciones del índice en todo caso (...)"

Y, con referencia a las Sentencias del TSJ de Cataluña del 22 de mayo de 2012, similar a otra anterior del 21 marzo de 2012, añade:

"... Parece evidente que la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica.

La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio)".

Pero, a pesar de desvelar sus convicciones y por su vinculación a lo declarado en la vía contenciosa, su razonamiento terminará declarando:

"En tanto la actual fórmula legal continúe vigente, los recursos contra liquidaciones concretas del IIVTNU sólo podrán prosperar en la medida en que acrediten la inexistencia de plusvalía real o, cuando menos, una manifiesta desproporción entre las cuantías liquidadas y los valores reales (constatados mediante ponencias valorativas oficiales o pericialmente acreditados).

... Por decirlo gráficamente, lo que en el fondo se intenta es llevar al cadalso jurídico la fórmula legal del artículo 175 de la LFHLN como tal, proponiendo en su lugar otra (digámoslo así) remendada o "parcheada". Esta última, amén de no reflejar tampoco las plusvalías reales, no aparece en ley ni reglamento alguno".

Posteriormente, este Tribunal, en el recurso de alzada número 13-02275, ahondaría esta posición descartando los razonamientos empleados por el TSJ de Castilla La Mancha, al decir:

"Sin embargo... tropieza, ya de principio, con la previsión de la Ley en el sentido de que el porcentaje de incremento de valor se aplique precisamente sobre ese "valor final", que es el del "momento del devengo", y no así el inicial,... De modo que, al menos en tanto los citados preceptos legales no sean invalidados en sede constitucional, tal debate no puede plantearse sino "de lege ferenda"; es decir, en sede parlamentaria.

La solución a este problema no puede consistir en un mero remiendo o "parqueo" de la fórmula legal. Parece fundado opinar que una futura legislación del IIVTNU en cuyo seno se calculara la base imponible a partir del valor real inicial del suelo sería factible y deseable. No lo discutiremos. Pero, sin perjuicio de lo dicho, la formulación alternativa planteada en esta alzada dista de facilitar aproximaciones realistas a la valoración del terreno al inicio del período impositivo. Y diremos más: aunque sirviera, el logro de una estimación razonablemente aproximada de lo que valía el terreno al adquirirse tampoco bastaría en modo alguno para solventar los restantes defectos de la actual fórmula legal."

Dejando los vaivenes del Tribunal foral y volviendo a las críticas vertidas sobre las sentencias que comentamos en este apartado, en un sentido técnico y posiblemente con remisión a la prueba pericial que se menciona en la sentencia del Juzgado de Cuenca, se ha escrito que:

"... no existe motivo alguno para aplicar en la cuantificación del IIVTNU la fórmula del descuento simple, porque la ley establece unos parámetros objetivos de cuantificación que renuncian a la valoración real de ese incremento y sólo pretenden simplificar la aplicación del impuesto mediante una regla sencilla y razonable.

Y si lo que queremos realmente es medir correctamente el incremento de valor del suelo, habría que utilizar el valor real de adquisición y de transmisión, como prevén las reglas de cuantificación de ganancias de patrimonio en el IRPF, y calcular la parte proporcional del valor del suelo y de la construcción, lo que sin duda arrojaría un resultado más aproximado a la realidad que cualquiera de las otras opciones."

Ahora bien, a pesar de esta evidencia, lo cierto es el efecto mediático de la Sentencia del TSJ de Castilla La Mancha, a la que se dejó alcanzar firmeza, motivó una reacción de Federación Española de Municipios y Provincias que fue atendida por la Dirección General de Tributos, en Consulta/Informe, de 18 de diciembre de 2012, sobre el cálculo de la base imponible del IIVTNU, en el que se declaraba tajantemente que:

En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal... ",

Argumento que nadie rechazaba, sino a contrario, pues era precisamente el origen del problema y no su solución.

3.2. El TSJ de Cataluña: un planteamiento más elaborado

No menos difundidas que las sentencias antes comentadas han sido las dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, si bien, entendemos que, donde se expone con mejor claridad el criterio de este Tribunal es en la dictada el 18 de julio de 2013 (Ponente: RAMÓN GOMIS MASQUE, quien sigue lo ya declarado en la sentencia 305/2012,

de 21 de marzo de 2012, recurso contencioso-administrativo nº 432/2010) sobre unas Ordenanzas Fiscales que se impugnaron por resultar contrarias al principio de capacidad económica y creadoras de una situación próxima a la confiscatoriedad. Esta situación venía creada por las actualizaciones del valor catastral contenidas en las leyes de Presupuestos que producían con carácter casi automático un aumento del valor catastral de los inmuebles pese a haberse reducido notablemente en los últimos años su valor efectivo.

Como veremos, la argumentación de la sentencia justifica que el Tribunal Administrativo de Navarra abandonase la argumentación del TSJ de Castilla La Mancha y acogiese los mejor elaborados del TSJ de Cataluña.

En esta sentencia, el TSJ de Cataluña, siguiendo lo manifestado en la sentencia núm. 3120/2012, de 22 de marzo, dictada en el recurso núm. 511/2011, y situado en la encrucijada de suscitar cuestión de inconstitucionalidad sobre la LRHLL, va a perfilar los temas en la forma que pasamos a resumir.

En primer lugar, respecto de lo ordenado en el propio texto legal, el TSJ nos recuerda el debate sobre la naturaleza de las normas legales que fijan sus elementos de cuantificación (esencialmente la base imponible) y nos dice:

"Desde su implantación en 1988, ha sido objeto de amplia polémica si dicho sistema ha de considerarse como una ficción legal (la impropriamente llamada presunción iuris et de iure) o, por el contrario, se trata de un sistema sólo aplicable cuando el incremento verdaderamente producido es superior al resultante de aquel sistema (sería una presunción iuris tantum, en el sentido de que siempre correspondería al contribuyente probar que el incremento real es inferior)".

Dilema éste que se resuelve por cuanto el impuesto grava, según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y "Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo... ". Es decir, la existencia de un incremento de valor no puede actuar como un elemento que el legislador ordena presumir inexorablemente, por lo que, ante la discordancia entre las normas reguladoras del hecho imponible -y también de la definición del impuesto (el objeto del impuesto consiste precisamente en el incremento de valor)- y, de otro lado, las reglas de cuantificación de la base imponible (porcentajes y coeficientes relacionados con el valor catastral), el Tribunal se inclina por admitir la prioridad de las primeras impidiendo que se exija el tributo en ausencia de incremento de valor "real". Prioridad que extiende a los casos en los que, existiendo incremento real del valor del terreno, se demuestra que es menor al resultante de las sus normas de cuantificación ("Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando si ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios").

Ahora bien, tal priorización no es caprichosa ni arbitraria, sino que está ordenada por dos tipos de razones distintas: la existencia de normas constitucionales que podrían verse vulneradas de mantenerse la interpretación sostenida por las Administraciones locales, y, en segundo lugar, por la obligación que pesa sobre los Tribunales de intentar siempre una interpretación de las leyes armónica con las disposiciones de la Constitución. Así, nos lo dice la sentencia:

"de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del

apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes “real” y ahora “incremento” a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio)”.

A lo que añadirá después que

“la inconstitucionalidad... solo resultaría de una interpretación que condujera a estimar que el precepto establece una ficción legal que permitiera gravar supuestos de inexistencia de incremento de valor o de incrementos en cuantía ficticia en cuanto alejados de los verdaderamente producidos en la realidad. Pero no existe inconstitucionalidad alguna si, como ha quedado señalado, se interpreta que las normas legales establecen únicamente una presunción iuris tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del art. 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En consecuencia, la problemática que queda destacada en la demanda ha de ser necesariamente ventilada en cada caso concreto y no, como se pretende, en el enjuiciamiento de la Ordenanza,..., no pocas de las consideraciones de la demanda han de calificarse como de lege ferenda, que cualquiera que sea su valor en tal sentido, no pueden dar lugar a la nulidad de la Ordenanza ni al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la norma legal que aquella reproduce.”

Ahora bien, admitido que, con fundamento en la propia legalidad, es posible una fijación del incremento de valor del terreno que arroje un resultado menor que el derivado de las normas de cuantificación fijadas en la Ley, sin embargo tales reglas no pierden por ello todo el sentido, sino que van a jugar un importante papel también desde la perspectiva de otros valores constitucionales, pues, como aclara la sentencia:

“no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos...”

De ahí que el TSJ de Cataluña falle el conflicto diciendo que:

“De lo anterior resulta la improcedencia de entender contrarias al principio de capacidad económica las actualizaciones de las leyes de presupuestos que se combaten, pues la base imponible del IBI (y su aplicación en el otro impuesto) siempre tendrá como límite el valor de mercado,... Si en su caso concreto se superara tal límite, único supuesto en que cabría entender vulnerado el principio referido, cabría una impugnación específica del mismo.”

En definitiva, reclamación caso a caso y en función de la discrepancia que pueda existir entre el incremento real de valor y el que pueda deducirse de las reglas de fijación de la base, discrepancia que habrá de probarse al efecto de destruir la presunción iuris tantum que se contiene en estas últimas.

Añadimos a lo anterior -Joaquín Zejalbo Martín “Notas sobre la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013, Recurso 515/2011, Sala de lo Contencioso, Sección 1ª”- que esta doctrina ha sido también la sostenida en la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Barcelona Nº 13, de 22 de enero de 2013, Recurso 152/2012. Y que la misma argumentación se encuentra en la sentencia 40/2015, de 18 de febrero de 2015, del Juzgado de lo Contencioso administrativo nº 4 de Bilbao que, aplicando la norma foral llega a las mismas conclusiones que el TSJ.

3.3. Los temas en el fondo del debate: la cuestión del incremento real de valor (o no) en el HI

Si del resumen de las sentencias que han llevado a los Tribunales a resolver la discrepancia existente entre las bases reales, fijadas y exigidas en la propia estructura del impuesto, y la base imponible que resultaría de sus normas de cuantificación, pasamos a examinar separadamente los argumentos que subyacen en estos pronunciamientos, veremos que en lo esencial encontramos dos razones básicas: la cuestión (ya antigua) del gravamen de los incrementos de valor, y la naturaleza jurídica del mandato contenido en las disposiciones legales que fijan la base imponible en el IIVTNU.

Comenzaremos por examinar el primer argumento de fondo latente en estas sentencias a cuyo fin, advertimos que la exigencia, de que los incrementos de valor que se van a gravar en el IIVTNU sean verdaderos, no es nueva en el propio ámbito de la jurisdicción contencioso administrativa, pues el Tribunal Supremo, en sentencia de 22 de septiembre de 2001, desestimó el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por un Ayuntamiento, autor de la liquidación impugnada, afirmando que se daba *“un supuesto de no sujeción parcial, por congelación sobrevenida del incremento de valor desde la inclusión de los mismos en el ámbito del Conjunto Histórico- Artístico”*. Y, un problema similar lo habíamos encontrado en un conjunto de situaciones en las que el “valor real” de un inmueble no podía ser obviado por cuanto eran las propias leyes las que ordenaban que determinadas operaciones se hicieran precisamente por el **valor real** de los mismos. Son los casos de transmisiones efectuadas mediante adjudicación del bien en subasta pública (*“en las subastas públicas, el precio de adjudicación es, por imperio de la ley, el “valor real”, que coincide en este caso con el precio cierto o verdadero, por lo que no es posible sustituirlo por otro distinto superior o inferior, fijado mediante comprobación administrativa o señalado por los peritos en la tasación propia del expediente de subasta”* STS 5-10-1995); los casos en que las Ponencias de Valoración de Catastro reflejaban una ausencia de incremento del valor del suelo o, incluso, una bajada del valor del mismo; así como aquéllos en los que se había producido una previa comprobación por la Administración del valor del bien transmitido fijándolo en su **“valor real”**. (Así, M^a Asunción Erice Echegaray en el trabajo ya citado).

Por su parte, Pablo Chico de la Cámara (*“Pérdida de Valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica”*, Revista “Tributos locales”, número 111, junio-julio de 2013), nos recuerda tres Sentencias del Tribunal Supremo en la misma orientación (*“... Sentencia de 29 de abril de 1996, Recurso 3279/1993, que declaraba no sujeta la transmisión de un terreno en el que estaban suspendidas las licencias con ocasión de la modificación urbanística prevista en la que pasaba a ser un terreno carente de posibilidad alguna de aprovechamiento urbanístico; la de 25 de septiembre de 1997, Recurso 336/1993, que consideró desproporcionado un aumento lineal del 300% sobre el valor inicial del terreno; y la Sentencia de 30 de noviembre de 2000, Recurso 2306/1995, en la que se declaró la no sujeción de un terreno cuya edificabilidad ya estaba agotada por haberse construido los bloques permitidos en la parcela en la que estaba integrado”*), si bien, este autor nos dirá que la razón última de estas sentencias debemos situarla en *“la doctrina del Tribunal Constitucional confirma la imposibilidad de gravar por parte del legislador local una riqueza imponible inexistente, situación que entendemos que podría producirse cuando el transmitente pueda acreditar la generación de una pérdida de patrimonio con ocasión de la transmisión del terreno”*, y que tal doctrina resultaría vulnerada en la LRHLL pues, respecto de las normas de cuantificación de la base imponible del IIVTNU entiende que estamos en presencia de una ficción, no cabiendo prueba en contrario, por lo que existen fundamentos para apreciar la inconstitucionalidad de estos preceptos al ser contrario a los principios constitucionales relativos a la capacidad económica y al derecho a la prueba.

Y es que, este ya antiguo debate, que se suscita en el ámbito del IIVTNU por la discordancia que puede aparecer entre, hemos dicho anteriormente, de un lado las disposiciones que regulan su propia estructura –definición, sujetos, objeto, etc.- y en el propio fundamento de la figura (en donde la existencia de un incremento de valor es necesaria), y, de otro, las normas que rigen la determinación de su base imponible (en donde siempre existe un incremento

nominal o real), según el enfoque que se asuma, nos conducirá a un planteamiento sobre la inconstitucionalidad del tributo o a la búsqueda de una solución distinta que sea capaz de resolver aquella aparente antinomia.

3.4. Los temas en el fondo del debate: la naturaleza de las normas de la BI

El segundo tema sobre el que las sentencias han de pronunciarse, de una u otra forma, es el referente a la naturaleza de las disposiciones que regulan la fijación de la base imponible del IIVTNU, cuestión que, al igual que la anterior, no es precisamente nueva pues la encontraremos en pronunciamientos lejanos al momento actual en los que se manejaron argumentos relacionados con otros tributos que van a resultar de suma importancia. En particular, nos referimos al IBI, ya que la cuantificación del IIVTNU va a quedar legalmente vinculada al valor catastral del inmueble objeto de la operación.

En concreto, el debate sobre este tema versará sobre el contenido de las normas que regulan la base imponible en el impuesto, discutiéndose si se trata de una presunción "iuris tantum" o si estamos a presencia de una verdadera ficción que no admitiría prueba en contrario. A este debate se traerán argumentos, según acabamos de advertir, concernientes a la naturaleza de las normas de valoración catastral del IBI, pues esta última figura se configura como "tributo fuente de valoraciones" en lo que afecta a la cuantificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos.

A este efecto comenzaremos por citar la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 26 mayo de 1997, en la se declaró que la presunción de que el valor real es el fijado a efectos del IBI tiene carácter de presunción iuris tantum pues, en el ámbito de este otro impuesto (IBI), las normas de fijación de valor permiten que se solicite prueba en contrario. Este criterio se mantendría en la sentencia de 24 de julio de 1998 del mismo Tribunal en la que, en coherencia con su argumentación, exige que:

"Para que prospere la pretensión del demandante tendría que haber acreditado con prueba pericial practicada en autos, que el incremento de valor contemplado en las liquidaciones, sobrepasa la diferencia entre el valor a la fecha de adquisición, incrementado con el coste de las obras de urbanización y el valor del bien a la fecha de la transmisión..."

En el mismo sentido el TSJ de Murcia, en sentencia de 16 de junio de 2001, admitiendo que sistema general para la determinación de la base imponible en el IIVTNU goza de presunción de legalidad, declara que admite prueba en contrario. Y también en esta orientación la sentencia de 12 enero de 2001, del TSJ de Canarias.

Sin embargo, del otro lado del debate, encontramos, entre otras, la sentencia del TSJ Canarias, de 3 de septiembre de 1999 que afirma :

"en este impuesto -de clara naturaleza patrimonial y no reductiva- el incremento gravado es fruto de una ficción jurídica, pues resulta de unas reglas de valoración que fija la Ley y que... impide cualquier acción del sujeto pasivo para demostrar que aquella magnitud no se corresponde con la que derive de aplicar los preceptos legales".

Y también las sentencias de 4 de marzo de 2002, y anteriormente la de 5 de mayo de 1997, del TSJ Andalucía en la que se sostiene que:

"el art. 108 de la Ley 39/1988 cuantifica la base imponible mediante el establecimiento de unas reglas de valoración que, como todas las recogidas en el ámbito tributario, se fundamentan en la utilización de criterios objetivos capaces de proporcionar un valor teórico, que no, un valor real del terreno transmitido. El sistema utilizado puede resultar criticable como insinúan los actores, pero no resulta contrario a Derecho pues se trata de la utilización de una opción, entre otras posibles y todas ellas legítimas, para la cuantificación de los hechos imposables".

Es decir, a juicio de este Tribunal, el único valor que puede insertarse en la base imponible del impuesto es el resultante de las reglas de los artículos 107 y 108 de la LRHLL, que no contienen una presunción sino un procedimiento de cuantificación que se deduce a partir esencialmente del valor catastral del inmueble. Tal procedimiento sería obligatorio para el contribuyente y para la Administración pues no existe previsión distinta en la norma.

Esta será también la posición que sostendrá el, antes citado, INFORME de 18 de diciembre de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre la forma correcta del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En este informe resultarán esenciales los siguientes razonamientos que se reiteran en la posterior resolución de la DGT de 14 de enero de 2014:

- *En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio recepto legal..... Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. No hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación.... El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL.*
- *La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición.*
- *La Ley no calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre el valor catastral en el momento de la transmisión y el valor catastral en el momento de la adquisición, sino que, como se ha indicado anteriormente, únicamente se toma el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, con lo cual es indiferente cuál ha sido el incremento real de los valores catastrales en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno.*

Y, como justificación del argumento, se afirmará que:

"en los años del llamado boom inmobiliario, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un Ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento real del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL".

Es decir, decimos nosotros, que estaríamos en una fase histórica de compensación a los Ayuntamientos por las sumas que no habrían percibido en anteriores fases de expansión económica. Todo ello, claro está, con difícil encaje en lo que sería una especie de "impuesto natural" que habrían de satisfacer los contribuyentes por las plusvalías obtenidas. En definitiva, una no afortunada justificación.

4. El siguiente paso: la duda sobre la contitucionalidad del impuesto

Las sentencias y posiciones que cierran el paso a una interpretación de la Ley que haga compatibles y armónicas sus propias reglas entre sí, y que excluyen otra alternativa que su propia literalidad, empujan la resolución del problema planteado hacia un nivel constitucional. Como han dicho Rubio de Urquía y Arnal Suriá :

"la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del método del cálculo y en detrimento de la realidad económica pues ello supondría subordinar los principios de equidad, justicia y capacidad económica a la comodidad administrativa en la gestión del Impuesto" ya que "de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible, el precepto habría de considerarse inconstitucional, al no posibilitar siempre que se tenga en cuenta la plusvalía real."

Ahora bien, siendo muchos los autores que han suscitado la posible inconstitucionalidad del impuesto, ha sido un Juzgado de lo Contencioso quien ha planteado formalmente la cuestión abriendo un nuevo horizonte al debate y, más aún, a los contribuyentes que han de adoptar decisiones frente a las liquidaciones administrativas que se giran en aplicación estricta de las normas cuya constitucionalidad se ha puesto en duda. Comenzaremos por examinar el auto en cuestión.

4.1. El juzgado de San Sebastian

El Juzgado de lo Contencioso Nº 3 de San Sebastián, mediante Auto de 5 de febrero de 2015 (Rec. n.º 245/2014) ha suscitado la cuestión de inconstitucionalidad respecto de los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 de Gipuzkoa y de los arts. 107 y 110.4 del RDLeg. 2/2004 (TR LHL) en cuanto que someten a gravamen un incremento del valor de los terrenos inexistente y además, ficticio, sin posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo. Ello por considerar que se vulnera lo dispuesto en el art. 31 de la CE en lo relativo a la infracción del principio constitucional de capacidad económica y lo dispuesto en el art. 24 de la CE en lo relativo al derecho a la tutela judicial efectiva al establecer una regla legal de cuantificación de la base imponible que no puede sustituirse por prueba en contrario.

En el resumen que hace el Juzgado de los fundamentos en que se amparan las normas cuestionadas, se destaca que el legislador ha hecho una opción y que tal opción tiene incluso un fundamento directamente constitucional. Dice el Juzgado que:

"el legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación... ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento "real" provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que «la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos». La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos."

Con independencia de que se mezclen cosas distintas en este Auto –una cosa es que se quieran gravar plusvalías “inmerecidas” cuyo origen es debido a la acción municipal, y otra es que esas plusvalías no sean “reales”- el Juez va a entender además que no caben interpretaciones correctoras-armonizadoras de la Ley, pues *“no es misión del juez contencioso sustituir reglas de cuantificación distintas a las establecidas ora en la Norma Foral ora en la legislación de haciendas locales”*, y que tampoco *“hay, además, previa doctrina constitucional en la que se haya enjuiciado el canon de constitucionalidad de la concreta regulación tributaria que nos ocupa. En efecto, no ha sido esta cuestión, además, resuelta por la STC 22/1992 de 11 de diciembre que enjuició la constitucionalidad de la norma antigua del Impuesto en lo relativo a la habilitación al Gobierno de aprobar y aplicar de mecanismos o técnicas correctoras de la inflación que gravaran excesivamente las plusvalías meramente nominales”*, razón por la que ha de llegar al planteamiento de la cuestión en un doble aspecto:

- si la redacción actual de la Norma Foral así como de la LHL resulta o no, compatible con el principio de constitucional de capacidad económica,
- si la regla de valoración legal establecida, que no permite una prueba en contrario, afecta además al artículo 24 de la CE.

Y, ambos aspectos por la razón común de que hay casos en los que *“el incremento de valor no es real ni cierto, (y) por la aplicación de la norma puede provocar o conllevar consecuencias contraria al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE de 1978 y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto”*, quedando fuera de la cuestión suscitada el tema de *“la aplicación de una base objetiva de cálculo predeterminada en los artículos citados, que es conforme a la constitución cuando subyace un incremento de valor”*, pues a su entender *“Nos encontramos, por tanto, ante un supuesto en el que guardando una relación y congruencia absoluta el hecho imponible y la base imponible definida por la ley, las normas reguladoras de la determinación de la base -también legales- alteran dicha relación y pueden alejar a la base de la función básica de adecuar la obligación tributaria al principio de capacidad económica, pues el resultado de la medición no se corresponde con el hecho imponible legal ni la base imponible normativa”*.

Respecto de la primera norma constitucional posiblemente vulnerada –art. 31 CE-, dice el Juez que:

“de la regulación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, la normativa foral y estatal del Impuesto no contempla la posibilidad de que la transmisión haya generado minusvalías, por lo que estás gravando real y materialmente un “inexistente incremento del valor de los terrenos”... o un ficticio incremento de valor del terreno...”

Por ello, este gravamen se ha de examinar a la luz del principio de capacidad económica que se configura

“como un límite al poder legislativo en materia tributaria, que vincula al legislador y a su libertad de configuración, y «que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4.º)... esto es lo que hace, en el caso que nos ocupa y dada la depreciación masiva del valor de los terrenos como consecuencia del estallido de la llamada burbuja inmobiliaria y la crisis financiera y económica, por lo que sujetar a gravamen una transmisión inmobiliaria como la que nos ocupa, realizada a “pérdida” como está acreditado en las actuaciones, se está sometiendo a tributación una renta que es realmente inexistente” (STC 214/94).

Respecto de la segunda posible norma vulnerada –art. 24 CE-, porque, además de lo anterior, *“al venir calculado de modo predeterminado por la regla de valoración legal establecida en la norma, no puede ser, tampoco, objeto de una valoración pericial contradictoria para la determinación de la base imponible, como ha señalado la doctrina científica,*

lo que en sede contencioso-administrativa constituye una clara limitación del derecho de defensa dado que los motivos de impugnación aparecen materialmente tasados, al limitarse a comprobar la correcta aplicación de los índices, valores catastrales y período impositivo de la compraventa realizada.”

4.2. La posición de un sector de la doctrina

La cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juez de San Sebastián no ha supuesto sino un paso más respecto de aquellas sentencias que consideraban como único criterio legalmente correcto exigir el impuesto “a pesar” de que se gravasen pérdidas y no incrementos. Un paso que ha tenido bastantes defensores entre los no pocos autores que se han pronunciado sobre el tema.

Para dar noticia, ciertamente parcial, de estas opiniones, citaremos algunas de ellas que, en algún caso, se encuentra expresamente recogida por el propio Auto del Juzgado.

Así, Mochón López, L., tras calificar el impuesto como “arbitrario” nos dice que “no grava de forma coherente el índice de capacidad económica que, teóricamente, lo justifica razón por la cual, puede estimarse que la actual normativa incurre en vicios que podrían motivar su declaración de inconstitucionalidad por no respetar las exigencias derivadas del artículo 31.1 de la Constitución” (El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Editorial Comares. Granada. 2001.). Y, E. Varona Alabert, tras afirmar que el tributo se exige “con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar la finca”, a la luz de la STC 221/1992, de 11 de diciembre se pregunta: “¿Puede un impuesto así considerarse constitucional? La respuesta es, a mi juicio, claramente negativa” (A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana).

En resumen, el Juzgado de San Sebastián no ha hecho sino cerrar un camino iniciado por otros Tribunales y seguido por muchos autores, quienes, a nuestro entender han tenido que suscitarse la constitucionalidad del impuesto, una vez que ellos mismos se han cerrado otras posibilidades de aplicarlo de conformidad con las exigencias de la CE, incluyendo, por supuesto, el principio de reserva de Ley y de seguridad jurídica.

4.3. Una valoración final

Una vez hecho un recorrido sobre varias de las cuestiones que suscita el tema en examen, es hora de que nos pronunciemos razonadamente sobre los problemas y soluciones antes expuestos, si bien ya hemos adelantado en gran medida nuestras conclusiones.

A nuestro juicio, estamos ante un desajuste entre las propias reglas del tributo. De un lado, las reglas que se fundamentan en la exigencia constitucional de no someter a gravamen plusvalías inexistentes. Y, de otro lado, porque otras reglas de la misma Ley determinan un método de estimación de las bases imponible que, unido a la forma en que se actualizan casi automáticamente y generalizadamente al alza los valores catastrales, dan como resultado que, en casos en los que la plusvalía es inexistente, la base imponible sea también positiva.

Es cierto, por tanto, que choca con normas constitucionales el hecho de gravar plusvalías inexistentes, pero esto no puede predicarse generalizadamente de su hecho imponible, ni del tributo en su totalidad, sino que se trata de un efecto real que se producirá solamente en determinados casos, supuestos en los que es posible encontrar una respuesta que no conlleve a la nulidad absoluta de la figura.

En consecuencia, nos parece que la cuestión habría de resolverse en el ámbito de la propia vía administrativa o contencioso-administrativa, abriendo el paso a la inaplicación de los valores catastrales cuando se produzca el resultado que hemos denunciado como injusto (plusvalía inexistente o probadamente menor que la resultante de las reglas de cuantificación), pues, del mismo modo que los valores catastrales son susceptibles de impugnación, debe se admitir también su revisión cuando se trasladen del IBI al IIVTNU.

Finalmente diremos que esta es la solución más coherente con la propia naturaleza del impuesto y que significaría acercarlo en alguna medida a lo que debería ser su futuro de figura integrada de algún modo con el resto de impuestos generales que gravan las rentas personales, incluyendo los incrementos de patrimonio y calculados según los valores reales por los que se han producido la adquisición y la transmisión de los inmuebles.

Persistir en el mantenimiento de una figura toscamente regulada a causa de querer eliminar la conflictividad jurídica en su aplicación –esta es la finalidad perseguida al eliminar del texto legal el adjetivo “real” cuando se hacía referencia al incremento de valor- es una justificación que solo tiene anclaje en la “comodidad administrativa de su gestión”, pues actualmente la Administración tiene medios para huir de soluciones tan generales y automáticas –las constantes revisiones al alza de los valores catastrales- como desacertadas, y, a la larga, conflictivas. Pero es todavía más defendible la solución que estimamos correcta, cuando se viene reclamando desde casi el mismo origen de este impuesto una reforma del mismo en profundidad que lo armonice con otras figuras del sistema, lo que debiera haberse acometido desde mucho tiempo atrás, al margen de los retoques que se le han introducido al efecto de mejorar su aspecto, si bien solo en los casos en los que han sido razones sociales las que lo han reclamado (las plusvalías en los supuestos de dación en pago, etc.), pues si estos motivos son claramente legítimos y suficientes, también lo son los motivos que han puesto encima de la mesa nuestros Tribunales al denunciar la injusticia del cobro de un impuesto exigido sobre una riqueza inexistente.

Revista Técnica Tributaria

Estudios

- Irene Rovira Ferrer
- Estefanía Álvarez Menéndez
- Fernando de Vicente
- F. Alfredo García Prats



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías

Irene Rovira Ferrer

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya
iroviraf@uoc.edu

Resumen

El Parlament de Catalunya ha aprobado recientemente la Ley 14/2015, de 21 de julio, del Impuesto sobre las Viviendas Vacías y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, mediante la cual, con el fin de reducir el stock de viviendas vacías y aumentar su disposición al alquiler social, ha creado un nuevo impuesto propio. Con él, se pretende gravar el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de mantenerlas habitualmente desocupadas en las zonas donde existe una mayor demanda (por lo que se trata de un tributo con claros fines extrafiscales), aunque procede remarcar que únicamente será exigible a las personas jurídicas. Así, con base en el mismo, el objetivo del presente trabajo radica en analizar su viabilidad y constitucionalidad, tanto considerando su eficacia en cuanto a medida de las políticas sociales dirigidas a proteger el derecho constitucional de acceso a una vivienda digna como desde el punto de vista de los principios que rigen la potestad tributaria autonómica.

Abstract

One of the objectives of Catalonia is to reduce the stock of empty houses and increase their readiness for social rent. For that reason, on the 21st of July 2015, the Catalan Parliament has approved the Empty Houses Tax, which will tax the breach of the social function of homeownership. However, this tax will be required only to legal entities. In this context, the main objective of this paper is to analyze the constitutionality of this tax, evaluating, at the same time, its effectiveness as a measure to implement a social policy aimed at protecting the constitutional right of access to decent housing.

Palabras Clave

Potestad tributaria; Comunidades Autónomas; Tributos propios; Impuesto sobre Viviendas Vacías.

Keywords

Taxing powers; Autonomous Communities; Own taxation; Empty Houses Tax.

Sumario

1. Introducción
2. El poder tributario autonómico
3. El principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos
4. El principio de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad
 - 4.1. La compatibilidad del impuesto con el recargo sobre viviendas vacías del IBI
5. El principio de territorialidad y el de no discriminación
6. Los principios de justicia tributaria
 - 6.1. La compatibilidad con el principio de capacidad económica
 - 6.2. La compatibilidad con el principio de generalidad y el de igualdad
 - 6.3. La compatibilidad con el principio de progresividad y el de no confiscatoriedad
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Introducción

Además de estar reconocido como derecho fundamental de todas las personas por parte del art. 25 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre de 1948, el art. 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas de 1966 y el art. 34.3 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea del año 2010, el derecho de acceso a una vivienda en condiciones dignas es un derecho fundamental contemplado en el art. 47 de la Constitución (CE), si bien, a pesar de su clara formulación como derecho ("todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada"), se encuentra ubicado dentro del Capítulo III, Título I, dedicado a los Principios Rectores de la Política Social y Económica.

Por consiguiente, y aunque su defensa no pueda acogerse al procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales previstos en los arts. 14 a 29 de la CE, ni, en última instancia, al recurso de amparo ante el TC, no cabe duda alguna de que su protección debe vincular de forma ineludible la actividad de los poderes públicos, tanto porque así deriva de la propia configuración de España como Estado Social (artículo 1.1 de la CE) como porque así se recoge expresamente en los arts. 47 y 53.3 de la CE ("los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho" y "el reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo III informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos").

Por ello, y teniendo en cuenta la capacidad de los tributos de actuar como instrumentos al servicio de la política económica general y de atender a la realización de los principios y fines contenidos en la CE, no es de extrañar que buena parte de su protección se haya servido de los mismos, y es que, como señala el art. 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), "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".

Por ello, el interés del estudio de la tributación que le afecta de forma directa se encuentra más que justificado por sí mismo, pues no deja de resultar una necesidad para poder entrar a valorar el estado de su protección real.

Además, dicho análisis adquiere una mayor relevancia cuando las medidas tributarias al respecto tienen un impacto directo tanto en la necesidad de aumentar su garantía a consecuencia de la fuerte crisis económica atravesada por España como en el requerimiento de incrementar los ingresos tributarios para mejorar la situación de las arcas públicas, ya sea porque se suprimen medidas y beneficios fiscales relacionados con el acceso a la vivienda (como ha ocurrido con la supresión de las deducciones relacionados con la inversión en vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF-) o porque se alude a la protección del mencionado derecho para justificar la creación de nuevas figuras tributarias.

Y justamente este último supuesto es el que ha tenido lugar recientemente en Cataluña, donde, en ejercicio de la potestad tributaria autonómica y de la competencia exclusiva en materia de vivienda de la que es titular la Generalidad de Cataluña (de acuerdo con los artículos 137 y 202 y del Estatuto de Autonomía), se ha aprobado la Ley 14/2015, de 21 de julio, del Impuesto sobre Viviendas Vacías y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012 (LIVV). Así, se ha creado un nuevo tributo que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por mantenerlas desocupadas durante más de dos años sin causa justificada (si bien únicamente se exigirá a las personas jurídicas y sólo en los territorios con una mayor demanda), de modo que, además de reducir su stock, pretende que así se consiga aumentar su disposición al alquiler social.

Por consiguiente, con base en tal impuesto, el objetivo del presente trabajo radica en analizar su viabilidad y constitucionalidad, teniendo en cuenta que se configura como un tributo autonómico de carácter propio y como una medida más dentro de las políticas sociales dirigidas a proteger el derecho constitucional de acceso a una vivienda digna.

2. El poder tributario autonómico

De conformidad con el art. 157.1.b) de la CE, parte de los recursos de las Comunidades Autónomas (CCAA) son sus tributos propios, es decir, los impuestos, tasas y contribuciones especiales que, de conformidad con la potestad que les concede el art. 133.2 de la CE (como manifestación directa del principio de autonomía financiera que consagra el art. 156.1 de la CE), establezcan y exijan cada una de ellas.

Sin embargo, como es lógico, dicha potestad no es ilimitada, sino que, como señala el propio art. 133.2 de la CE, deberá respetar las disposiciones establecidas por la CE y las leyes. Así pues, a diferencia de los entes locales, las CCAA podrán crear los tributos que consideren oportunos sin esperar que una ley estatal así lo contemple y regule sus elementos esenciales, si bien, para que sean procedentes, no podrán vulnerar los principios establecidos esencialmente en la CE y la Ley Orgánica que, con base en el art. 157.3 de la CE, los desarrolla: la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Y es que es mediante dicha Ley, que forma parte del bloque de constitucionalidad, donde el Estado, además de regular los conflictos que puedan surgir junto con las posibles formas de colaboración financiera entre él mismo y las CCAA, ha detallado la regulación de los principios que la CE establece en relación con el poder tributario autonómico, pues gracias a su mayor flexibilidad es susceptible de ir cambiando y adaptándose a la realidad de forma periódica con las revisiones quinquenales de los pactos sobre financiación¹.

Por consiguiente, el análisis del respeto de los diferentes principios que rigen la potestad tributaria de las CCAA en relación con el Impuesto sobre Viviendas Vacías debe realizarse teniendo presente las consideraciones de ambos textos legales, los cuales fundamentalmente se concretan en los siguientes: el de reserva de ley, el de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos, el de coordinación con la Hacienda estatal, el de solidaridad, el de territorialidad, el de no discriminación y, por último, los denominados principios de justicia tributaria.

Así pues, y aunque en relación con el principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.2 CE) pueda ya afirmarse que el impuesto catalán no plantea, de entrada, problema alguno (puesto que lo que se ha creado mediante Ley), el examen del resto de directrices requiere un análisis mucho más complejo y detallado, motivo por el cual se llevará a cabo de forma individual.

1 Al respecto, con el fin de garantizar una cierta uniformidad en el conjunto de competencias financieras autonómicas, el art. 157.3 de la CE habilitó al legislador estatal para que, a través de Ley Orgánica, regulara tales cuestiones, pues, como señaló la STC 68/1996, lo que pretendió el legislador constitucional con tal precepto no fue sino "habilitar la intervención unilateral del Estado en éste ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía". Además, sin perjuicio del reconocimiento competencial autonómico, no debe olvidarse que, conforme al artículo 133.1 de la CE, "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley", del mismo modo que el artículo 149.1.14ª de la CE también le atribuye la competencia exclusiva sobre Hacienda general.

3. El principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos

El segundo de los principios que no podrá vulnerar el mencionado impuesto catalán es el de igualdad en el sentido que proclama el art. 139.1 de la CE, el cual señala que “todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”. Sin embargo, a la hora de entrar en su valoración, es del todo imprescindible tener en consideración las puntualizaciones aportadas por el TC al respecto, en las que ha vinculado necesariamente dicho principio con el de autonomía de las CCAA.

En este sentido, como estableció la STC 37/1987, de 26 de marzo, “la autonomía significa, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y el Estatuto”, puntualizando la STC 179/1987, de 12 de noviembre, que, en el ámbito financiero, dicha autonomía supone para las CCAA “la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones”. Por consiguiente, como también afirma la STC 37/1987, “de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas”, pero, como es lógico, “no por ello resultan necesariamente infringidos los art. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1ª de la Constitución”. Y es que “estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado”, pues si fuera así “sería frontalmente incompatible con la autonomía”.

En consecuencia, como también dejó claro, entre otras, la STC 76/1983, de 5 de agosto, el principio de autonomía financiera implica pluralidad, de modo que los singulares tributos propios que pueda establecer una CCAA inexistentes en las demás o la diferente forma de hacerlo no vulnerarán de por sí la igualdad requerida por el art. 139.1 de la CE. Así, sus previsiones no pueden reducirse a la exigencia de uniformidad, sino que, como también remarcó la citada STC 37/1987, debe entenderse que garantizan la equivalencia de las posiciones jurídicas fundamentales de todos los ciudadanos del Estado (o, en términos negativos, que prohíben su disparidad arbitraria)².

Por consiguiente, puesto que todas las CCAA de régimen común pueden tener sus propios tributos y los mismos no rompen, por su mera existencia, esta equivalencia de la que se hablaba, no puede considerarse que el Impuesto sobre Viviendas Vacías vulnere de por sí el mencionado principio, y menos teniendo en cuenta que, de conformidad con el art. 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), todos los Ayuntamientos del Estado podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) por los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente (es decir, que el mismo supuesto que da lugar al impuesto catalán es susceptible de ser gravado en cualquier parte del territorio)³.

2 En el mismo sentido, véase la STC 150/1990, de 4 de octubre, la cual señala que tal principio “no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias ni, mucho menos, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o parecidos. La autonomía supone, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cómo y cuándo ejerce sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de este ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las Comunidades Autónomas, no por eso resultan necesariamente infringidos los arts. (...), 139.1 CE (...), ya que estos artículos únicamente exigen una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales”.

3 En relación con la compatibilidad de dicho recargo y el impuesto catalán, véase el apartado 4.1 del presente artículo.

4. El principio de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad

Como señala el art. 156.1 de la CE, las CCAA “gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”. Así, por una parte, dicho precepto intenta garantizar la concordancia del sistema tributario en su conjunto (siempre con el Estado al frente, como titular de la potestad tributaria originaria) y, por la otra, considerando que las CCAA partían de situaciones muy divergentes, quiere evitar que se agranden las diferencias económicas.

De este modo, con carácter general, los principios aquí establecidos pretenden mantener el conjunto unitario que forman las distintas partes del Estado y ello desde una doble perspectiva: procurando alcanzar un desarrollo global (es decir, exigiendo la contribución de los territorios más ricos en el de los menos favorecidos) e intentando conseguir un sistema tributario ordenado, coordinado y coherente.

Y en concreto, con la mirada puesta en dicha necesidad de coordinación de la potestad tributaria, el art. 6 de la LOFCA ha establecido dos importantes limitaciones para evitar que los tributos autonómicos generen dobles imposiciones internas, tanto respecto a los estatales como a los locales.

Así, en primer lugar, señala el art. 6.2 que las CCAA no podrán establecer tributos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado, si bien, con base en su potestad tributaria originaria, habilita a este último a establecer tributos sobre hechos imponible ya gravados por tributos autonómicos siempre que se instrumenten las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las CCAA afectadas por la disminución de ingresos que ello les suponga.

A tal efecto, procede destacar que, como señaló la 37/1987, de 26 de marzo, relativa al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, lo que prohíbe estrictamente el mencionado precepto de la LOFCA es la duplicidad hechos imponible (adoptando a tal efecto “un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”), pero no que los tributos autonómicos graven una misma materia imponible que somete ya gravamen un tributo estatal (entendiendo por ésta “toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico”).

Y es que, como recalca, si el art. 6.2 de la LOFCA prohibiera que las CCAA establecieran tributos sobre las materias imponible gravadas por el Estado, “se negaría en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos”, pues “la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales”.

Sin embargo, como precisaron sentencias posteriores, el análisis de la eventual duplicidad de gravamen de los impuestos autonómicos no puede hacerse de forma literal por lo que al sentido técnico del hecho imponible respecta, y mucho menos en función de su configuración gramatical, pues, como señaló, entre otras muchas, la STC 73/2011 de 19 de mayo, “las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales”, ya que “tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengán sometidas”.

Así pues, como concluyó la STC 210/2012, de 14 de noviembre, para la apreciación de la duplicidad de imposición “se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo”.

En relación con el principio de reserva de ley, el impuesto catalán no plantea, de entrada, problema alguno

De todos modos, el único tributo estatal con el que podría entrar a valorarse una eventual doble imposición con el Impuesto sobre Viviendas Vacías es el Impuesto sobre el Patrimonio, pues, de conformidad con la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, somete justamente a gravamen “la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone”. Sin embargo, más allá de las diferencias en su hecho imponible que puedan constatarse, es una evidencia que su ámbito subjetivo no es coincidente, ya que, mientras que el primero se pretende exigir únicamente a las personas jurídicas (art. 5 de la LIVV), el segundo sólo es aplicable a las personas físicas (art. 5 de la LIP).

Por su parte, en relación con los tributos locales, la cuestión es un poco más compleja, y es que ha sido objeto de una relevante modificación. Así, en un principio, el art. 6.3 de la LOFCA permitía únicamente que las CCAA establecieran y gestionaran tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reservaba a las Corporaciones locales (con las oportunas medidas compensatorias), si bien supeditaba tal posibilidad a que la propia legislación así lo autorizara y regulara de forma específica en cada supuesto (lo que únicamente había tenido lugar en relación con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca -DA primera del TRLRHL-).

Sin embargo, ante los relevantes conflictos que dichas previsiones generaron y el estrecho ámbito en el que quedaba la potestad tributaria autonómica, la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, introdujo una importante modificación al respecto, viniendo a establecer, en definitiva, que, igual que ocurre con los tributos estatales, lo que se prohíbe en relación con los locales es que se graven los mismos hechos imposables⁴.

Así pues, la regulación actual del art. 6.3 de la LOFCA prohíbe que las autonomías establezcan tributos sobre hechos imposables ya gravados por los tributos locales, pero les habilita a establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales sin necesidad de que la expresa autorización se encuentre contemplada por la normativa (siempre que se adopten las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las Corporaciones afectadas, de modo que sus ingresos no se vean mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro).

4 De hecho, así consta en la Exposición de Motivos la Ley Orgánica 3/2009, pues, tras especificar que su objetivo era clarificar los límites para la creación de tributos propios por las CCAA y reducir la conflictividad al respecto, señala “se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al «hecho imponible» y no a la «materia imponible», con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales”. Véase con mayor detalle el análisis de dicha modificación en BORRERO MORO, C.J.: *Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA*, Civitas, Revista española de Derecho financiero, núm. 146, 2010.

Por consiguiente, el régimen actual ha simplificado mucho el sistema en este punto en tanto lo único que se impide, en definitiva, es la doble imposición interna, por lo que, como ha puesto de manifiesto el propio TC, resulta extensible al ámbito de los tributos locales (es decir, al art. 6.3 de la LOFCA) la doctrina por el mismo fijada en relación con el art. 6.2 de la LOFCA (es decir, que la valoración de la identidad de hechos imponible irá mucho más allá de la literalidad de su configuración y abarcará también los restantes elementos del tributo).

Sin embargo, partiendo de los análisis que ha realizado el TC acerca de la compatibilidad de los tributos autonómicos y locales, aparece un importante elemento que, aunque no es de por sí suficiente para avalar la viabilidad de un nuevo tributo, sí es de gran relevancia, y ese no es otro que su finalidad extrafiscal.

Así, como puntualizó la STC 122/2012, de 5 de junio, relativa al impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales (donde se valoró su compatibilidad con el impuesto local sobre actividades económicas), "no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponible de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender [entre otros aspectos] a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponible de ambos impuestos".

Y es que, a pesar que de los preceptos constitucionales no se derive explícitamente la función extrafiscal del sistema tributario, puede deducirse de los preceptos que establecen los principios rectores de la política social y económica (arts. 40.1 y 130.1), y, de hecho, en relación con los propios tributos, así lo establece el art. 2.1 de la LGT. Además, así lo ha reconocido también el propio TC⁵, aunque recalando que, para que los tributos extrafiscales sean viables, además de ir dirigidos a la protección o consecución de objetivos e intereses de rango constitucional y no a fines estrictamente redistributivos, deberán ser compatibles (en mayor o menor medida) con la finalidad contributiva (es decir, que el presupuesto gravado siempre tendrá que contener una demostración de riqueza o capacidad económica)⁶.

De todos modos, como recalcó la STC 289/2000, de 30 de noviembre, para que un tributo autonómico resulte procedente, no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare su finalidad extrafiscal, sino que será preciso que la misma también se encuentre reflejada en los elementos centrales de la estructura del tributo.

Así pues, como consta en la mencionada STC 210/2012 citando la STC 122/2012, a la hora de valorar la compatibilidad entre cualquier tributo autonómico y otro local a los efectos de la duplicidad de imposición, "el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también «los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la

5 Entre otras, así consta en la 164/1995, de 13 de noviembre, en la que se señala que los tributos extrafiscales de las CCAA serán válidos siempre que se lleven a cabo El TC los tributos extrafiscales de lo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la CE (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la CE) y de los respectivos Estatutos de Autonomía.

6 Al respecto, véase, entre otras, la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la cual, tras remarcar que tanto "el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados", definió los tributos extrafiscales como aquellos en los que "la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos". Asimismo, admitió su procedencia siempre que tales impuestos, "sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza".

cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada... o los supuestos de no sujeción y exención», extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible”.

Por consiguiente, llegados a este punto, procede entrar a valorar la compatibilidad del Impuesto sobre Viviendas Vacías y los tributos locales con base en los extremos señalados, centrándose el análisis con el único impuesto respecto al que puede plantearse una eventual colisión: el IBI.

El único tributo estatal con el que podría entrar a valorarse una eventual doble imposición con el Impuesto sobre Viviendas Vacías es el Impuesto sobre el Patrimonio

Así, por una parte, el tributo catalán es un impuesto “de naturaleza directa que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente”, cuyo hecho imponible es “la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, puesto que dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda” (arts. 1 y 4 de la LIVV).

Por su parte, señala el art. 60 del TRLRHL, que el IBI “es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles”, cuyo hecho imponible lo constituye la titularidad de los derechos señalados en el art. 61 (entre los cuales, se encuentra el de propiedad) sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales.

De este modo, tomando en consideración ambos impuestos, es evidente que pueden recaer sobre un mismo objeto (la vivienda que, en su caso, resulte desocupada por más de dos años de forma injustificada) y, lógicamente, sobre el mismo sujeto pasivo (pues, si bien en el tributo catalán sólo son sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas jurídicas propietarias de los viviendas o titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de su explotación económica -art. 9 de la LIVV-, en el IBI, además de las personas físicas y las entidades contempladas en el art. 35.4 de la LGT, también lo son las personas jurídicas -art. 63 del TRLRHL-).

No obstante, antes de iniciar el análisis de su compatibilidad, procede valorar si el Impuesto sobre Viviendas Vacías respeta realmente las exigencias marcadas por el TC en relación con los tributos extrafiscales, ya que, como se apuntaba, éste será un aspecto de suma relevancia en la valoración posterior.

Así, en primer lugar, el tributo catalán debe ir dirigido a la protección o consecución de objetivos e intereses de rango constitucional, lo cual no plantea problema alguno por cuanto su objeto último de protección (el derecho de acceso a una vivienda digna) se encuentra reconocido por el art. 47 de la CE. Seguidamente, para ser compatible con la finalidad contributiva, el presupuesto gravado debe contener una demostración de riqueza o capacidad económica, punto que también parece respetarse en tanto que la posesión de viviendas no ocupadas supone una manifestación de riqueza.

Asimismo, como se señalaba, la *intentio legis* del legislador en el momento de su creación no debe ser la de conseguir una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino que, como apuntó el TC en relación con el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, debe ir, por ejemplo, destinado a

“disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes en la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimularlos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles” (STC 37/1987).

Por consiguiente, y tomando en consideración este último ejemplo por sus evidentes similitudes, es evidente que el Impuesto sobre Viviendas Vacías no se ha creado con el mero fin de aumentar los ingresos a las arcas públicas, sino que lo que pretende es disuadir a los titulares de viviendas del incumplimiento de las obligaciones inherentes en la función social de la propiedad por el hecho de estar desocupados o, dicho en términos positivos, estimularlos para que pongan sus viviendas desocupadas a disposición del alquiler social obteniendo las pertinentes rentas.

Y ello es así no sólo porque se diga de forma expresa en la Exposición de Motivos de la LIVV, sino porque, respetando las exigencias del TC relativas a la necesidad de que dicha finalidad se observe también en los diferentes elementos del tributo, así se constata en su hecho imponible (ya que sólo tiene lugar cuando la desocupación que grava “afecta a la función social de la propiedad de la vivienda” -art. 4 de la LIVV-), en la delimitación negativa del mismo (pues, además de que se establecen una serie supuestos de no sujeción de conformidad con el fin perseguido, se impulsa rehabilitación de las viviendas para que sean habitables -ya que la ausencia de tales condiciones como motivo para no tener sujeción al impuesto solo podrá alegarse, a no ser que las obras se iniciaran durante el mismo, un único período impositivo -art. 8 de la LIVV-), en las exenciones previstas (ya que, entre otros supuestos, se exime de su pago a las viviendas que, aun estando desocupadas sin justificación prevista, se encuentren situadas en ámbitos de escasa demanda según las zonas delimitadas en el Plan territorial sectorial de vivienda -art. 10 de la LIVV-) o en las posibles bonificaciones de su cuota íntegra (puesto que los sujetos pasivos que destinen parte de sus viviendas al alquiler asequible, podrán aplicar una bonificación en la cuota íntegra que consistirá en un porcentaje en función de la ratio de viviendas destinadas al mismo en Cataluña sobre el total de viviendas vacías sujetas al impuesto -art. 13 de la LIVV-).

Además, por si todos estos elementos no fueran prueba suficiente de la inmediata vinculación del tributo a la realización de una política pública sectorial (la reducción del stock de viviendas vacías y el incremento de la disposición del alquiler social), demuestra de forma irrefutable su carácter extrafiscal la afectación de los ingresos recaudados por el mismo a un fin concreto, pues, de conformidad con el art. 3 de la LIVV, todos ellos irán destinados a “la financiación de las actuaciones protegidas por los planes de vivienda, sin perjuicio de lo establecido por la disposición adicional primera, y se prioriza que los recursos se destinen a los municipios donde se han obtenido estos ingresos”.

Consecuentemente, como señaló la STC 168/2004, de 3 de octubre, basándose en los mismos hechos (la finalidad extrafiscal presente en los elementos del tributo y la afección de sus ingresos a un determinado fin -aunque en relación con el gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la actuación de planes de protección civil-), “cabe afirmar que el legislador autonómico no ha creado una nueva fuente de ingresos públicos con fines genéricamente fiscales, sino un tributo finalista”⁷, el cual, a diferencia de lo que consideró el TC en relación con el Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente (IBIAMA), sí que es susceptible de disuadir comportamientos contrarios a la función social de la propiedad de las viviendas o

7 Concretamente, concluyó la citada sentencia que “en el presente caso no cabe hablar de una figura tributaria con finalidad exclusivamente recaudatoria, tanto por la definición legal de sus elementos determinantes, cuanto por el establecimiento [mediante el producto el producto íntegro del gravamen] de un fondo de seguridad”.

de estimular actuaciones protectoras de la misma (y es que, mediatamente el gravamen, se puede coadyuvar de forma efectiva a reducir el número de viviendas deshabitadas de forma injustificada al someter a tributación su desocupación)⁸.

Así pues, admitiendo la procedencia extrafiscal del tributo catalán, parece clara la no coincidencia de su hecho imponible con el del IBI, pues, además, mientras que este último somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre los mismos, el Impuesto sobre Viviendas Vacías grava su infrutilización. Por consiguiente, si bien el objeto de gravamen del IBI son los elementos patrimoniales, en el caso del Impuesto sobre Viviendas Vacías es la renta derivada de la función social de la propiedad dejada de obtener, lo cual también se constata en la configuración de sus diferentes bases imponibles (ya que en el impuesto catalán no la conforman el valor catastral de los bienes inmuebles sujetos al impuesto -art. 65 del TRLRHL- sino "el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas al impuesto de las que es titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo del impuesto" -art. 11 de la LIVV-).

El Impuesto sobre Viviendas Vacías no se ha creado con el mero fin de aumentar los ingresos a las arcas públicas, sino que lo que pretende es disuadir a los titulares de viviendas del incumplimiento de las obligaciones inherentes en la función social de la propiedad por el hecho de estar desocupados o, dicho en términos positivos, estimularlos para que pongan sus viviendas desocupadas a disposición del alquiler social obteniendo las pertinentes rentas

Y justamente por ello, igual que el TC consideró en relación con el impuesto sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la actuación de planes de protección civil, queda puesto de manifiesto que el elemento material del impuesto catalán tampoco es la riqueza (el bien en sí mismo considerado) como ocurre en el IBI, sino la relación instrumental entre las viviendas y la función social de la propiedad (es decir, que la cuantificación del impuesto no depende del valor de los bienes sino de su capacidad a la hora de influir en dicha la función social de la titularidad inmobiliaria).

Sin embargo, a pesar de que la compatibilidad entre el hecho imponible del Impuesto sobre Viviendas Vacías y el IBI sea clara (es decir, que el impuesto catalán también respeta las previsiones del art. 6.3 de la LOFCA), merece una especial atención el análisis de su relación con el recargo potestativo que, en el ámbito del IBI, prevé el art. 72.4 del TRLRHL (concretamente, por los inmuebles de uso residencial que se encuentren permanentemente desocupados), y es que, como es obvio, sí que respecto al mismo puede plantearse una clara sobreimposición ante una misma situación y por unos mismos motivos.

8 Véase al respecto la STC 289/2000, de 30 de noviembre. Asimismo, para un estudio en más profundidad, véase FALCÓN Y TELLA, R.: *La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro*, Quincena Fiscal, núm. 5, 2001.

4.1. La compatibilidad del impuesto con el recargo sobre viviendas vacías del IBI

De conformidad con el art. 72.4 del TRLRHL, los Ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del IBI por los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente. Una vez constatada la desocupación del inmueble a través del pertinente recargo administrativo, dicho recargo se exigirá y liquidará por los Ayuntamientos con carácter anual a los mismos sujetos pasivos del IBI (personas físicas, jurídicas y las entidades previstas en el art. 35.4 de la LGT), aunque devengándose el 31 de diciembre en lugar del 1 de enero como el impuesto.

El mismo precepto señala que las condiciones que deberán cumplir los bienes sujetos a dicho gravamen deberán determinarse reglamentariamente, siendo aplicable la regulación del IBI en todo lo demás. Sin embargo, dicho desarrollo aun no se ha llevado a cabo, sin haberse concretado siquiera el sentido que deberá darse al concepto de “vivienda desocupada”⁹.

No obstante, aun con dicha falta de definición, es evidente que su significado coincidirá (como mínimo en gran parte) con el del hecho imponible del Impuesto sobre Viviendas Vacías, de modo que, al someter a imposición el mismo objeto y con la idéntica finalidad de proteger y fomentar la función social de la propiedad de las viviendas, se plantea un claro caso de doble imposición interna.

Sin embargo, como se señalaba al analizar el art. 6.3 de la LOFCA, conviene tener presente que lo único que se impide es que las CCAA establezcan tributos cuyo hecho imponible ya esté gravado por un impuesto local, y esto, como ya se ha visto, no ocurre en el caso del IBI y el impuesto catalán. Pues no hay que olvidar que, si bien los recargos constituyen una prestación tributaria propia, consisten en obligaciones tributarias superpuestas a tributos preexistentes que mantienen intacta su configuración, de modo que la previsión del recargo aquí analizado no perturba la mencionada compatibilidad de los mencionados impuestos.

De todos modos, sí que es cierto que la coexistencia del Impuesto sobre Viviendas Vacías y del recargo en Cataluña una vez pudiera establecerse generaría una sobreimposición claramente inaceptable (en tanto que se gravaría doblemente un mismo supuesto y por los mismos motivos), aunque el legislador catalán, consciente de ello, se ha acogido a la posibilidad que le permite el art. 6.3 de la LOFCA. Así, ha hecho uso de la posibilidad de establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones locales, adoptando en contrapartida las pertinentes medidas de compensación para que los ingresos de las Corporaciones afectadas no se vean mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro¹⁰.

9 En este punto, cabe destacar que varios Ayuntamientos han intentado llevar a cabo dicho desarrollo dentro de sus ámbitos de actuación, aunque ha sido anulado por parte de diferentes tribunales entendiendo que es competencia del Estado. Al respecto, pueden destacarse las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 14 de enero de 2010, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de julio de 2011 o del Tribunal Superior de Justicia Gallego de 7 de noviembre de 2011. Así pues, cualquier pretensión de un Ayuntamiento de aplicar este recargo del IBI en sus Ordenanzas fiscales resulta, al menos de momento, inaplicable y, en caso de invadir competencias reservadas al Estado, nula de pleno derecho.

10 Al respecto, recuérdese que, como consta en la Exposición de Motivos de la LO 3/2009, la modificación que estableció del art. 6.3 de la LOFCA se realizó “para que las reglas de incompatibilidad se refieran al hecho imponible y no a la materia imponible, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales”.

Por ello, como señala la Disposición adicional primera de la LIVV, “a partir de la fecha en la que el Estado haya realizado el desarrollo reglamentario al que se refiere el artículo 72.4 del Texto Refundido de la Ley de haciendas locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y los ayuntamientos puedan establecer el recargo sobre el impuesto sobre bienes inmuebles, la Generalidad debe adoptar las medidas compensatorias o de coordinación pertinentes a favor de los ayuntamientos que efectivamente hayan aprobado dicho recargo en ordenanza municipal”.

Y en concreto, las medidas compensatorias o de coordinación mencionadas que ha previsto se referirán a las viviendas vacías situadas en el correspondiente municipio en el que hubieran sido efectivamente gravadas por el Impuesto sobre Viviendas Vacías y tendrán en cuenta el importe del recargo sobre el IBI que las hubiera gravado en el año natural en el que se devengue el Impuesto. Por ello, igual que éste, tendrán carácter anual, aunque no se determina el procedimiento, los términos y las condiciones de esta compensación, sino que se remite a un futuro desarrollo reglamentario.

Así pues, será necesario esperar tanto éste desarrollo reglamentario como el del propio recargo por parte del Estado para poder comprobar si tales medidas compensan de forma efectiva los ingresos de las Corporaciones afectadas, aunque no debe olvidarse que, a diferencia del Impuesto sobre Viviendas Vacías, el TRLRHL no centraliza el recargo a las viviendas sujetas al nuevo impuesto ni resulta únicamente aplicable a las personas jurídicas. Por consiguiente, para que la compensación prevista sea realmente correcta, parece que los Ayuntamientos afectados deberían poder exigir igualmente el recargo, eximiendo simplemente del mismo a las viviendas sujetas al impuesto catalán.

Merece una especial atención el análisis de su relación con el recargo potestativo que, en el ámbito del IBI, prevé el art. 72.4 del TRLRHL (concretamente, por los inmuebles de uso residencial que se encuentren permanentemente desocupados), y es que, como es obvio, sí que respecto al mismo puede plantearse una clara sobreimposición ante un misma situación y por unos mismos motivos

5. El principio de territorialidad y el de no discriminación

El siguiente de los principios que merece un análisis especial es el de territorialidad, el cual, establecido en el art. 157.2 de la CE y, de forma ampliada, en las letras a) y b) del art. 9 de la LOFCA, viene a exigir que la autonomía de las diferentes CCAA no se desarrolle de forma ajena al Estado y al resto de territorios.

Así, señala el citado precepto constitucional que “las Comunidades Autónomas no podrán adoptar en ningún caso medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que constituyan un obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios”, por lo que de esta prohibición, que afecta a cualquier medida tributaria que adopten las CCAA, derivan dos limitaciones:

- a. En primer lugar, exige que los efectos que acarreen las medidas tributarias autonómicas no generen ningún efecto más allá de su propio territorio propio, lo cual no deja de ser un requerimiento ineludible

para la viabilidad del ejercicio simultáneo de las competencias de cada CCAA. Y, desde este punto de vista, no parece que el impuesto catalán plantee problema alguno, pues, como consta en el art. 2 de la LIVV, será de aplicación únicamente en el ámbito territorial de Cataluña.

- b. Y en segundo lugar, como se apuntaba, resulta necesario que tales medidas no afecten a la libre circulación, punto en el que tales limitaciones coinciden plenamente con el principio de no discriminación. Así, además del art. 9 de la LOFCA, señala el art 139.2 de la CE que “ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español”, si bien, a la hora de valorar el respeto de tales previsiones, deben tenerse presentes las consideraciones que al respecto ha realizado el TC.

En concreto, como señaló expresamente en la STC 37/1981, de 16 de noviembre, “no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será sin duda cuando intencionadamente persiga la finalidad de obstaculizar la situación”, es decir, cuando “las consecuencias de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen”.

Por consiguiente, y aunque es posible defender que el Impuesto sobre las Viviendas Vacías podría tener un claro efecto directo sobre las inversiones en bienes inmuebles condicionando las decisiones de los inversores, tales consecuencias guardan absoluta relación con la protección del fin constitucional que el impuesto persigue (el derecho de acceso a la vivienda), por lo que tampoco parece que desde este punto de vista pueda plantearse problema alguno.

6. Los principios de justicia tributaria

Finalmente, como tributos que son, todos los impuestos propios que cree cada CCAA deberán respetar los principios de justicia tributaria que derivan del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la CE), los cuales se concretan en el principio de generalidad, el de igualdad, el de progresividad, el de no confiscatoriedad y, sobre todo, el de capacidad económica.

Sin embargo, por su relevancia (ya que tales principios marcan las directrices inviolables que deben inspirar y limitar el sistema tributario), el análisis del respeto de cada uno de ellos por parte del Impuesto sobre Viviendas Vacías merece ser tratado nuevamente de forma individual.

6.1. La compatibilidad con el principio de capacidad económica

De entre los diferentes principios de justicia tributaria, el que más destaca por su relevancia y porque, en definitiva, de él derivan todos los demás es el principio de capacidad económica, el cual, con base en el art. 31 de la CE, exige que los ciudadanos participen en los gastos públicos en función de su nivel de riqueza (es decir, que requiere una mayor aportación a los que más tengan).

Por ello, como ha señalado el TC, este principio tiene una doble vertiente, ya que, si bien reclama que los ciudadanos contribuyan “de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los

poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación¹¹.

Por consiguiente, y aunque exista doctrina constitucional en la que se reconozca la capacidad económica como principio inspirador “del sistema tributario en su conjunto”¹², no cabe duda de que toda imposición tributaria deberá ser consecuencia de una constatación, directa o indirecta, de riqueza, motivo por el cual todo hecho imponible (cuya realización origina el nacimiento de la obligación de pago del tributo) debe contener algún índice o manifestación de capacidad económica (y es que, a fin de cuentas, es su presupuesto legitimador)¹³.

Además, teniendo en cuenta que parte de la idea de que los tributos recaigan sobre quienes realmente puedan hacer frente a la carga económica que suponen¹⁴, resulta evidente que este índice o manifestación de capacidad de pago que debe estar implícito en el hecho imponible debe serlo de una riqueza real y efectiva, por lo que, a pesar de que el TC haya admitido su procedencia cuando sea potencial¹⁵, es evidente que la justicia del sistema tributario se vería totalmente quebrada en aquellos supuestos en los que fuera inexistente o ficticia¹⁶.

Así pues, entrando con el análisis del Impuesto sobre Viviendas Vacías en relación con los principios de justicia tributaria, debe examinarse, en primer lugar, si su hecho imponible contiene este índice o manifestación de capacidad económica necesaria, pues, a pesar de que el TC ha admitido la procedencia de los tributos extrafiscales (es decir, de aquellos destinados a influir en determinadas actuaciones sin la principal finalidad de recaudar), exige que contengan un mínimo de riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos gravados¹⁷.

Y al respecto, no parece que el impuesto catalán plantee problema alguno, pues lo que grava es la no producción de una renta y ello, por sí mismo, es revelador de, cuanto menos, una riqueza potencial. De hecho, así lo admitió el propio TC en relación con el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo) o con el impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (STC 186/1993, de 7 de junio), señalando en este último caso que “el hecho de que el Impuesto recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado (...) es un dato de significado social y económicamente negativo que, como ya advertimos en la STC 37/1987, fundamento jurídico 13, revela la titularidad de una riqueza real o potencial”.

11 STC 255/2004, de 22 de diciembre. En el mismo sentido, véase la STC 76/1990, de 26 de abril o la 96/2002, de 25 de abril.

12 Véase, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio, o el Auto del TC 71/2008, de 26 febrero, en el que se llegó a manifestar expresamente que el mencionado principio no resulta predicable de cada tributo en particular sino únicamente del sistema tributario en general.

13 De hecho, así lo establece expresamente la STC 194/2000, de 19 de julio, la cual señala que los tributos sólo pueden exigirse “cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre)”.

14 Al respecto, véase AAVV (Dir: MENÉNDEZ MORENO, A.): “Los principios jurídico sustantivos del Derecho Financiero”, en Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 79.

15 En este punto, véase, entre otras, la STC 37/1987, de 26 de marzo, o STC la 14/1998, de 22 de enero, en las que se señala que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador” para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo.

16 En este sentido, véase, entre otras, la STC 221/1992, de 11 de diciembre.

17 Véase en este punto la STC 37/1987, de 26 de marzo.

Y aunque el principio de capacidad económica, el de progresividad y el de no confiscatoriedad también puedan considerarse a salvo (pues conviene insistir en el hecho de que el tributo no grava la titularidad de los inmuebles afectados, sino su infrautilización), aparecen dudas razonables (especialmente por lo que a su eficacia extrafiscal respecta) en relación con los principios de igualdad y generalidad

Asimismo, en relación directa por lo que aquí respecta, así lo reconoció también de forma expresa respecto a la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF por la titularidad de viviendas no arrendadas y no afectas a una actividad económica, apuntando que “debe razonablemente entenderse que, en la medida en que estos inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” a su titular (que se podría obtener mediante su arrendamiento) estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición”¹⁸.

Además, conviene destacar también en este punto la acertada modificación que contiene la LIVV respecto al texto inicial del Anteproyecto, pues, aunque la capacidad económica del supuesto gravado sea clara, en un principio resultaba prácticamente irrelevante a la hora de calcular la base imponible y la procedente cuota resultante. Así, y a pesar de su función de medidora del hecho imponible¹⁹, el art.

7 del Anteproyecto señalaba que conformaban la base imponible el número total de viviendas sujetas al tributo, del mismo modo que el art. 8 del mismo preveía que la cuota íntegra se calcularía en función de una tarifa que predeterminaba su cuantía con base en el número de viviendas que configuraban la base imponible.

Por consiguiente, y aunque cuanto más grande sea el número de viviendas, mayor será la capacidad económica se constate, a la hora de cuantificar el impuesto el Anteproyecto prescindía de la concreta manifestación de la misma que resultaba gravada (y que, no hay que olvidar, contiene el mínimo de riqueza exigible para respetar el mencionado principio constitucional), y es que ésta, como ya se ha señalado, no es otra que la renta dejada de obtener por no destinar las viviendas vacías a su arrendamiento social y es del todo variable en función de cada bien²⁰.

Por ello, conviene aplaudir en este punto que el texto definitivo de la LIVV haya optado por señalar que conforman la base imponible el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas al tributo (art. 11 de la LIVV), del mismo modo que ha previsto que la cuota íntegra se calculará en función de una tarifa que predetermina su cuantía también con base en estos metros cuadrados (art. 8 de la LIVV).

Así, no sólo ha salvado la necesaria vinculación que debe existir entre los elementos de cuantificación del tributo y la medida de la capacidad económica sometida a gravamen (puesto que los metros cuadrados de una vivienda

18 STC 295/2006, de 11 de octubre.

19 A tal efecto, recuérdese que el art. 50.1 de la LGT define la base imponible como “la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.

20 De hecho, justamente por ello, tanto en el caso del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas y en el impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (cuya constitucionalidad, como ya se ha indicado, fue admitida por el TC) la base imponible consistía en la diferencia entre el rendimiento óptimo o potencial y el obtenido o real.

sí que guardan una relación directa con la renta a pagar por su alquiler), sino que, al optar por esta forma de cuantificación, ha evitado los tradicionales problemas que acarrea el hacerlas tributar por su valor²¹.

6.2. La compatibilidad con el principio de generalidad y el de igualdad

Aunque no deja de ser una manifestación del principio de capacidad económica, otro de los principios de justicia tributaria es el de generalidad, el cual, derivado del término “todos” del art. 31.1 de la CE, prohíbe cualquier tipo de discriminación o privilegio en el reparto de la carga tributaria.

Así pues, no podrá existir ningún tipo de singularidad respecto al conjunto de la ciudadanía en la regulación de la carga que suponen las diferentes figuras tributarias, salvo que existan fines de interés general, constitucionalmente protegidos, con las que puedan argumentarse (y es que, como ha señalado expresamente el TC, este principio se considerará vulnerado si “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable”)²².

Por ello, el principio de generalidad se encuentra muy vinculado con las exigencias del principio tributario de igualdad, el cual requiere esencialmente que situaciones económicamente iguales se traten, indiscutiblemente, de la misma manera. Sin embargo, su efectivo cumplimiento también implica que, cuando así lo exija la protección de otros intereses de índole constitucional, se adopten las singularidades excepcionales que resulten necesarias, estableciendo, como es lógico, las medidas pertinentes para evitar cualquier tipo de discriminación.

Así pues, en relación con el Impuesto sobre Viviendas Vacías, sorprende, en primer lugar, la diferenciación que se realiza entre las personas físicas y jurídicas, pues, de conformidad con el art. 9 de la LIVV, únicamente son sujetos pasivos del impuesto estas últimas. Sin embargo, no hay ninguna razón constitucionalmente legítima que pueda justificar esta clara desigualdad, en tanto que su derecho de propiedad se erige en los mismos términos (art. 33.1 de la CE) y, conforme al art. 33.2 de la CE, en ambos casos debe determinarse conforme a su función social²³.

21 A modo de ejemplo, además de los problemas implícitos de partir del valor catastral o de la aplicación de unos coeficientes determinados sobre el mismo (por la inversión de la carga de la prueba que genera su estimación objetiva al no tener en cuenta la realidad), dicha complejidad puede observarse en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), donde, sin ofrecer definición alguna, el art. 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) señala que su base imponible estará constituida por el “valor real” de los bienes y derechos adquiridos de forma lucrativa. Así, y aunque su determinación deba llevarse a cabo por parte de los obligados tributarios (art. 18.2 de la LISD), se trata de un concepto jurídico indeterminado cuya apreciación queda en manos de la Administración a través de su potestad de comprobación, pues no sólo tendrá absoluta discrecionalidad para elegir uno de los medios previstos en el art. 57 de la LGT a tal efecto, sino que, además, éstos no se encuentran concretamente desarrollados. Además, no hay que olvidar que cada Administración autonómica podrá utilizar sus propios medios (ya que el ISD es un impuesto cedido), de modo que, ante la imposibilidad de tener una idea ni siquiera aproximada del valor que resultará resultante, es evidente la posición de indefensión en la que se encuentran los obligados tributarios.

22 Véase, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio, o la STC 10/2005, de 20 de enero.

23 De hecho, justamente por las previsiones de este último precepto, debe abandonarse la idea de que el impuesto aquí estudiado sea inviable por vulnerar el mencionado derecho, ya que, como ha señalado el propio TC amparándose en las mismas, “debe ser rechazada la idea de que la previsión legal de restricciones a las otrora tendencialmente ilimitadas facultades de uso, disfrute, consumo y disposición o la imposición de deberes positivos al propietario hagan irreconocible el derecho de propiedad como perteneciente al tipo constitucionalmente descrito” (STC 37/1987, de 26 de marzo). Y es que no debe olvidarse que la función social de la propiedad también se encuentra entre principios establecidos e intereses tutelados por la propia CE, por lo que, como también ha señalado expresamente el TC en la misma STC 37/1987, no es posible sustraer la eficacia normativa de los mencionados principios e intereses “a la hora de pronunciarnos sobre la [eventual] vulneración [...] del contenido esencial o mínimo del derecho a la propiedad”.

En concreto, la única razón por la que parece motivada dicha diferencia es por el distinto grado de afectación que ambos tipos de personas generan en la práctica a la mencionada función social protegida (y es que el principal motivo que ha dado lugar al tributo a sido el elevadísimo número de tales viviendas que se encuentran en manos de entidades financieras), aunque no cabe duda de que, con independencia de quién sea su titular, cualquier vivienda desocupada de forma injustificada es susceptible de mejorar la situación en la que actualmente se encuentra el alquiler social (que, como consta en su Exposición de Motivos, no deja de ser la finalidad por la que se ha creado el impuesto).

De todos modos, resulta de suma relevancia destacar en este punto las consideraciones que el TC hizo al respecto en relación con el IBIAMA, al señalar que, “si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante, se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones (...) que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente”, pues sólo así existiría, de una parte, “la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida”, y, de otra, “el sometimiento al gravamen de todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas o de la persona (física, jurídica o ente sin personalidad jurídica de los previstos en el art. 33 LGT) que fuese su titular”.

No obstante, es de justicia destacar en este punto el esfuerzo que, al respecto, se ha hecho en el texto definitivo de la LIVV, pues, con base en tales razonamientos, ha suprimido la exención de las Administraciones Públicas y a las entidades dependientes de las mismas (art. 6.1 del Anteproyecto). Y es que, si éstas son titulares de viviendas desocupadas susceptibles de mejorar la situación del objeto protegido por el tributo, no se halla razón alguna para que no queden vinculadas, por lo que resulta mucho más adecuado que, conforme al art. 8.1 de la LIVV, únicamente se eximan por razones subjetivas las entidades del tercer sector de la red de viviendas de inserción que regula el Plan para el derecho a la vivienda y las entidades inscritas en el Registro de entidades y establecimientos de servicios sociales de Cataluña.

De todos modos, con base en las previsiones de la LIVV, el debate también puede plantearse en relación con la exención del impuesto de aquellas viviendas que, sujetas al mismo, se encuentren en territorios de escasa demanda acreditada, de acuerdo con lo establecido por el Plan territorial sectorial de vivienda (10.2.b) de la LIVV, ya que, si bien la gravedad de la situación de la función social de la propiedad en tales casos es menor, la finalidad por la que se crea el impuesto no deja de ser su protección.

Precisamente, esta diferenciación fue tomada en consideración por la STC 289/2000 como razón para demostrar que el IBIAMA, no tenía carácter extra fiscal. En aquella ocasión, en relación con el IBIAMA, el TC llegó a la conclusión de que no puede considerarse que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportar, o lo que es lo mismo, la medida concreta en que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica).

6.3. La compatibilidad con el principio de progresividad y el de no confiscatoriedad

Nuevamente, por su estrecha relación, procede analizar conjuntamente los dos últimos principios de justicia tributaria (el principio de progresividad y el de no confiscatoriedad), pues este último, en esencia, no deja de ser el límite del primero. No obstante, es importante destacar de entrada que, a diferencia del resto de principios, el de progresividad no se predica respecto de cada figura tributaria, sino que únicamente exige que se respete por

la totalidad del sistema en su conjunto (motivo por el cual existen tributos con mecanismos de cuantificación no progresivos, aunque no regresivos sino proporcionales).

Apuntado dicho extremo, puede definirse el principio de progresividad como aquel que exige que, a medida que aumente la riqueza de los contribuyentes, también se incremente su colaboración en el sostenimiento de los gastos públicos, de modo que todo el mundo contribuya en función de sus posibilidades (es decir, los que tienen más en mayor proporción que los que tienen menos).

Sin embargo, dicha progresividad encuentra su término en el momento en que pueda llegarse a incautar o expropiar la capacidad económica que, en teoría, sólo pretendía gravarse, es decir, cuando el respeto a la propiedad privada pueda entrar en colisión con el deber de contribuir. Así, en tales casos, entran juego las exigencias del principio de no confiscatoriedad, el cual no deja de ser una garantía de la naturaleza recaudadora y redistributiva del sistema tributario y, como es lógico, del derecho de propiedad.

No obstante, en cuanto a su límite, el TC únicamente lo ha acotado de forma escasa y ciertamente cuestionable, pues, además de reconocer que sería confiscatorio cualquier impuesto que no se adecuara al principio de capacidad económica, simplemente ha señalado que “obliga a no agotar la riqueza imponible” (lo cual, lógicamente, sólo resultaría posible con un tipo impositivo del 100%)²⁴.

Así, por lo que respecta al Impuesto sobre Viviendas Vacías, procede señalar en primer lugar que, a pesar de que la progresividad sea predicable del sistema en su conjunto, se ve del todo respetada en este concreto tributo, pues la tarifa que prevé el art. 12 de la LIVV para el cálculo de la cuota íntegra implica un mayor gravamen a medida que aumenta la base imponible.

Asimismo, como ya se ha apuntado, aunque esta tarifa no tenga en consideración la cuantía exacta de la renta virtual que grava el impuesto, el número de metros cuadrados de las viviendas sujetas a tributación guarda una relación directa con la capacidad económica que se somete a tributación, de modo que, desde este punto de vista, también queda a salvo la confiscatoriedad.

Y tampoco se ve afectada por la cuantía que suponen las distintas cuantías y tipos de gravamen que conforman dicha tarifa, pues, aparte de que el tipo máximo se sitúa en un 30% (y para sujetos pasivos –principalmente entidades financieras– con viviendas sujetas con un total de más 40.000 m²), se prevén grandes bonificaciones de la cuota íntegra²⁵.

Por último, no puede olvidarse que, a pesar de que el principio de confiscatoriedad se predique de cada figura tributaria en concreto, la valoración de su respeto también debe realizarse contemplando el impacto del tributo en cuestión dentro del conjunto del sistema tributario, es decir, analizando si, al lado de los demás tributos que

24 STC 150/1990, de 4 de octubre.

25 Al respecto, el art. 13 de la LIVV contempla que, si el titular destina del 5 al 10% de sus viviendas sujetas al impuesto al alquiler social en municipios de Cataluña de fuerte y acreditada demanda, tendrá derecho a una bonificación del 10% de la cuota íntegra, la cual va aumentando hasta ser del 100% cuando destine más del 67% de las mismas.

Aunque la constitucionalidad del impuesto catalán sea viable, aún restan importantes aspectos del mismo que deben ir detallándose para asegurar su eficacia futura

recaen sobre el mismo objeto de imposición, se produce una carga excesiva susceptible de ser inconstitucional²⁶. Sin embargo, considerando que el objeto de tributación del Impuesto sobre Viviendas Vacías es la renta dejada de obtener por la función social de la propiedad, bien es cierto que el mismo no se encuentra gravado por ningún otro tributo, y es que, de hecho, el análisis de la eventual

confiscatoriedad desde este punto de vista no se ha llevado a cabo en ninguno de los tributos autonómicos extrafiscales analizados por parte del TC.

7. Conclusiones

En un principio, nada cabe objetar al Impuesto sobre Viviendas Vacías desde un punto de vista competencial por lo que a la potestad tributaria autonómica respecta. Como se ha puesto de manifiesto, puede justificarse su respeto a los principios de reserva de ley, de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos, de solidaridad, de territorialidad y de no discriminación, así como, y especialmente, al de coordinación con la Hacienda estatal.

No obstante, y aunque el principio de capacidad económica, el de progresividad y el de no confiscatoriedad también puedan considerarse a salvo (pues conviene insistir en el hecho de que el tributo no grava la titularidad de los inmuebles afectados, sino su infrautilización), aparecen dudas razonables (especialmente por lo que a su eficacia extrafiscal respecta) en relación con los principios de igualdad y generalidad, pues, si la principal finalidad del mismo es reducir el stock de viviendas desocupadas para fomentar el alquiler social, nada justifica que se exima a las viviendas que, aunque sujetas, se encuentren situadas en territorios de poca demanda y que sólo se exija a las personas jurídicas (dado que, con absoluta independencia de quién sea su titular, cualquier vivienda desocupada susceptible de ser habitada es apta para mejorar la situación en la que actualmente se encuentra la función social de la propiedad).

No obstante, aún se encuentran un gran número de aspectos que la LIVV no ha desarrollado o determinado de forma completa y que, por afectar a elementos esenciales del tributo, deberían determinarse por normas con rango de Ley (art. 8.a) de la LGT), como es el caso del momento a partir del cual empezará el cómputo de los dos años para que tenga lugar el hecho imponible una vez el tributo ha entrado. Así, debería detallarse si se pretende afectar a situaciones iniciadas antes de su aparición (sin entrar en la discusión que ello conllevaría por su retroactividad) o si, con la inevitable demora de la eficacia extrafiscal pretendida, el cómputo de los dos años se iniciará a partir de 2015 (aunque, teniendo en cuenta que el art. 7 de la LIVV señala que el cómputo de los dos años se iniciará a partir de la fecha en que la vivienda esté a disposición del propietario para ser ocupada o para ceder su uso a un tercero y que el art. 14 añade que en el momento del devengo, que será el 31 de diciembre de cada año, el impuesto afectará al parque de viviendas del que es titular el sujeto pasivo en dicha fecha, parece que la opción por la que se ha optado es la primera).

26 En concreto, así lo afirmó el propio TC en la STC 150/1990, donde señaló que el sistema fiscal también sería confiscatorio "si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución".

Asimismo, también se deberían desarrollar determinadas cuestiones marcada relevancia que pueden poner en riesgo la auténtica efectividad extrafiscal del tributo (la mejora de la situación del alquiler social), como se observa, por ejemplo, en el art. 7.3 de la LIVV. En el mismo se establece que el cómputo de los dos años para que tenga lugar el hecho imponible se interrumpirá con la ocupación de la vivienda durante un periodo que, como mínimo, deberá ser de seis meses continuados, aunque, además de la facilidad con la que pueda evitarse el impuesto mediante dicha opción, nada se dice sobre cómo se deberá probar (piénsese, por ejemplo, en la posibilidad de dejar el servicio de luz en marcha sin que nadie ocupe realmente el bien).

De todos modos, no puede dejar de apuntarse finalmente que la compleja situación en la que actualmente se encuentra el alquiler social no se debe únicamente al hecho de que los propietarios de viviendas vacías no deseen ofrecerlas al mercado por un mero interés especulativo, sino que también son causa importante de dicha situación otros factores que no se ven solventados con este nuevo impuesto y sobre los que las políticas públicas deben incidir (como son las insuficientes garantías en aspectos como la recuperación del inmueble en el mismo estado en el que se cedió o en la posibilidad de desalojar al inquilino en un plazo breve de tiempo cuando éste no se abone la renta pactada).

Así pues, y aunque la constitucionalidad del impuesto catalán sea viable, aún restan importantes aspectos del mismo que deben ir detallándose para asegurar su eficacia futura, si bien, a pesar de su potencial valía como medio para mejorar la situación del alquiler social (ya que, además de fomentar el aumento de los bienes puestos a su disposición, impulsa, mediante la limitación de algunos supuestos de no sujeción, la rehabilitación de las viviendas que no sean habitables), no puede dejar de observarse la necesidad de adoptar otras medidas para que su recuperación efectiva sea una realidad.

8. Bibliografía

- › AAVV (Dir.: MENÉNDEZ MORENO, A.): "Los principios jurídico sustantivos del Derecho Financiero", en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2009.
- › ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Revista de Hacienda Autonómica y Local, núm. 65, 1992.
- › ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996.
- › BORRERO MORO, C.J.: *Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA*, Civitas, Revista española de Derecho financiero, núm. 146, 2010.
- › FALCÓN Y TELLA, R.: *La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro*, Quincena Fiscal, núm. 5, 2001.
- › FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre financiación autonómica*, Revista catalana de dret públic, núm. 32, 2006.

- › GARCÍA NOVOA, C.: "La financiación de las Comunidades autónomas a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *25 años de financiación autonómica*, Parlamento de Cantabria y Universidad de Cantabria, Cantabria, 2002.
- › GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. y ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S.: *Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas*, Crónica Tributaria, núm. 9, 2011.
- › RUBIO LLORENTE, F.: *El bloque de la constitucionalidad*, Revista española de Derecho constitucional, núm. 27, 1989.
- › SALA GALVAÑ, G.: *Los principios limitativos del poder financiero de las CC.AA. en la jurisprudencia constitucional*, Revista española de Derecho financiero, núm. 90, 1996.

La interpretación jurisprudencial del Artículo 41.3 LJCA: Un obstáculo en el acceso a la Casación y Apelación Tributaria

Estefanía Álvarez Menéndez

Contratada Predoctoral Severo Ochoa¹
Universidad de Oviedo

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto examinar, desde un punto de vista crítico, la interpretación que nuestro Tribunal Supremo efectúa de la regla de determinación de cuantía de los recursos contencioso-administrativos, prevista en el art. 41.3 LJCA. No en vano, ésta constituye un importante obstáculo en el acceso a los recursos de casación y apelación, que no está previsto, como tal, por la ley, y que plantea determinados problemas en su aplicación al ámbito tributario. Asimismo, nos pronunciaremos sobre la eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el art. 24 CE, al aplicarse esta doctrina rigorista de nuestro Tribunal Supremo.

Abstract

The purpose of this paper is to examine, from a critical point of view, the interpretation that our Supreme Court gives to the rule which determines the amount of the resources in administrative jurisdiction, contained in article 41.3 LJCA. After all, this doctrine constitutes a major obstacle in access to the appeal and the appeal on a point of law, which is not foreseen, as such, in the law. We will end up studying the possible breach of the fundamental right of effective legal protection, contained in article 24 CE, as a result of the strict doctrine applied by our Supreme Court.

Palabras claves

Recurso de casación. Recurso de apelación. Cuantía. Acumulación. Conexidad. Derecho a la tutela judicial efectiva.

Keywords

The appeal on a point of law. Appeal. Amount. Accumulation. Connection. Right of effective legal protection.

¹ Este trabajo ha sido subvencionado por el Gobierno del Principado de Asturias a través del Programa "Severo Ochoa" de Ayudas Predoctorales para la investigación y docencia del Principado de Asturias. Asimismo, se enmarca dentro del Proyecto de Investigación "La tutela judicial efectiva en Derecho Tributario" (DER 2011-28462), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

Sumario

1. Introducción
2. La acumulación objetiva del Art. 41.3 LJCA en la determinación de cuantía
 - 2.1. La interpretación de nuestro Tribunal Supremo
 - 2.2. Problemas originados por la interpretación del art.41.3 LJCA
 - 2.2.1. Conexidad entre tributos o periodos de liquidación
 - 2.2.2. Prorratio y razonabilidad en supuestos de regularización global
3. La tutela judicial efectiva y la interpretación jurisprudencial en materia de cuantía
4. Reflexiones finales
5. Bibliografía

1. Introducción

El acceso a la casación en el orden contencioso-administrativo se ha convertido en los últimos tiempos, dada la congestión jurisdiccional, en una tarea realmente compleja, con la consiguiente afectación al control de la legalidad que ello supone. Pues, si una idea ha de resaltarse desde el comienzo, es que el recurso de casación no cumple una función de reparación de injusticias particulares, sino una función de control de legalidad, que no sólo tutela el interés del litigante, sino un interés público, que trasciende a la propia contienda, de depuración y uniformidad del ordenamiento jurídico.

Indudablemente, la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, ha desempeñado un papel importante en esa restricción del acceso, por la auténtica *"eliminación procesal"*², más que agilización procesal, que supone elevar la cuantía prevista para el acceso a casación en la LJCA de 1998 a los 600.000 euros en casación ordinaria y a los 30.000 euros en casación en unificación de doctrina.

Sin embargo, ésta no ha sido la única restricción legislativa introducida en materia de admisión. La Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en palabras de SANTAMARÍA PASTOR, *"parece poseída por una fuerte querencia hacia la inadmisión de los recursos (sólo de casación)"*³. Esa querencia se vislumbra, al margen del establecimiento de una *summa gravaminis*, en las siguientes medidas:

En primer término, la LJCA permite declarar la inadmisión del recurso de casación ordinario por ausencia de cuantía, entre otros requisitos, hasta en tres momentos distintos: fase de preparación (art.90.1), trámite de admisión (art. 93.2 a) y sentencia (95.1 LJCA).

Al menos en sentido literal, de la lectura conjunta de estos preceptos parece desprenderse, sin que por ello deje de ser calificada como excesiva, la posibilidad de que el Tribunal Supremo se aparte del criterio del Tribunal a quo, pero también de su propio criterio emitido en el trámite de admisión, donde pudo haber

2 Ésos son los términos utilizados por J.R. RODRÍGUEZ CARBAJO cuando señala que la denominación que se le da a la Ley 37/2011 "de Medidas de Agilización Procesal" no es exacta, pues en ella encontramos medidas que, efectivamente, suponen una agilización del proceso contencioso-administrativo, medidas disuasorias de acceso al proceso, medidas favorecedoras del acceso al proceso, medidas neutras y medidas que no pueden calificarse de agilización sino de real eliminación procesal respecto a la situación actual, entre las que se encuentran las nuevas *summa gravaminis* para apelación y casación, vid. "¿Agilización procesal o eliminación procesal?", Actualidad Administrativa [en línea], nº19, La Ley, 2011. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.13 y 14.

3 La ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, 1ª edición, Iustel, Madrid, 2010, p.956.

defendido el cumplimiento del requisito de cuantía dictando el correspondiente auto de admisión, para luego desdecirse en sentencia entendiendo la falta de concurrencia de dicho requisito⁴.

Así lo ha reflejado el Tribunal Supremo en su doctrina consolidada, al argumentar que *“es constante la jurisprudencia de esta Sala en cuanto a que es irrelevante, a efectos de la inadmisibilidad del recurso de casación por razón de la cuantía, que se haya tenido por preparado el recurso en la instancia, que se haya ofrecido el recurso al notificarse la resolución impugnada o que haya sido admitido anteriormente y se advierta la carencia de cuantía al momento de dictarse el fallo en el que ha de apreciarse, incluso, de oficio”*⁵.

En segundo término, se establecen en la LJCA preceptos que impiden una valoración real de la auténtica pretensión, para restringir así las posibilidades de alcanzar la *summa gravaminis* establecida no sólo en casación, sino también en apelación.

Si el art. 41.1 LJCA establece que la valoración económica de la pretensión determina la cuantía del recurso, el art. 42 LJCA, en concreto, en relación con las pretensiones anulatorias, trascendentales en el ámbito tributario, lleva a cabo una minusvaloración de las mismas. Dispone así dicho artículo que únicamente el montante del débito principal – cuota tributaria- es el que se tiene en cuenta a efectos de fijar el valor económico de dichas pretensiones, sin que puedan adicionarse a aquel componente otros que le sean accesorios (intereses, recargos). Todo ello, sin perjuicio de que si alguno de dichos componentes accesorios es superior a la cuota tributaria, ése será el determinante de cuantía.

Y por último, ofrece la LJCA una restricción más al tratar la determinación de cuantía en los supuestos de acumulación subjetiva y objetiva. Será precisamente el tratamiento de la acumulación objetiva (art. 41.3 LJCA), el que aquí ocupará nuestro estudio, no sólo por la restricción legislativa existente, sino por la interpretación que nuestro Tribunal Supremo realiza de dicho precepto.

4 Algunos autores, como J. GONZÁLEZ PÉREZ, sostienen que la ley, pese a su dicción literal, no habilita al Tribunal Supremo a inadmitir en sentencia un recurso por la falta de un requisito que se discutió en trámite de admisión del art. 93 LJCA y que se entendió concorrente en ese momento. Así, entiende dicho autor que si *“el artículo anterior –art. 94 LJCA- al regular el escrito de oposición, dispone inequívocamente que en él sólo se podrán alegar causas de inadmisibilidad “que no hayan sido rechazadas por el Tribunal en el trámite establecido en el artículo 93”... es porque la Sala no puede pronunciarse sobre ellas, ya que si estuviera dentro de su jurisdicción, lo lógico es que las partes pudieran insistir en ellas para que la sala ejerciera su potestad”*, vid. *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, Tomo II, 4ª edición, Civitas, Madrid, 2003, p.1.823. Por su parte, J.R. RODRÍGUEZ CARBAJO señala que puede declararse la inadmisión por cuantía siempre que no se haya debatido la cuestión de cuantía en la fase de admisión, vid. *“Las reglas para fijar la cuantía en casación (I)”*, Actualidad Administrativa [en línea], nº7, La Ley, 2012, Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, p. 7.

A nuestro entender, no cabe duda que en una interpretación favorable de la normativa de acceso al recurso de casación, la interpretación que ofrecen estos autores es la adecuada. Ahora bien, dado que, como más adelante advertiremos, el Tribunal Constitucional no entiende aplicable el principio de interpretación favorable en la vertiente de acceso a los recursos al examinar la posible conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva, lo cierto es que seguirá siendo difícilmente controlable esta situación de permanente revisión de cuantía que cuenta con el beneplácito del Tribunal Constitucional en STC (Sala Segunda) núm. 210/2002 de 11 de noviembre (RTC 2002/210). Al menos, hasta la entrada en vigor de las disposiciones de la LO 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la LOPJ, referidas al nuevo régimen casacional, las cuales traen consigo cambios sustanciales en el procedimiento del citado recurso que afectan a este punto.

5 Vid. STS de 26 de mayo de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2014/2757). En esa misma línea que justifica la determinación de cuantía en cualquier momento por tratarse de materia de orden público procesal y ser determinante de la procedencia o improcedencia del recurso de casación, vid. STS de 12 de febrero de 1997 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (RJ 1997/2051), por todas citada. Y las más recientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: STS de 27 de febrero de 2012 (Sección 2ª) (RJ 2012/4279), STS de 10 de diciembre de 2012 (Sección 1ª) (RJ 2013/731), STS de 8 de abril de 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013/3436), STS de 22 de julio de 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013/5522), STS de 14 de abril de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/2616), STS de 14 de julio de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/4046) y STS de 21 de julio de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/4104).

Y es que la interpretación de nuestro Alto Tribunal ha supuesto tradicionalmente una limitación de acceso a los recursos de casación y apelación mayor que la prevista legislativamente, al desvirtuar el supuesto de hecho previsto en la norma y adoptar así una doctrina que implica problemas en su aplicación el ámbito tributario y que, según nuestra opinión, resulta difícilmente conciliable con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Si bien, la nueva Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial pone fin a buena parte de los problemas existentes en el acceso a la casación al regular un procedimiento novedoso y sustituir el requisito de *summa gravaminis* por el del interés casacional del asunto, con los consiguientes efectos que ello conlleva; lo cierto es que dicho texto legal no entrará en vigor hasta el 1 de octubre de 2015, y, en concreto, las disposiciones que establecen un nuevo régimen casacional no lo harán hasta pasado un año desde su publicación, es decir el 22 de julio de 2016. De ahí que hayamos estimado conveniente mantener la redacción del presente artículo conforme a la vigente LJCA y estudiar la problemática interpretativa del art. 41.3 LJCA desde el punto de vista de la casación y su extrapolación a la apelación⁶, al seguir los tribunales de instancia los criterios interpretativos de nuestro Tribunal Supremo.

Todo ello, sin perjuicio de la necesidad de advertir que a partir del 22 de julio de 2016, transcurrido un año desde la publicación de la presente Ley Orgánica, las consideraciones que aquí se realizan sobre la interpretación jurisprudencial del art. 41.3 LJCA han de tenerse en cuenta exclusivamente, y en la medida de lo posible, en relación con el acceso al recurso de apelación para el que el art. 81.1 a) LJCA prevé una *summa gravaminis* de 30.000 euros.

2. La acumulación objetiva del Art. 41.3 LJCA en la determinación de cuantía

Como hemos advertido líneas antes, el tratamiento de la acumulación a efectos de determinación de cuantía es un buen ejemplo de la intención restrictiva de la LJCA, en lo que se refiere fundamentalmente al acceso al recurso de casación⁷, pero también a la apelación.

La interpretación de nuestro Alto Tribunal ha supuesto tradicionalmente una limitación de acceso a los recursos de casación y apelación mayor que la prevista legislativamente, al desvirtuar el supuesto de hecho previsto en la norma y adoptar así una doctrina que implica problemas en su aplicación el ámbito tributario y que, según nuestra opinión, resulta difícilmente conciliable con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva

6 Aunque las consideraciones que aquí realizamos sobre la virtualidad de la interpretación del art. 41.3 LJCA en el ámbito de la apelación se limiten en la práctica a supuestos de tributación local.

7 La Exposición de Motivos de la LJCA deja constancia, en su redacción, de la gran preocupación existente por el colapso de nuestra jurisdicción, lo que sin duda alguna inspiró las restricciones en el acceso a los recursos. Se contempla en ella la necesidad de sacrificar la doble instancia universal en aras de agilizar la justicia y de elevar la cuantía de la casación, medida rigurosa pero necesaria, dado que las *summa gravaminis*, introducidas por la ley 10/1992, habían resultado insatisfactorias para reducir la carga de trabajo de nuestros Tribunales.

El art.41.3 LJCA establece que *“En los supuestos de acumulación o de ampliación, la cuantía vendrá determinada por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquéllas, pero no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación”*.

Se contempla aquí, a efectos de determinación de cuantía de los recursos, la suma de las valoraciones de todas las pretensiones planteadas por un mismo demandante. No obstante, ello no surtirá efecto a la hora de acceder al recurso de apelación o casación, lo cual, según SANTAMARÍA PASTOR es un artificio engañoso *“porque la cuantía real de un litigio... es la suma del valor de todas las pretensiones”*⁸.

En casación o apelación habrá que examinar, según se deduce de este artículo, cada pretensión por separado, para ver si alcanza el umbral cuantitativo que exige la LJCA, y sólo accederá la que alcance dicho umbral. O, dicho de otro modo, la admisión de una pretensión por cumplir con el requisito de cuantía no arrastrará a la admisión al resto de pretensiones acumuladas que por sí solas no alcancen la *summa gravaminis*.

Estimamos más correcta la solución a la que se llega en supuestos de acumulación en vía económico-administrativa. El artículo 35.5 RGRVA prevé que la cuantía a efectos de una reclamación en vía económico-administrativa, en supuestos de acumulación, sea la que corresponda a la de mayor cuantía de las acumuladas. Sin que nada impida que si una liquidación cumple los requisitos de cuantía para acceder al recurso de alzada ordinario que prevé el art. 36 RGRVA, al exceder de 150.000 euros o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, el resto de liquidaciones acumuladas a aquélla accedan también a ese recurso, aunque, cada una de ellas, por sí sola, no llegue al umbral cuantitativo⁹. Esta solución parece adecuarse mejor a los problemas de conexidad que presenta la materia tributaria.

Ahora bien, dejando al margen la deseable redacción del art.41.3 LJCA y centrándonos en la realidad legislativa, resulta clave determinar qué es lo que entiende por *“acumulable”* el legislador a efectos de la aplicación de ese art. 41.3 LJCA, para contrastar así la redacción de la norma con la interpretación extensiva del supuesto de hecho que, según nuestra opinión, realiza el Tribunal Supremo con el fin de lograr, prioritariamente, una mayor limitación del número de asuntos que acceden al recurso de casación¹⁰.

La primera cuestión que debemos advertir es que la acumulación a la que se refiere este precepto es una acumulación de tipo jurisdiccional, pues no en vano se trata de una ley reguladora de la jurisdicción contencioso-

8 La ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, op.cit., p.427.

9 Para conocer el funcionamiento de la acumulación en vía económico-administrativa y la repercusión que la misma tiene en el acceso a los recursos limitados por cuantía, es decir, en el acceso al recurso de alzada ordinario, acudiremos a un ejemplo: la Administración Tributaria regulariza varios periodos de IRPF (2013-2014), dando lugar cada uno de ellos a un acto de liquidación. Se liquida así el IRPF 2013 con una cuota de 200.000 euros y 30.000 euros de intereses y, de forma separada, en otro acuerdo de liquidación, el IRPF 2014 con una cuota de 30.000 euros y 2.000 euros de intereses. En este caso, la cuantía de la reclamación, partiendo de la base de que se impugnen todos los conceptos, es la mayor de las dos (230.000 euros) = (200.000+30.000) > (30.000+2.000). Si se pretendiese recurrir en alzada ordinaria la resolución de un Tribunal Económico Administrativo que conociese de ambas liquidaciones acumuladas, al superar la liquidación IRPF 2013 el umbral que exige el art. 36 RGRVA- en este caso 150.000 euros -, la liquidación del IRPF 2014 accedería también pese a no llegar al umbral cuantitativo.

10 M. LUCAS DURÁN destaca el carácter restrictivo de la interpretación del Tribunal Supremo en relación con las normas de cuantía por motivos puramente pragmáticos. Así, señala que *“Este modus operandi de nuestro Alto Órgano Judicial parece en algunos casos regirse más por criterios puramente pragmáticos (pretendiendo la mayor inadmisión posible de asuntos, y por ende, un menor colapso del Tribunal) que por motivos de dogmática jurídica dignos de elogio”*, vid. *“Cuantía e interposición del Recurso Contencioso-Administrativo. Reclamación del Expediente Administrativo”*, Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria, (Dir. I. MERINO JARA), Bosch, Barcelona, 2015, p.251.

administrativa. Sin que entendamos que quepa extenderse a los supuestos de acumulación que hubiesen tenido lugar en vía administrativa, pues no es ése el ámbito en el que despliega sus efectos la LJCA.

Una vez precisado lo anterior, cabe señalar que los tipos de acumulación a los que se refiere el art. 41.3 LJCA son aquéllos que prevén expresamente los arts.34, 36 y 37 LJCA. Así, la regla de la no comunicabilidad que establece el art.41.3 sería aplicable en los siguientes supuestos:

- a. *Acumulación inicial de pretensiones (art.34.1 LJCA)*, que acontece cuando en un mismo proceso jurisdiccional se hacen valer desde el origen diversas pretensiones, todas ellas compatibles, en relación con un único acto administrativo, disposición o actuación.
- b. *Acumulación inicial de recursos (art.34.2 LJCA)*, que tiene lugar cuando, desde el origen del proceso jurisdiccional, el recurrente dirige su pretensión o pretensiones contra *diversos* actos administrativos, disposiciones o actuaciones conexas que, como advierte la doctrina, han de ser “*formalmente distintas, existentes y definitivas*”¹¹.
- c. *Acumulación sucesiva de recursos (art.36.1 LJCA)*, que concurre cuando originariamente el recurrente dirige su pretensión o pretensiones contra un único acto o disposición y con posterioridad solicita la ampliación del recurso, porque antes de emitirse sentencia se dicta o se tiene conocimiento de un acto o disposición conexas con el originariamente recurrido, que merecen ser conocidos en un mismo proceso.
- d. *Acumulación de procesos (art.37.1 LJCA)*, que tiene lugar cuando se encuentran abiertos distintos procesos jurisdiccionales en relación con un mismo acto, disposición o actuación administrativa o en relación con otros conexas, y el órgano jurisdiccional, a propuesta de parte o de oficio, decide su acumulación.

A esas clases de acumulación se refiere el legislador cuando prohíbe la comunicabilidad en casación y apelación en los términos del art.41.3 LJCA. Así, en los primeros supuestos, que son los que pueden plantear mayor problema, si el recurrente impugna un único acto comprensivo de varias pretensiones (acumulación de pretensiones), estaremos a cada una de ellas para examinar si se cumple el requisito de cuantía. De igual forma, si el recurrente impugna varios actos administrativos “*formalmente distintos*” (*acumulación inicial o sucesiva de recursos*), estaremos a cada uno de esos actos por separado para examinar la admisión por cuantía en apelación y casación.

11 J.A. SANTAMARÍA PASTOR, *La ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, op.cit., p.379. Es importante tener en cuenta la expresión “acto formalmente distinto” por contraponerse a la de “acto potencial”, empleada por el Tribunal Supremo en su doctrina reduccionista de cuantía.

Remitimos, asimismo, en el estudio de los supuestos de acumulación, a la obra de J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, op.cit., pp.880 y ss., y a la obra dirigida por E. ARNALDO ALCUBILLA Y R. FERNÁNDEZ VALVERDE, *Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa)*, El Consultor, Madrid, 1998, pp.581 y ss.

Trasladando lo anterior al ámbito tributario, puede darse, sin ningún género de duda, acumulación: (i) si se impugnan en vía jurisdiccional diversas resoluciones de Tribunales Económicos Administrativos, (ii) si se impugna un único acto esgrimiendo una pluralidad de pretensiones¹².

2.1. La interpretación de nuestro Tribunal Supremo

Sin embargo, como antes adelantábamos, el Tribunal Supremo extiende la regla de no comunicación de cuantía a acumulaciones para las que entendemos que el legislador no previó la aplicación del art. 41.3 LJCA, en una interpretación que no parece corresponderse con la mejor defensa de la tutela judicial efectiva del art.24 CE.

Podemos pensar en un supuesto frecuente en la práctica judicial, en el que se observa perfectamente ese reduccionismo jurisprudencial: un recurrente pretende anular una única resolución dictada en reclamación económica-administrativa por el Tribunal Económico-Administrativo competente, que a su vez trae causa de un único acto administrativo, como puede ser un acuerdo de liquidación de IVA que regulariza varios períodos de liquidación. Cabe plantearse dónde encontramos en este caso la acumulación jurisdiccional que exige el art. 41.3 LJCA para la aplicación de la regla de no comunicación de cuantía. Ciertamente, entendemos que no se da aquí ninguna acumulación jurisdiccional: ni hay acumulación de pretensiones, pues la verdadera pretensión es de anulación global, ni de recursos en vía jurisdiccional, pues no ha habido una impugnación formal de diversos actos administrativos, ni de procesos.

El Tribunal Supremo reconoce la ausencia de una auténtica acumulación jurisdiccional en este tipo de supuestos, lo que debiera bastar, entendemos, para no ser de aplicación el art.41.3 LJCA, pero concluye aquél que pese a estar limitado el art. 41.3 LJCA a la acumulación jurisdiccional, debe aplicarse también a las acumulaciones que hayan podido tener lugar en vía administrativa, por estar éstas contempladas “virtualmente en el espíritu” de dicho precepto¹³.

12 Respecto a la acumulación de pretensiones, entendemos que si las pretensiones que se acumulan son de anulación y devolución, frecuentes en materia tributaria, no podría aplicarse tampoco la regla del 41.3 LJCA. En efecto, se acumulan pretensiones en vía jurisdiccional, pero el art. 42.1 b) las cuantifica de manera conjunta, como si de una sola pretensión se tratase, dada la complementariedad entre ellas existente. Si es así, no podremos hacer una valoración por separado de cada pretensión, como parece exigir el art. 41.3 LJCA, para el acceso a casación o apelación.

13 Son múltiples las resoluciones que declaran, textualmente, que es indiferente que la acumulación se haya producido en vía administrativa o jurisdiccional para aplicar el art.41.3 LJCA. En este sentido podemos citar, entre otras, las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: STS de 16 julio 2012 (Sección 2ª) (RJ 2012\7880), ATS de 10 enero 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013\40252), STS de 4 marzo 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013\2244), STS de 8 abril 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013\3436), ATS de 11 abril 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013\168626), ATS de 9 mayo 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013\204063), STS de 26 mayo 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014\2757), STS de 21 de julio de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/4104), ATS de 11 septiembre 2014 (Sección 1ª) (JUR 2014\261600) y STS de 29 de enero de 2015 (Sección 2ª) (RJ 2015/314).

Cabe citar, por ser expresivo de esa filosofía reduccionista que inspira la aplicación extensiva del art.41.3 LJCA a la acumulación administrativa, entre otras resoluciones¹⁴, el ATS de 12 de junio de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2014/204400), en el que, en un asunto relativo al Impuesto sobre Sucesiones, se contempla lo siguiente: *"Hay que tener en cuenta, además, que aunque no estamos propiamente ante un supuesto de acumulación de pretensiones comprendido en la letra del artículo 41.3 de la LRJCA, limitado a la acumulación jurisdiccional, sí lo está virtualmente en su espíritu, ya que la finalidad a que alude el precepto es evitar, en lo que aquí interesa, que pueda alterarse el límite cuantitativo previsto en la Ley para el acceso al recurso de casación por un hecho circunstancial y a veces aleatorio, como es una pluralidad de pretensiones o, lo que en este caso es equivalente, un acuerdo de liquidación del impuesto de sucesiones cuyo montante es la suma de varias liquidaciones"*.

No deja de ser cuando menos llamativo que el Tribunal Supremo, contrario a la aplicación de las reglas del procedimiento económico-administrativo en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, por tratarse de procedimientos distintos¹⁵, no tenga reparo en aplicar reglas que rigen en el proceso contencioso-administrativo a acumulaciones que tuvieron lugar fuera del mismo.

Además, aun cuando el legislador hubiese previsto que el art. 41.3 LJCA y su regla de no comunicación de cuantía pudiese operar también para los supuestos de acumulación en vía administrativa, que, reiteramos, no entendemos que sea así, cabría plantearse dónde se encuentra la acumulación en vía administrativa en supuestos como el que antes describíamos, en el que se pretende anular un único acto de liquidación comprensivo de varios períodos de liquidación referentes a un mismo o distintos tributos, o en aquéllos en los que sólo se dictó un acuerdo de derivación de responsabilidad o una única providencia de apremio.

14 En el mismo sentido que el referenciado Auto de 12 de junio de 2014 podemos citar las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: ATS de 22 de julio de 2010 (Sección 1ª) (JUR 2010/327178), ATS de 16 de febrero de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/110922), ATS de 20 de septiembre de 2012 (Sección 3ª) (JUR 2012/338818), ATS de 7 de marzo de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/118980), ATS de 11 de abril de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/168628), ATS de 18 de julio de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/316226).

Esta interpretación extensiva trata de justificarse también por el Tribunal Supremo en resoluciones como el ATS de 10 de enero de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2013/52848), en el siguiente sentido: *"pues de lo contrario se permitiría, por la simple y voluntaria agregación de cantidades de diversas procedencias, el acceso a los recursos jerárquicos que de otro modo no se podría franquear, acceso que está legalmente condicionado a que la pretensión ventilada posea una entidad económica suficiente"*.

15 Si bien, en su día, el Tribunal Supremo entendió que incluso antes de acudir a la supletoriedad de la LEC había de estarse a las normas reguladoras del procedimiento administrativo, en concreto al Reglamento anterior en materia de revisión administrativa – vid. J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, op.cit., p. 917 -, en la actualidad entiende inaplicables las reglas del actual RGRVA, como se desprende de multitud de pronunciamientos, entre los que aquí citamos, por clarificador, el ATS de 17 de noviembre de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2012/425): *"como ha dicho esta Sala reiteradamente (por todos, Auto de 15 de enero de 2004 (JUR 2004, 113614) (rec. 2554/2001) una cosa es la determinación de la cuantía en vía económico-administrativa, regulada en el Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, y otra distinta la fijación de la cuantía del recurso en vía jurisdiccional contencioso-administrativa, regida exclusivamente por las normas contenidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción y por remisión de la misma en ausencia de normativa específica - que no es el caso - por las normas de la legislación procesal civil"*. Y ello, pese a que la Audiencia Nacional sí ha reconocido la aplicación de la LJCA en la determinación de la cuantía en vía económico-administrativa, por analogía iuris, en determinados supuestos. Vid, entre otras, la SAN de 29 de septiembre de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (JT 2011/1120) y SAN de 5 de diciembre de 2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (JT 2013/35) que declaran que, en ocasiones: *"La Ley reguladora de nuestra Jurisdicción puede aceptarse como regla integradora, no tanto por aplicación supletoria, que sería indebida, ni por analogía legis - pues cada régimen legal posee autonomía y se proyecta sobre su propio ámbito de actuación-, pero sí sería aceptable la asunción de los criterios de la LJCA por analogía iuris, esto es, por integración de las normas con los principios generales del Derecho, dado el valor informador de éstos"*.

Ciertamente, en los supuestos acabados de mencionar, no puede haber acumulación administrativa alguna, pues hay un único acto administrativo desde el origen, pero para el Tribunal Supremo la acumulación tuvo lugar en vía administrativa de inspección, de gestión, o en el marco de un procedimiento ejecutivo.

Nos explicamos, pese a que se haya dictado un solo acto administrativo desde el origen, lo cual hace que no sea posible apreciar acumulación alguna, ni siquiera inicial en vía administrativa¹⁶, el Tribunal Supremo entiende que cada uno de esos actos contiene una serie de “actos potenciales”¹⁷, como él mismo denomina, acumulados al amparo del art. 164.5 del RGGI o del art. 176.3 de dicho Reglamento, que no pierden su autonomía e individualidad y a los que debe atenderse a efectos de examinar si alcanzan por separado la *summa gravaminis* establecida para el acceso al recurso de casación y, por extrapolación, al de apelación.

En ese razonamiento lógico deductivo de nuestro Alto Tribunal vemos lo forzado de su interpretación. No sólo aplica el art. 41.3 LJCA a la acumulación administrativa, sino que en ocasiones, ante la ausencia de una verdadera acumulación, por haberse dictado un único acto desde el origen, acude nuestro Tribunal Supremo a los “actos potenciales” que aquél puede englobar. Siguiendo así una interpretación que se aleja, a nuestro juicio, del verdadero espíritu de la norma.

Esos “actos potenciales” a los que acabamos de aludir, se identifican según el Tribunal Supremo, con los *actos administrativos de liquidación* de los tributos, pero también, con *actuaciones de los particulares (repercusiones, autoliquidaciones, retenciones)*. En vista de lo cual, debe recordarse que el art. 41.3 LJCA no hace referencia a las actuaciones particulares como objeto de acumulación, sino tan sólo a la acumulación de pretensiones, procesos o recursos que se dirigen frente a diversos actos, disposiciones o actuaciones de la Administración.

De lo anterior se desprende que habrá de estarse, en opinión de nuestro órgano Supremo, a la cuantía de cada acto administrativo de liquidación o a cada actuación de los particulares, para apreciar la posibilidad de recurrir

16 La ausencia de acumulación inicial en los supuestos de un único acto que liquida cuotas de diferentes ejercicios y períodos es defendida por R. HUESCA BOADILLA, “La cuantía del recurso contencioso-administrativo en materia tributaria y su incidencia en los recursos de casación ordinario y para la unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo contra las sentencias de los Tribunales de instancia tras la reforma introducida por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº1, Año 29, La Ley, 2013, p.72, en claro seguimiento de la estela dejada por la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, coordinada por M. RIVERO GONZÁLEZ, 5ª edición, Aranzadi, Pamplona, 2012, p.523, donde se criticaba la aplicación del 41.3 LJCA al supuesto en que un solo acto administrativo hubiese liquidado cuotas correspondientes a distintos ejercicios, pues “no se ampara en el precepto objeto de comentario, puesto que en tal caso ya no hay ni siquiera acumulación inicial, toda vez que se impugna un solo acto administrativo”.

17 A esa potencialidad, aludía ya el Tribunal Supremo en su STS de 5 de julio de 1991 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 1991/5585) cuando advertía que “si la Corporación ha reunido en las liquidaciones formales referentes a las tres Subestaciones de Transformación las cuotas tributarias correspondientes a varios períodos impositivos y, dentro de cada uno de ellos, a los dos devengos semestrales, lo ha hecho en el ejercicio de su potestad para cobrar, en el momento pertinente o después, el importe de sus créditos tributarios; por ello, que es el ejercicio de un derecho o potestad, nunca puede trascender o anteponerse a las atribuciones de competencia de los Tribunales de Justicia, regidas, en general, por los artículos 18, 21.1 y 24 de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial de 1985 (RCL 1985/1578, 2635 y ApNDL 1975-85, 8375) y 8.2, 10.1,a) y 94.1,a) de la Ley de esta Jurisdicción... De donde, siendo el devengo del impuesto el factor constitutivo de la obligación tributaria y, por tanto, del consecuente acto administrativo de liquidación que la concreta y determina, con los caracteres de acto administrativo autónomo, independiente e individualizable, la acumulación de varios de estos potenciales actos en uno solo no ha de alterar el régimen jurisdiccional de la competencia, desvirtuándolo a merced del criterio de cualquiera de los sujetos tributarios”.

en casación o apelación, al entender aquél que no se pierde la independencia intelectual y jurídica¹⁸ de dichos “actos potenciales” por el hecho de que la Administración Tributaria los acumule en vía de gestión o inspección dando lugar a un único acto administrativo desde el origen. Así como tampoco se pierde si es el recurrente el que lleva a cabo dicha acumulación al cumplir con sus obligaciones tributarias¹⁹.

Expresivo de ese razonamiento jurisprudencial es, entre otras resoluciones, el ATS de 6 de marzo de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2014/109068), al señalar: *“Es doctrina reiterada y consolidada de esta Sala, que el concepto jurídico delimitador de la cuantía a efectos de la admisión del recurso de casación, en materia tributaria, viene configurado por cada acto administrativo de liquidación o por cada actuación de los particulares de cumplimiento de obligaciones tributarias, siendo indiferente que, por razones de eficacia, economía y celeridad, la Administración tributaria, o los sujetos pasivos, acumulen en un mismo expediente administrativo, bien en la vía de gestión e inspección, en la de reclamaciones económicas-administrativas o en los procedimientos ejecutivos, diversos actos de liquidación o diversas actuaciones tributarias (autos de 24 de septiembre de 2009 (JUR 2009, 496219), rec. 807/2009, de 1 de octubre de 2009 (JUR 2009, 451548), rec. 2795/2008, y de 18 de marzo de 2010 (JUR 2010, 131633), rec. 5201/2009, entre otros)”*²⁰.

No deja de ser cuando menos llamativo que el Tribunal Supremo, contrario a la aplicación de las reglas del procedimiento económico-administrativo en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, por tratarse de procedimientos distintos, no tenga reparo en aplicar reglas que rigen en el proceso contencioso-administrativo a acumulaciones que tuvieron lugar fuera del mismo

El Tribunal Supremo, al examinar la cuantía de cada *acto administrativo de liquidación* o de cada *actuación de los particulares* y admitir en casación sólo aquéllos que superen el umbral previsto legislativamente, lleva a cabo una fragmentación impeditiva de acceso que también afecta al recurso de apelación y que, como ha advertido MERINO

18 A esa independencia intelectual y jurídica hacen mención, entre otras, las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: ATS de 9 de febrero de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/102804), ATS de 15 de noviembre de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/401676), ATS de 24 de enero de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/68809), STS de 4 de marzo de 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013/2244) y el ATS de 6 de marzo de 2014 (Sección 1ª) (JUR 2014/109063).

19 Si el obligado tributario presenta en un único modelo las retenciones anuales, cuando debiera hacerlo de forma mensual, también se entenderá que ha habido acumulación. La STS de 19 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2010/5104) señala lo siguiente: *“Esta doctrina jurisprudencial no se desvirtúa por el hecho de que las retenciones de las operaciones de seguro del año 1988 se ingresaran, por la parte recurrida, mediante un solo modelo de declaración-liquidación, porque la doctrina expuesta es de aplicación no sólo cuando es la Administración la que acumula varios actos de liquidación en uno solo, sino también “cuando tal acumulación se lleva a cabo por el interesado”*.

20 Son múltiples las resoluciones en las que se hace mención al acto administrativo de liquidación o a la actuación de los obligados tributarios de cumplimiento de las obligaciones tributarias, como conceptos jurídicos delimitadores de cuantía. Así, podemos citar, entre otras, las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: el ATS de 4 de febrero de 2010 (Sección 1ª) (JUR 2010/96054) que expresamente señala lo siguiente: *“el concepto jurídico delimitador de la cuantía a efectos de la admisión del recurso de casación, en materia tributaria, es cada acto administrativo de liquidación o cada actuación de los sujetos pasivos de cumplimiento de obligaciones tributarias, como son las declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones, retenciones, repercusiones y facturas giradas”*, ATS de 4 noviembre 2010 (Sección 1ª) (JUR 2010/411322), ATS de 16 de febrero de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/110922), ATS de 15 de marzo de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/140501), ATS de 11 de abril de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/168628), ATS de 25 de abril de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/193129) y ATS de 12 de diciembre de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2014/27663).

JARA, se agrava hoy en día tras haber ampliado las obligaciones tributarias su radio de acción y ser cada vez más frecuente la presentación de declaraciones o declaraciones-liquidaciones inferiores al año²¹.

Así, por ejemplo, en el IVA, a efectos de determinación de cuantía, el Tribunal Supremo está a los periodos de liquidación trimestral o mensual, y en el IS e IRPF a la anualidad a efectos de determinación – coincidencia con el periodo impositivo-, salvo en temas de retenciones en el IRPF que se estará al mes o trimestre, según corresponda. Si en estos casos es complicado, por el fraccionamiento excesivo, llegar a las cuantías exigidas para recurrir en casación, más aún lo es cuando ha de estarse, por separado, a las liquidaciones de IVA a la importación y derechos aduaneros derivadas de cada Documento Único Administrativo, o en supuestos en que se discute la repercusión en el IVA, en cuyo caso se está a cada actuación de repercusión. También lo es cuando lo que se recurre es un único acuerdo de declaración de responsabilidad o una providencia de apremio, en cuyo caso se está a cada uno de los actos de liquidación originarios que determinaron dichos acuerdos o providencias.

El Tribunal Supremo ha optado por entender que el concepto jurídico delimitador de cuantía a efectos de la admisión del recurso de casación, en materia tributaria, eran las *actuaciones particulares*, en unos casos, y los *actos administrativos de liquidación*, en otros, como pudo haber optado por atender al ejercicio económico, pues la ley nada establece al respecto²². O como pudo haber entendido, puestos a reducir, que en todo caso, debía de estarse, a los efectos de determinación de cuantía, a cada devengo, pues es ése el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que realmente se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. De hecho, confunde nuestro órgano Supremo esos tres términos (periodo de liquidación, devengo y ejercicio económico)²³.

Además, no podemos dejar de criticar la arbitrariedad en la elección de dicho concepto jurídico delimitador de cuantía. Y plantearnos, así, por qué en tributos como el IVA, en los que no coincide el momento del devengo con el periodo de liquidación, opta el Tribunal Supremo por estar a cada periodo de liquidación. Y en otros, como la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, en los que tampoco se produce coincidencia

21 "La cuantía en el recurso de casación sobre materia tributaria", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* [en línea], nº16, Aranzadi, 2007. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>, pp.1 y 2.

22 Según I. MERINO JARA, "atender a periodos mensuales o trimestrales de liquidación no es algo que venga expresamente previsto a nivel legal, otra cosa es que se llegue a esa interpretación, tanto en el ámbito tributario como en el ámbito de la seguridad social", vid. *Ibidem*, p. 2.

23 Así, el ATS de 15 de febrero de 2007 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2007/80415) y el ATS de 14 de febrero de 2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2008/122512), recaídos en determinación de cuantía de IVA, confunden acto de liquidación con ejercicio económico, que en impuestos como el IVA no son coincidentes, al señalar que "hay que atender exclusivamente al débito principal (cuota) para cada ejercicio económico y no a cualquier otro tipo de responsabilidad como recargos, intereses de demora o sanciones conforme dispone el artículo 42.1.a) de la LRJCA, salvo que cualquiera de estos conceptos, eventualmente, superase a aquélla". Por su parte, son numerosas las resoluciones que confunden devengo con periodo de liquidación, especialmente en el IVA. Son un ejemplo de esa confusión terminológica las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: STS de 9 julio 2012 (Sección 2ª) (RJ 2012/7783), ATS de 21 de febrero de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/122749) y ATS de 21 de marzo de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/125222).

en el sentido expuesto, se está a cada apuesta, es decir, al criterio del devengo y no al período de liquidación de dicho tributo²⁴.

En nuestra opinión, de lo expuesto hasta ahora se observa lo artificioso de la interpretación de nuestro Alto Tribunal, hasta el punto de señalar que no es que opte por la interpretación menos favorable, es que difícilmente respeta el supuesto de hecho previsto en la norma. Algo que tendrá incidencia en la posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que examinaremos más adelante.

En el IVA, a efectos de determinación de cuantía, el Tribunal Supremo está a los períodos de liquidación trimestral o mensual, y en el IS e IRPF a la anualidad a efectos de determinación – coincidencia con el período impositivo-, salvo en temas de retenciones en el IRPF que se estará al mes o trimestre, según corresponda

Y aún podemos ofrecer un argumento adicional que permite dar cuenta de ese carácter forzado al que hemos venido aludiendo. El Tribunal Supremo aplica el art.41.3 LJCA por entender que hay una acumulación de “actos potenciales” englobados en el único acto administrativo dictado y recurrido. Sin embargo, ese tipo de acumulación ni siquiera está previsto, como tal, en el texto que se ocupa de la determinación de cuantía en vía administrativa.

El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de revisión en vía administrativa, parece prever en su art. 35.2, pese a las dudas que la doctrina y nuestros Tribunales albergaron al respecto en un comienzo²⁵, la determinación de cuantía en supuestos como aquél al que nos referíamos al comienzo de este epígrafe: único acto administrativo que regulariza varios períodos de liquidación. Dispone dicho artículo lo siguiente: *“Cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de la impugnación se incluyan varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento”*.

24 En el ATS de 27 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2010/256574) se atiende, entre otras muchas resoluciones, al criterio del devengo para determinar si se alcanza la *summa gravaminis* en un litigio sobre tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. El recurrente sostiene que sería congruente estar al período de liquidación y no así al devengo, pero nuestro Alto Tribunal manifiesta su oposición, y dice textualmente: *“el anterior criterio no tiene por qué ser coincidente con el mantenido por esta Sala con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que se trata de una figura tributaria distinta de la que aquí interesa, la tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, con un momento de devengo específico”*. No aclara, a nuestro entender, de forma congruente, por qué se ha de atender a uno u otro criterio, pues el hecho de que se trate de tributos distintos no impide que la solución hubiese de ser la misma: devengo o período de liquidación para determinar la cuantía. Este ATS fue objeto de un incidente de nulidad de actuaciones, que resultó desestimado por ATS de 24 de febrero de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2011/94149).

25 Al poco tiempo de vigencia del RGRVA, algunos autores como J.I. RUIZ TOLEDANO, hacían ver sus más que respetables dudas acerca de cuál era el supuesto al que hacía referencia el art. 35.2. Sostenía aquel autor que *“el RGRVA... parece pretender que si en un mismo documento en el que se plasma el resultado de una actuación administrativa existen varias deudas que no se sumen, a efectos de determinar la cuantía se tenga en cuenta la de mayor importe. Por ejemplo, si el documento incluye liquidación IS 2000 con cuota 130.000 e intereses 30.000 y liquidación IS 2001 con cuota 50.000 e intereses 10.000 pero no se suman y la reclamación impugna todos los componentes la cuantía es 160.000 (130.000+30.000>50.000+10.000). Ahora bien, cabe plantear si esto debe aplicarse también cuando se sumen las diversas deudas. Así, en el ejemplo anterior, si el propio documento sumara la liquidación del IS 2000 (60.000) y 2001 (160.000), dando un resultado de 220.000 euros, parece más razonable entender que la cuantía es precisamente 220.000 euros. En todo caso, como ha sido uno de los puntos en que los últimos años ha existido discusión, conviene para mayor seguridad esperar a que el Tribunal Económico-Administrativo Central se pronuncie de forma expresa sentando la doctrina administrativa procedente”*, vid. El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria, La Ley, Madrid, 2006, p.524.

También nuestros Tribunales parecían recelosos de la interpretación que más tarde defendieron, vid. la siguiente nota.

En esos casos, según el art. 35.2 RGVA, habrá de estarse para determinar la cuantía a cada período de liquidación²⁶, de modo que la más elevada de todas será la cuantía de la reclamación interpuesta. Sin que nada impida que si la cuantía de un período de liquidación supera los 150.000 o 1.800.000 euros fijados para acceder al recurso de alzada ordinario, el resto de períodos se admitan también²⁷.

Ahora bien, este art.35.2 del RGRVA no contempla un supuesto de acumulación, es tan sólo una regla de determinación de cuantía de cada acto, como las que contiene nuestro art. 42.1 en la LJCA²⁸.

Y es que no podemos olvidar que, según se desprende del art.35.5 RGRVA, los únicos supuestos que se reconocen como acumulación son los que establece el art.230 LGT²⁹: (a) reclamaciones interpuestas por un mismo interesado, relativas al mismo tributo - se refiere al supuesto en que se impugnen en vía económico-administrativa dos o más actos administrativos "*formalmente distintos*", como puede ser que en vía de inspección se hubiesen dictado dos resoluciones distintas, una liquidadora del IRPF 2013 y otra del IRPF 2014 (b) reclamaciones interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente o planteen idénticas

26 No siempre se manejó, como adelantábamos, el criterio de atender a cada período de liquidación, pese a que el art. 35.2 RGRVA parecía exigirlo. Lo cual es curioso porque el Tribunal Supremo sí lo utilizaba para determinar la cuantía casacional, pese a que la LJCA no contenía norma alguna al respecto.

Remitimos aquí al artículo de F.A. VEGA BORREGO, "La cuantía en las reclamaciones económico-administrativas", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº151, Estudios en Homenaje al Profesor Carlos Palao Taboada, Civitas, 2011, pp.1.007 y ss. Este autor reproduce la línea que mantuvo, en su día, nuestra Audiencia Nacional en diversas resoluciones, contraria a la determinación de cuantía en vía económico-administrativa por período de liquidación, y efectúa una interesante crítica a la misma en la medida en que el art. 35.2 RGRVA parece exigir esa determinación de cuantía por período de liquidación, tal y como más tarde terminaría por reconocer la Audiencia Nacional en resoluciones como: SAN de 23 de abril de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) (JUR 2013/134226) o la SAN de 23 de octubre de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (JUR 2014/267998).

Si bien entendemos que en vía económico-administrativa ha de ser así por la claridad con la que se pronuncia el art. 35.2 RGRVA, negamos que ello pueda extenderse a la vía contencioso-administrativa, por los motivos expuestos.

27 Ilustremos con un ejemplo ese art. 35.2 RGRVA y la interpretación que del mismo hacen nuestros Tribunales. La Administración Tributaria dicta un único acuerdo de liquidación IVA 2012 por una cuantía global de 519.000 euros; según desglose, corresponden al 1º T (200.000 cuota 10.000 intereses) al 2º T (100.000 cuota 3.000 intereses) al 3º T (100.000 cuota 3.000 intereses) y al 4º T (100.000 cuota 3.000 intereses). La impugnación pretendida lo es de todos los conceptos, pues bien, la cuantía es la mayor de ellas 210.000 euros, que es la cuantía del 1º T y que resultó ser más elevada que el resto. Para acceder al recurso de alzada, al cumplir el requisito de cuantía la liquidación del 1º T, por superar los 150.000 euros exigidos en este caso, el resto de trimestres accederán también. En el sentido de comunicabilidad entre períodos de liquidación a efectos de cuantía, F.A. VEGA BORREGO señala lo siguiente: "*no podemos olvidar que el recurso de alzada ordinario a diferencia de lo que sucede en el ámbito del recurso de casación ordinario, podrá interponerse contra todas las obligaciones tributarias que recoja el acto o actos impugnados, siempre que el importe de alguna de ellas supere la cuantía establecida para este recurso- este mismo criterio es aplicable también, como veremos, cuando se produce la acumulación de reclamaciones*", vid. *Ibidem*, p.1.032.

28 Señala J.I. RUIZ TOLEDADO lo siguiente: "*el Proyecto de Real Decreto que aprobaba el Reglamento enviado a información pública mencionaba que en un mismo acto se hubieran acumulado o consignado varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, pero la redacción fue modificada probablemente porque podría llevar a confusión respecto al supuesto de acumulación que se comenta posteriormente*", vid. El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria, op.cit., p.524.

29 Al momento de escribir estas líneas, el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé cambios en la redacción del artículo 230 LGT, se encuentra aún en tramitación. De ahí que hayamos optado por mantener, a lo largo del presente trabajo, la redacción vigente del mencionado precepto en la fecha de nuestra última actualización (julio 2015). Para un estudio detallado de las acumulaciones en vía administrativa remitimos a la obra de J. I. RUIZ TOLEDADO, referenciada líneas antes, así como a las obras de A. BLANES COMPANYY "Cuantía y acumulación de las reclamaciones", *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias: Reclamaciones económico-administrativas, recurso potestativo de reposición y procedimientos especiales de revisión*, (Dir. J. GARBERÍ LLOBREGAT), Tomo II, Bosch, Barcelona, 2006, pp.731 y ss. Y al *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria* (Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado), Ministerio de Justicia, Aranzadi, Pamplona, 2006, pp.617 y ss.

cuestiones (c) reclamación interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.

Si la norma reguladora de las acumulaciones administrativas no contempla como verdadero supuesto de acumulación aquél en que un único acto de liquidación contenga la regularización de varios períodos de liquidación, entendemos que menos aún cabe que el Tribunal Supremo realice esa interpretación conforme al art.41.3 LJCA.

Así pues, para determinar si se alcanza la *summa gravaminis* casacional en el supuesto de que se pretenda anular un acto único de liquidación que regularice el primer trimestre de IVA 2012 y el tercer trimestre de IVA 2012, entendemos que la interpretación más adecuada, en la medida en que no hay acumulación jurisdiccional del 41.3 LJCA y que el art.41.1 LJCA exige estar a la pretensión real para determinar cuantía, pasa por sostener que ha de atenderse a la cuota tributaria global que resulta del único acto que se dictó.

Asimismo consideramos, aunque no con la misma vehemencia, que, aun cuando se hubiese producido algún supuesto de acumulación del art. 230 LGT en vía económico-administrativa, la regla del 41.3 LJCA no debería operar por estar prevista ésta para acumulaciones que hayan podido tener lugar en sede jurisdiccional y no en vía administrativa de gestión, de inspección o de reclamación económico-administrativa, como al comienzo de este epígrafe señalábamos.

Es de destacar, en este último sentido, cómo en un supuesto tan evidente de acumulación del art. 230 LGT, como es el de la acumulación de liquidación y sanción, el Tribunal Supremo no ve razones para aplicar el 41.3 LJCA y su regla de no comunicación de cuantía, y en otros supuestos fuerza tanto su interpretación para apreciar una acumulación a la que aplicar la regla de no comunicación del art.41.3 LJCA.

Ya para terminar, queremos recalcar una idea que respalda nuestra crítica a la interpretación forzada de nuestro Tribunal Supremo, máxime cuando afecta al acceso al recurso de casación. El control de legalidad, finalidad característica del recurso de casación, ha de tenerse presente en toda interpretación que se haga de las normas reguladoras de dicho recurso. Y, como a continuación tendremos ocasión de señalar, la interpretación del art.41.3 LJCA por nuestro Alto Tribunal puede comprometer esa finalidad de control de legalidad.

2.2. Problemas originados por la interpretación del art.41.3 LJCA

2.2.1. Conexidad entre tributos o períodos de liquidación

Si el Tribunal Supremo sostiene que ha de estarse a la cuantía de cada acto de liquidación de cada tributo a efectos de admitir el recurso de casación y, por ende, el de apelación, cabe plantearse qué sucede si varias liquidaciones de tributos periódicos tienen su origen en un único hecho o si la regularización de un tributo implica necesariamente la regularización de otro. Estamos pensando, en ese último caso, en la interrelación entre IVA asimilado a la importación e impuestos especiales, entre IVA a la importación y derechos aduaneros o entre IP e IRPF, por citar algunos de los múltiples casos que pueden darse.

Esta materia requiere sin duda de un estudio individualizado, pero merece ser traída a colación porque se puede observar aquí cómo la interpretación del Tribunal Supremo del art. 41.3 LJCA compromete especialmente la finalidad del recurso de casación.

La doctrina actual del Tribunal Supremo hemos visto que se fundamenta en lo que denomina “*independencia jurídica y lógica*” de cada acto de liquidación. Y defiende, por tomar alguno de los ejemplos de conexidad antes expuestos, que en supuestos en los que se dicta un único acuerdo de liquidación que regulariza IVA a la importación y derechos aduaneros, habrá que atender, por separado, a las liquidaciones que por dichos conceptos se deriven de cada Documento Único Administrativo. Sin que la admisión en casación de los derechos aduaneros correspondientes a un determinado DUA suponga la admisión, por conexidad, del IVA a la importación derivado de ese mismo DUA, si no alcanza éste, por sí solo, la *summa gravaminis* establecida y viceversa.³⁰

Cabe preguntarse entonces qué sucederá si el Tribunal Supremo declara que la regularización de derechos aduaneros que llevó a cabo la Administración era contraria a derecho. *¿Pueden mantenerse con apariencia de legalidad unas regularizaciones de IVA a la importación si uno de los componentes de su base imponible – derechos aduaneros- es declarado contrario a derecho con la consiguiente anulación de la liquidación que a él se refiere, y todo ello, por el mero hecho de que el IVA a la importación, por sí sólo, no llega a la summa gravaminis, según una interpretación del Tribunal Supremo, que ni siquiera parece exigirse por la LJCA?*

Ciertamente, creemos que no. Según nuestro parecer, como regla de mínimos, la admisión de una liquidación, por cumplir el requisito de cuantía, debiera arrastrar consigo al resto de liquidaciones que, habiendo sido objeto de regularización en el mismo acuerdo, presenten conexidad con aquélla. Así, se evitaría que un recurso como el de casación, que debe servir para controlar y depurar ilegalidades, termine por constatar la existencia en la vida jurídica de actos que incurrir en algún tipo de vicio de legalidad pero que no fueron depurados por no llegar a la cuantía exigida, según la estricta interpretación de nuestro Alto Tribunal. Como lo demuestra el hecho de que otros conexos con aquél, que alcanzaban la cuantía exigida, sí hayan sido anulados por el Tribunal Supremo en casación.

2.2.2. Prorrates y razonabilidad en supuestos de regularización global

Además, al considerar nuestro Tribunal Supremo, como regla general, que hay que estar a la cuantía de cada uno de los períodos de liquidación de un tributo a los efectos que hemos venido examinando, cabe plantearse un nuevo problema referente a qué sucede si la Administración tributaria gira una liquidación global por todo el período de regularización sin desglose de datos por cada uno de los períodos de liquidación del tributo en cuestión.

30 En este sentido de obviar la conexidad entre IVA a la importación y derechos de importación, podemos citar por expresivo, entre otros muchos, el ATS de 16 diciembre 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2011\46378), en el que se dice textualmente lo siguiente: “Pues bien, aunque la cuantía litigiosa quedó fijada en 775.159,87 euros, lo cierto es que los actos originariamente impugnados traen causa de las liquidaciones tributarias giradas a la compañía mercantil recurrente, por los conceptos tributarios de Derechos de Importación e Impuesto sobre el Valor Añadido a la Importación e intereses, y el recurso de casación presentado por la parte recurrente no supera la cuantía casacional fijada en el artículo 86.2 b) de la LRJCA respecto de la liquidación practicada en concepto de IVA a la Importación y los intereses, en el que se reclama una deuda, en cada uno de los tres DUAS que no supera el umbral cuantitativo establecido legalmente: 38.584,53, 28.439,43 y 33.460,79 euros, para el IVA y 19.137,14, 13.142,23 y 14.366,02 euros para los intereses de demora... Por lo tanto, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 93.2.a) de la LRJCA, debe declararse la inadmisión parcial del presente recurso, por no ser susceptible de casación la resolución impugnada en lo referente a la liquidación relativa al IVA a la Importación y los intereses de demora, sin que a tal conclusión obste la alegación vertida por la parte recurrente referida a que estamos ante un acto único por un importe superior al umbral casacional y la íntima conexión entre ambos impuestos derivados de un mismo hecho imponible, pues como este Tribunal ya ha tenido ocasión de establecer en casos similares (AATS de 14 de Febrero de 2008 y 30 de septiembre de 2010, recursos: 3356/2007 y 1916/2010) el hecho de que se dictase un único Acuerdo de liquidación cuyas cuotas son superiores a 150.000 € no permite concluir que resulta admisible el recurso por ambos impuestos. Tal alegato no puede conciliarse con lo que dispone el artículo 41.3 de la Ley Jurisdiccional vigente, ya que es irrelevante que se hayan girado unas únicas liquidaciones por los conceptos de Derechos de Importación e IVA a la Importación, pues las mismas se refieren a diferentes impuestos. En este mismo sentido auto de este Tribunal de 18/02/2010, recaído en el recurso nº 4639/2008”.

Nuestro Alto Tribunal ha venido entendiendo que la carga de la prueba en relación con la suficiencia de cuantía corresponde al recurrente. En ese sentido, entre otros muchos, el ATS de 11 de Septiembre de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2014/261600) advierte que *“es carga de la parte recurrente la acreditación y justificación de que la cuantía del proceso a los efectos del acceso al recurso de casación supera el límite cuantitativo antedicho, y su falta conlleva la inadmisión del recurso (por todas, Sentencias de este Tribunal de 13 de abril de 2011 -rec. 1896/2006 -, 17 de febrero de 2011 -rec. 3311/2006 -)”*.

Esta interpretación se mantiene, hasta sus últimas consecuencias, por nuestro órgano Supremo y así, defiende éste, como regla general, que ante la falta de datos por período de liquidación se prorrateará – distribuirá- la cuota, los intereses y las sanciones globales resultantes de la regularización, entre tantos períodos de liquidación como hayan sido regularizados (en porciones iguales), salvo prueba en contrario del recurrente.

Es expresiva de esta interpretación, entre otras, la STS de 21 de julio de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2014/4104), en la que se sigue un prorrateo ciertamente ajustado para negar la suficiencia de cuantía de cada uno de los períodos de liquidación. En este supuesto, la Administración Tributaria dicta un acuerdo de liquidación que regulariza el IVA 1997, 1998 y 1999, sin que en él consten desglosados los componentes de la deuda por período de liquidación, sino tan sólo por anualidad. El Tribunal Supremo entiende que, pese a que la liquidación de uno de los ejercicios (cuota 52.380,58 euros) supera el límite cuantitativo para el acceso a casación en unificación de doctrina (18.000 euros)³¹, lo cierto es que *“distribuyendo el importe total de la liquidación anual practicada trimestralmente el importe de cada uno de ellos es inferior a los 18.000 euros, sin que la parte recurrente haya demostrado, tal y como le correspondía, que alguna de las liquidaciones trimestrales resultantes supera el límite casacional por razón de la cuantía”*³².

Ahora bien, frente a esta regla general podemos encontrar otros pronunciamientos en los que la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo resuelve, respecto de otros litigantes, supuestos sustancialmente iguales de forma

31 Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 37/2011 de medidas de agilización procesal, se preveía una *summa gravaminis* de 18.000 euros para el acceso a la casación en unificación de doctrina.

32 Esa regla de prorrateo por cada período de liquidación, a falta de desglose, salvo prueba del recurrente, se sigue desde hace décadas para impedir el acceso a la casación de asuntos cuya cuota global regularizada sí que alcanza la *summa gravaminis* exigida. Así, podemos citar las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: ATS de 4 de mayo de 2001 (Sección 1ª) (JUR 2001/194017), ATS de 24 de febrero de 2005 (Sección 1ª) (JUR 2005/98929), ATS de 12 de marzo de 2009 (Sección 1ª) (JUR 2009/195946), ATS de 29 de septiembre de 2011 (Sección 1ª) (JUR 2011/369122), ATS de 19 de enero de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/62067) y el ATS de 9 de febrero de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/102909) que en un supuesto de determinación de cuantía en IVA asimilado a la importación e Impuesto Especial de Hidrocarburos, hace la siguiente afirmación *“A ello debe añadirse, como se ha expuesto, que es carga de la recurrente en casación justificar que la cuantía, a los efectos de admisión, supera los 150.000 euros, carga procesal que no ha sido cumplida por la recurrente, que ni siquiera ha hecho referencia, aunque fuera de forma aproximada, a las cuotas mensuales que serían resultantes, siendo que únicamente ella puede realizar tal cálculo y justificación, pues únicamente ella posee los datos necesarios para determinación de los momentos del devengo y las cuantías de los suministros de gasóleo bonificado”*. Y más recientemente: STS 26 de noviembre de 2012 (Sección 2ª) (RJ 2012/11010), STS de 26 de diciembre de 2012 (Sección 2ª) (RJ 2013/1708), STS de 21 de enero de 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013/245), STS de 6 de febrero de 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013/2061), STS de 14 de abril de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/2617), STS de 14 de julio de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/4046) y STS de 19 de enero de 2015 (Sección 2ª) (RJ 2015/207). De forma expresa aluden al prorrateo de sanciones por período de liquidación, entre otras: el ATS de 7 de abril de 2005 (Sección 1ª) (JUR 2005/136655) y la STS de 18 de noviembre de 2010 (Sección 2ª) (RJ 2010/8558).

contradictoria, adoptando una postura favorable a la admisión. Con la afectación que ello entraña para la seguridad jurídica y para con el propio principio de igualdad en la aplicación judicial de la norma³³.

Así, nuestro Alto Tribunal, en ocasiones, ha optado por estar a la cuota, intereses o sanciones en términos globales de cuantificación, sin efectuar prorrateo alguno, con fundamento en razonamientos de diversa índole: falta de linealidad o regularidad en las operaciones, falta de datos desglosados en el expediente o, simplemente, porque no era posible presumir razonablemente la falta de cuantía por cada período de liquidación si no se disponía de desglose que certificara esa ausencia de *summa gravaminis*. Si bien compartimos dichos argumentos, desconocemos por qué son empleados en determinados pronunciamientos y obviados en otros idénticos, pues lo cierto es que la operación de prorrateo a falta de desgloses en la liquidación o en el expediente no permite presumir con garantías y razonabilidad, en la gran mayoría de supuestos, la falta de cuantía de alguno de los períodos de liquidación.

En seguimiento de esa postura favorable a la admisión cabe destacar, entre otras resoluciones, el ATS de 7 de julio de 2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2005/232824), que apeló a la falta de “linealidad” de los ingresos de IVA para evitar el prorrateo. Dispuso así que *“el hecho de haberse practicado por la Inspección la liquidación en períodos semestrales ha impedido conocer la cantidad dejada de ingresar en cada uno de los trimestres objeto de inspección (art. 71.3 del RD 1642/1992 por el que se aprobó su Reglamento del Impuesto), pues los ingresos sujetos a IVA no se producen de forma lineal al igual que no se soportan de la misma forma las cuotas deducibles, resultando en consecuencia imposible estimar la cuota que debe imputarse a cada período trimestral”*.

Y más recientemente, el ATS de 20 de enero de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2011/67815), en el que nuestro Tribunal Supremo atendió a la cuantía global de regularización a efectos de examinar el cumplimiento de la *summa gravaminis*, al no haber un mínimo de garantías que permitiese asegurar la insuficiencia de cuantía de alguno de los períodos de liquidación. Se trataba de un supuesto de derivación de responsabilidad de IVA, en el que el IVA del año 2001 (cuantía 263.817,64 euros) alcanzaba, en términos anuales, la *summa gravaminis* establecida para el acceso a casación³⁴, pero no así, si se seguía la regla general y se distribuía la cantidad anual entre los distintos períodos de liquidación, es decir, en cuatro trimestres. El Tribunal Supremo optó por estar a la cuantía anual y señalar así que *“En cuanto a la otra liquidación, correspondiente al ejercicio 2001, no es posible presumir con un mínimo de garantías que la cuantía total se deba distribuir en proporciones iguales en atención a cada periodo de devengo del impuesto, habida cuenta de la falta de datos en las actuaciones y de que la liquidación de los ejercicios 1996 y 1997, cuyo desglose mensual sí que figura en los autos, ofrece resultados muy desiguales respecto de cada mensualidad”*.

33 La STC núm. 38/2011 de 28 de marzo (RTC 2011/38) resume la doctrina constitucional sobre el derecho a la igualdad en la aplicación judicial de la ley, que exige para entender vulnerado aquél: *tertium comparationis*, mismo órgano judicial (Sala y Sección), alteridad y que el cambio de criterio sea *ad casum* o *ad personam*, singularizado y sin vocación de generalidad.

No será difícil encontrar pronunciamientos que cumplan con los tres primeros requisitos, pero más difícil será que el Tribunal Constitucional admita la concurrencia del requisito de cambio de criterio *ad casum* o *ad personam*. Buena muestra de dicha reticencia es la STC núm. 7/2015 del Pleno de 22 de enero de 2015 (RTC 2015/7), donde, pese a la existencia de resoluciones coetáneas y posteriores en sentido contrario a la recurrida en amparo, el Tribunal Constitucional entiende que la recurrida seguía un criterio generalizado y no constituía una solución *ad casum* o *ad personam*. Sin perjuicio ello, del Voto Particular formulado al respecto y al que desde aquí remitimos.

34 Con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 37/2011 de medidas de agilización procesal, la *summa gravaminis* establecida para el acceso a la casación ordinaria se situaba en los 150.000 euros.

Cabe plantearse cuál es la diferencia entre la citada resolución y la STS de 21 de julio de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2014/4104), que enunciábamos al comienzo como regla general de prorrateo, para que se llegue en ellas a soluciones contrapuestas. O, por citar una de la misma Sección y mismo año, cuál es la diferencia con el ATS de 29 de Septiembre de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2011/369122), el cual en materia de IVA inadmitió un recurso de casación por razón de cuantía, pese a que uno de los ejercicios de IVA

(1997, cuota 42.479.084 pesetas = 255.304,41 euros) superaba, en términos anuales, la cuantía casacional aplicable al supuesto de autos (150.000 euros), por entender que distribuida la cuantía por trimestres, no se alcanzaría dicho umbral, siendo carga del recurrente probar lo contrario. Recordemos que en el ATS de 20 de enero de 2011, líneas antes reproducido, había llegado a la solución contraria con una cuantía prácticamente idéntica³⁵.

La regla general de que la carga de la prueba de cuantía por período de liquidación corresponde al recurrente quiebra en ocasiones, como hemos visto, y como expresamente se señala en la STS de 10 de marzo de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2011/2052). En este caso, el Tribunal Supremo traslada la carga de la prueba al Abogado del Estado, parte recurrida, que es quien alega la insuficiencia de cuantía y quien ha de acreditar dicho aserto, sin que pueda limitarse a sembrar la duda acerca de dicha insuficiencia.³⁶

Otro buen ejemplo de quiebra de la regla general, y uno de los últimos que hemos encontrado, es el que nos ofrece la STS de 12 de julio de 2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2012/7826) que resuelve un recurso de casación interpuesto contra una liquidación girada en concepto de intereses de demora por el IVA, ejercicio 2002.

Era, en cierto modo, previsible que la Sección 2ª del Tribunal Supremo decidiese distribuir esos intereses en cuatro trimestres o doce meses si fuese el caso, salvo que la parte recurrente probase otra cosa, pues ésa era su postura mayoritaria, y así lo esperaba el propio Abogado del Estado, como de la resolución se desprende. Sin embargo, la Sección 2ª se aparta de su criterio general y sostiene lo siguiente *“lo cierto es que la Administración realiza una sola y*

Según nuestro parecer, como regla de mínimos, la admisión de una liquidación, por cumplir el requisito de cuantía, debiera arrastrar consigo al resto de liquidaciones que, habiendo sido objeto de regularización en el mismo acuerdo, presenten conexidad con aquélla

35 Podemos advertir también la admisión al recurso de casación, por cuantías globales, a falta de datos individualizados y sin cargar con la prueba de suficiencia de cuantía al recurrente, en otras resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: ATS de 20 de octubre de 2005 (Sección 1ª) (JUR 2006/8000), ATS de 2 de febrero de 2006 (Sección 1ª) (JUR 2006/117062), ATS de 13 de diciembre de 2007 (Sección 1ª) (JUR 2008/55053), ATS de 13 de marzo de 2008 (Sección 1ª) (JUR 2008/170332), ATS de 23 de abril de 2009 (Sección 1ª) (JUR 2009/218203) y ATS de 24 de marzo 2011 (Sección 1ª) (JUR 2011/154397). Y en materia de sanciones: ATS de 17 de febrero de 2011 (Sección 1ª) (JUR 2011/175298) y STS de 14 de febrero de 2011 (Sección 2ª) (RJ 2011/1398).

36 Por el interés de la resolución, reproducimos la siguiente aseveración de la STS de 10 de marzo de 2011: *“Mas lo cierto es que en el caso que nos ocupa, el análisis de las declaraciones trimestrales, y de las dos declaraciones resúmenes realizadas, y la propia regularización llevada a cabo por la Administración, en modo alguno permite hacer a efectos de la cuantía un desglose por trimestre, únicamente resta una suma global que evidentemente sí supera el mínimo establecido para el acceso a la casación. En definitiva, existen dudas que no han sido despejadas a los efectos de la delimitación pretendida, y siendo el Sr. Abogado del Estado quien cuestiona que se supere la summa gravaminis, le correspondía acreditar dicho aserto, y no limitarse simplemente a sembrar la duda, si a ello unimos el principio pro actione y el de tutela judicial efectiva, que aun respetándose con una resolución motivada de inadmisibilidad de concurrir causa al efecto, mejor se satisface con una resolución que resuelva el fondo del asunto, por lo que procede rechazar la causa de inadmisibilidad invocada.”*

exclusiva liquidación correspondiente al ejercicio de 2002 por adquisiciones intracomunitarias, sobre una base conjunta de 714.161,86 euros, sobre la que gira la totalidad de los intereses reclamados; resultando, a la vista de lo actuado y de la diligencia en la que se hace constar todas las facturas en las que se reflejan las operaciones, poco menos que imposible desglosar y distinguir cada período, debiéndose, en todo caso, imputar la causa torpe a la propia Administración que dicta un único acto sin distinción alguna, y sin que por ello pueda la misma beneficiarse de los defectos por la misma provocados”.

Esta resolución, de forma certera, a nuestro entender, dispuso que la distribución de cuantía en porciones iguales, por períodos de liquidación, no era posible ante la falta de datos individualizados, y que en todo caso había que imputar a la propia Administración la causa torpe de dictar un único acto sin distinción alguna de cuantías por períodos de liquidación.

En efecto, consideramos que la falta de concreción de las cuantías por período de liquidación por parte de la Administración Tributaria no puede perjudicar al recurrente. El Tribunal Supremo no puede seguir cargando con la prueba al recurrente y distribuyendo en porciones iguales la cuantía por cada uno de los períodos de liquidación, si aquél no logra probar otra cosa, en supuestos en los que, como sucede en la STS de 6 de febrero de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2013/2061), el recurrente *“no ha encontrado ni en el acta de inspección, ni en su Informe Ampliatorio, ni por supuesto en la sentencia objeto de Recurso de Casación, ningún elemento que le permita discernir cuáles son las cuotas de las liquidaciones mensuales por el impuesto en cuestión, razón por la cual presenta el recurso por la totalidad de la deuda tributaria liquidada”*.

Entendemos que compete a la Administración Tributaria hacer los desgloses³⁷, ya que es ella la que realmente puede explicar el origen de sus cálculos y las cantidades regularizadas que corresponden a uno u otro período. No tiene sentido cargar con la prueba de la suficiencia de cuantía al recurrente, cuando es la Administración Tributaria la que ostenta mayor *facilidad probatoria*. A este respecto, no está de más recordar la doctrina del Tribunal Supremo acerca de la carga de la prueba y su modulación por el principio de buena fe en la vertiente procesal, que parece

37 La STS de 23 de octubre de 2001 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2002/125), ante la falta de desglose de las sanciones por período de liquidación, está a la cuantía global de la sanción, por ser a la Administración a quien corresponde hacer los desgloses pertinentes. Decía así: *“De cuanto se lleva razonado resulta claramente la necesidad de desestimar el recurso. Sin embargo, la Sala ha de destacar que, en la estructura de la liquidación originariamente recurrida, aparecen –perfectamente diferenciados por ejercicios, conceptos, bases y trimestres–, los diferentes actos liquidatorios que contiene. Pero, así como en materia de intereses se refleja, con el mismo detalle, su correspondencia con cada liquidación, no sucede lo propio cuando se trata de la sanción por infracción de omisión impuesta, que aparece calculada, en vez sobre cada cuota, conforme ocurre con las liquidaciones de intereses, sobre la suma de las cuotas, es decir, sobre los 12.599.715 ptas. a que esta última asciende, arrojando una cuantía de 6.299.857 ptas. (50% sobre la expresada suma de cuotas). Al ser así y no corresponder a la Sala efectuar los desgloses que sólo a la Administración incumbían, y al sobrepasar esta sanción la cuantía necesaria para ser examinada en casación, procede el análisis de su ajuste a Derecho, habida cuenta que su impugnación ha sido articulada a través del motivo cuarto, en el que se denuncia la infracción, por aplicación indebida, del art. 79.a) LGT (RCL 1963, 2490; NDL 15243), versión originaria, a cuyo amparo fue impuesta la sanción”*.

contener el art. 217.7 de la LEC de aplicación supletoria: el *onus probandi* debe recaer sobre la parte que tiene más facilidad para asumirlo, como es la Administración en este supuesto³⁸.

No tiene tampoco sentido seguir cargando con la prueba al recurrente y prorratar las cuantías por períodos de liquidación, a falta de desglose, toda vez que nuestros Tribunales Económico-Administrativos han reconocido la necesidad de que sea la Administración tributaria la que ofrezca datos individualizados por período de liquidación. Así lo han manifestado en relación con el IVA, donde exigen que la liquidación se practique con expresa indicación de datos individualizados por trimestre o mes, sin que resulten admisibles las liquidaciones en términos anuales, aunque el acta y el acuerdo de liquidación sí que puedan recoger la suma algebraica, siempre y cuando queden perfectamente identificadas las deudas correspondientes a cada período de liquidación³⁹.

Si ello es así, estamos ante un reconocimiento del error de la Administración al no individualizar las cuantías por período de liquidación, que no puede seguir perjudicando al recurrente.

3. La tutela judicial efectiva y la interpretación jurisprudencial en materia de cuantía

Hemos podido examinar en el epígrafe anterior cómo la interpretación del art. 41.3 LJCA por parte de nuestro Tribunal Supremo trae consigo soluciones poco razonables. Lo cual es lógico, en cierta medida, pues se altera el supuesto de hecho de la norma, al entender el Tribunal Supremo que es de aplicación a las acumulaciones acontecidas en vía administrativa, cuando el legislador previó la misma para las acumulaciones de tipo jurisdiccional.

De acuerdo con esta premisa, cabe plantearse en qué medida puede colisionar dicha interpretación extensiva con el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE. Debemos comenzar por señalar que la tarea se presenta difícil.

38 A este respecto podemos citar la STS de 20 de febrero de 2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2012/4129) que señala lo siguiente: *"En definitiva, cada parte soporta la carga de la prueba de las condiciones fácticas de la norma en que se basa su pretensión; regla, a veces, corregida por el criterio de la mayor facilidad de una de las partes en la aportación de la prueba concreta y por el de la participación del órgano jurisdiccional en la investigación de los hechos. En este sentido se ha manifestado en ocasiones el Tribunal Supremo; así, en Sentencia de 20 mar. 1989 (RJ 1989, 2240), señala: «... El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra...». Igualmente, en Sentencia de 26 jul. 1996 (RJ 1996, 6316), expresamente se señala que el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba. Por consiguiente, ha de atenderse también al cumplimiento de la doctrina legal que, dentro del marco del juego de la carga de la prueba, atribuye, en definitiva, el "onus probandi" a quien, por su posición y función, dispone o tiene "más facilidad" para asumirlo (SSTs de 16 de diciembre de 2002 (RJ 2003, 527), rec. de cas. 5562/1998, y de 2 de febrero de 2004 (RJ 2004, 1024), rec. de cas. 3156/2001, entre otras). En la misma línea de trasladar la prueba a quien tenga más facilidad probatoria se pronuncian las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: STS de 20 de marzo de 1989 (Sección 1ª) (RJ 1989/2240), STS de 16 de diciembre de 2002 (Sección 4ª) (RJ 2003/527) y STS de 6 de octubre de 2010 (Sección 4ª) (RJ 2010/7007).*

39 Vid. en este sentido la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010 (JT 2010/751) y el comentario que realiza R. FALCÓN Y TELLA en su artículo "La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (Res. TEAC 29 junio 2010) y sus consecuencias", *Quincena Fiscal* [en línea], nº17, Aranzadi, 2010. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>

Nuestro Tribunal Constitucional ha venido señalando que el derecho de acceso a los recursos es un derecho de configuración legal y que, como tal, corresponde a los Jueces y Tribunales la decisión sobre la verificación de requisitos y presupuestos exigidos normativamente para el acceso a los mismos⁴⁰.

El único control que efectúa nuestro Tribunal Constitucional sobre las interpretaciones jurisdiccionales de las normas que regulan el acceso a los recursos es puramente externo. Se limita dicho Tribunal al control constitucional de los siguientes parámetros: motivación, ausencia de error material patente, de arbitrariedad y de irrazonabilidad lógica. Sin que, conforme a la doctrina consolidada, pueda éste controlar el hecho de que los jueces opten o no por la interpretación más favorable de acceso al recurso, pues el principio *pro actione* sólo opera en fase de acceso a la jurisdicción pero no en la fase de acceso a los recursos⁴¹.

Así, la STC núm. 90/2013 de 22 de abril (RTC 2013/90), entre otras muchas, resume adecuadamente la doctrina que acabamos de exponer cuando advierte lo siguiente: *“Así en el acceso a la jurisdicción, se proscriben no sólo la arbitrariedad, irrazonabilidad o el error patente, sino también aquellas decisiones de inadmisión -o de no pronunciamiento sobre el fondo- que por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre los fines que aquellas causas de inadmisión -o no pronunciamiento sobre el fondo- preservan y los intereses que sacrifican”*⁴². *En el acceso al recurso, por el contrario y salvo en materia penal, operan en esta jurisdicción constitucional los tres primeros criterios, pero no el último”*.

Sin duda alguna, es criticable esa protección de segundo grado que se da al acceso a los recursos frente al acceso a la jurisdicción. En ese sentido, debemos acoger, como nuestras, las palabras que el Magistrado del Tribunal Constitucional D. EUGENI GAY MONTALO pronunció en el Voto Particular que formuló respecto del ATC (Sala Segunda) de inadmisión, núm.140/2002 de 23 de julio (RTC 2002/140 AUTO), dictado en el recurso de amparo núm.623/2001: *“el principio «pro actione» no sólo ha de jugar en el acceso a la jurisdicción, sino también en la fase de acceso al recurso, en la medida en que es posible mantener que cuando el legislador ha querido dos instancias”*⁴³ *lo hace para garantizar, precisamente, la identidad de parámetros constitucionales cualesquiera que sean los derechos alegados. Creado un recurso por el legislador, su ejercicio quedaría así integrado entre los derechos constitucionales protegidos en el art. 24.1 CE (RCL 1978, 2836 y ApNDL 8375) y, con ello, dotado de la protección del recurso de amparo con las mismas garantías constitucionales que el acceso a la jurisdicción”*.

40 En ese sentido podemos citar múltiples resoluciones: la STC (Sala Primera) núm. 204/2012 de 12 de noviembre (RTC 2012/204), la STC núm. 90/2013 de 22 de abril (RTC 2013/90), o la más reciente, entre otras muchas, STC núm.7/2015 del Pleno de 22 de enero 2015 (RTC 2015/7).

41 Podemos encontrar múltiples resoluciones que niegan la aplicación del principio *pro actione* en la fase de acceso al recurso, pues es un criterio plenamente asentado en la actualidad. Por citar alguna resolución, aparte de la ya referenciada STC núm. 90/2013 de 22 de abril: STC (Pleno) núm.58/1995 de 10 de marzo (RTC 1995/58), STC (Sala Segunda) núm. 164/2004 de 4 de octubre (RTC 2004/164), STC (Sala Segunda) núm. 265/2006 de 11 septiembre (RTC 2006/265), STC (Sala Primera) núm. 246/2007 de 10 diciembre (RTC 2007/246) y la más reciente STC núm.7/2015 del Pleno de 22 de enero de 2015 (RTC 2015/7).

42 El control de decisiones de inadmisión que por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre la función que cumple la exigencia formal y las consecuencias para la efectividad de la tutela, no siempre estuvo exento. Aun cuando se entendía de forma generalizada que el principio *pro actione* no jugaba con la misma intensidad en fase de acceso a los recursos, lo cierto es que había resoluciones que seguían reacias a desvincular del todo este principio del control de las interpretaciones sobre el acceso a los recursos y se mostraban partidarias de controlar interpretaciones rigurosas que incurriesen en la quiebra mencionada. Podemos citar: ATC (Sala Segunda) núm.308/1999 de 13 diciembre (RTC 1999/308 AUTO), STC núm. 189/1999 de 25 octubre (RTC 1999/189), STC (Sala Primera) núm. 218/2001 de 31 octubre (RTC 2001/218), STC (Sala Primera) núm. 13/2002 de 28 enero (RTC 2002/13).

43 Entendemos que la conclusión a la que llega el Voto Particular puede predicarse respecto a cualquier recurso creado por el legislador, sea de carácter ordinario o extraordinario.

Ahora bien, más allá de la crítica que merece la ausencia de control del principio *pro actione* en el acceso a los recursos, hay una cuestión que debemos tener presente. Una cosa es que el Tribunal Constitucional, conforme a su doctrina, no otorgue amparo por haberse vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva al seguir nuestro Tribunal Supremo una interpretación de las normas posible a la luz del texto legal aunque contraria al principio *pro actione*. Y otra muy distinta, es que el Tribunal Constitucional no pueda otorgarlo cuando la interpretación del Tribunal Supremo no es que sea contraria al principio *pro actione*, sino que impone límites de acceso no previstos en la norma, como sucede en la interpretación que el Tribunal Supremo efectúa del art. 41.3 LJCA.

No tiene tampoco sentido seguir cargando con la prueba al recurrente y prorratear las cuantías por períodos de liquidación, a falta de desglose, toda vez que nuestros Tribunales Económico-Administrativos han reconocido la necesidad de que sea la Administración tributaria la que ofrezca datos individualizados por período de liquidación

El Tribunal Constitucional podría, sin apartarse de su doctrina actual, controlar ese tipo de interpretaciones. Pues, junto con el clásico control externo del Tribunal Constitucional: motivación, arbitrariedad, irrazonabilidad y error patente, encontramos un parámetro, citado en menor número de ocasiones⁴⁴, pero reconocido por la reciente STC núm. 7/2015 del Pleno de 22 de enero 2015 (RTC 2015/7) cuando reproduce la doctrina sobre vulneración de tutela judicial efectiva: *“El control constitucional que este Tribunal debe realizar de las resoluciones judiciales dictadas sobre los presupuestos o requisitos de admisión de los recursos tiene carácter externo, pues no le corresponde revisar la aplicación judicial de las normas sobre admisión de recursos, salvo en los casos de inadmisión cuando ésta se declara con base en una causa legalmente inexistente...”*

Conforme a ese parámetro, entendemos que el Tribunal Constitucional debería entrar a revisar la aplicación judicial del Tribunal Supremo cuando éste interpreta que el art. 41.3 LJCA se refiere también a acumulaciones administrativas, pues no hay causa legal que lo ampare, desde el momento en que dicho órgano reconoce que el art. 41.3 LJCA se refiere a las acumulaciones jurisdiccionales. No es un problema de interpretación favorable, sino de que se efectúa una interpretación sin sustento legal.

Ahora bien, las posibilidades de que dicho control se produzcan son mínimas a la luz de la última jurisprudencia constitucional. Prueba de ello es la postura que adopta la STC del Pleno de 22 de enero de 2015, anteriormente mencionada, en la que se convalida la interpretación que el Tribunal Supremo efectúa del art. 89.1 LJCA⁴⁵. Nuestro

44 Hacen mención igualmente de la exigencia de que la interpretación del Tribunal Supremo esté basada en una causa legalmente existente las siguientes resoluciones, entre muchas otras: STC núm. 125/2008 de 20 octubre (RTC 2008\125) y la STC (Sala Primera) núm. 186/2008 de 26 diciembre (RTC 2008\186).

45 Debemos aclarar que la STC del Pleno de 22 de enero de 2015 sí que otorga amparo, por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, al aplicarse la doctrina que establece la exigencia de que el escrito de preparación contenga mención de los preceptos y jurisprudencia infringida a escritos de preparación presentados con anterioridad a la adopción del nuevo criterio, pese a que el recurrente había puesto la máxima diligencia al presentar un escrito de adaptación a los nuevos requisitos exigidos tan pronto como tuvo conocimiento de la doctrina jurisprudencial. De hecho en la decisión del Tribunal Constitucional lo que realmente se convierte en argumento de peso no es la aplicación retroactiva, sino la máxima diligencia que se aprecia en el recurrente. Pero, en ningún caso, entiende que la vulneración de dicho derecho venga dada por la interpretación, en cierto modo, “creativa” de nuestro Tribunal Supremo en relación con el art. 89.1 LJCA.

órgano Supremo entiende que el escrito de preparación del recurso de casación ordinario que se interpone frente a sentencias de la Audiencia Nacional ha de contener los concretos preceptos o jurisprudencia que se reputen infringidos, cuando ciertamente este requisito no lo impone el artículo 89.1 LJCA, que dice textualmente: *"El recurso de casación se preparará ante la Sala que hubiere dictado la resolución recurrida en el plazo de diez días, contados desde el siguiente al de la notificación de aquélla, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos de forma exigidos"*. Pese a lo anterior, el Tribunal Constitucional declara que *"la generalización como requisito procesal de la necesidad de expresar los motivos del recurso de casación en el escrito de preparación entra en el ámbito de la interpretación jurisprudencial de los requisitos para acceder al recurso de casación"*.

Es decir, el Tribunal Constitucional parece amparar cualquier interpretación de la legalidad, aunque sea de creación jurisprudencial y aunque no haya causa legal existente en la que apoyarse. Ese planteamiento es objeto de crítica, de manera acertada, según nuestro entender, en el Voto Particular que formula XIOL RIOS⁴⁶ y en el que se defiende la vulneración de tutela judicial efectiva al no apoyarse la inadmisión del Tribunal Supremo en una causa legalmente existente, y porque en definitiva, *"la cuestión no reside, por consiguiente, en que el Tribunal Supremo haya realizado una nueva interpretación de las previsiones de la LJCA acerca de la preparación del recurso de casación, lo cual en sí mismo no puede objetarse, sino en que esta interpretación al incorporar nuevos requisitos que alteran el sistema establecido por el legislador conduce a resultados irrazonables"*.

Resultados irrazonables que, hemos constatado, se producen también en la interpretación del art. 41.3 LJCA y que pueden afectar incluso a la pervivencia en el mundo jurídico de ilegalidades constatadas, como quedó expuesto al referirnos al problema de la conexidad entre tributos o períodos de liquidación. Lo cual, sin duda, hace necesario que el Tribunal Constitucional avance en la línea de controlar interpretaciones carentes de sustento legal, pues de lo contrario se puede acabar alterando la configuración originaria que el legislador había concebido para los recursos de casación y apelación⁴⁷.

4. Reflexiones finales

El estudio previo ha pretendido poner de manifiesto la existencia de múltiples obstáculos en el acceso a los recursos de apelación y casación, que no vienen dados únicamente por la *summa gravaminis* establecida legislativamente, sino también por la existencia de doctrina jurisprudencial que fuerza la interpretación de la norma hasta el punto de defender que el art.41.3 LJCA se aplica a las acumulaciones administrativas por estar completadas éstas "virtualmente en su espíritu".

46 Al Voto Particular formulado por XIOL RIOS se adhieren otros tres Magistrados: ASUA BATARRITA, ORTEGA ÁLVAREZ Y VALDÉS DALRÉ.

47 Como señala J. GARBÉRÍ LLOBREGAT: *"si el Tribunal Constitucional hubiese caído en la cuenta de que los medios de impugnación constituyen una innegable garantía esencial de la actividad procesal, entonces, en buena lógica, debería haber concluido en que el derecho a acceder y utilizar los mismos, tanto en la esfera civil como en la penal, claramente forma parte integrante del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías – art.24.2 CE-. De haber sido así, además (y como de hecho acontece en la esfera procesal penal, véase infra), el derecho a los recursos en los procesos no penales tendría un encaje directo en la Constitución y, por ende, el legislador ordinario, que ahora puede hacer y deshacer a su antojo sobre ellos, tendría absolutamente cercenadas las posibilidades de convertir en irrecorribles las resoluciones judiciales que considerase oportuno (o, llegado el caso, todas ellas), lo que hoy en día, insistimos, puede hipotéticamente llevar a cabo con entera libertad"*, vid. *El derecho a la tutela judicial efectiva en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Bosch, Barcelona, 2008, pp. 137 y 138.

Esa exégesis “virtual” no debiera impedir el acceso al instituto casacional que tiene por cometido principal la depuración de ilegalidades de nuestro ordenamiento jurídico y menos aún ser convalidada, en su caso, por el Tribunal Constitucional en su tradicional control externo de la interpretación de la legalidad ordinaria. Pero tampoco debiera hacerlo en relación con el recurso de apelación, el cual podría estar llamado a cumplir en el futuro un papel fundamental en la depuración de errores judiciales dado el marcado carácter excepcional del nuevo régimen de casación que prevé la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

El problema interpretativo descrito parece haber llegado a su fin en el ámbito casacional, al suprimir la Ley Orgánica mencionada la *summa gravaminis* establecida para este medio impugnatorio e instituir en su lugar el criterio del interés casacional, tal como había reclamado la doctrina en los últimos tiempos⁴⁸, en favor de un recurso eficaz en el cumplimiento de la función *nomofiláctica* y orientadora de tribunales inferiores, que no se veía colmada por el requisito de cuantía como determinante de acceso, pues como acertadamente advirtió SANTAMARÍA PASTOR: “*medir la importancia de un litigio en función estricta de la cuantía es un perfecto despropósito porque en nuestro tiempo la primera tiene cada vez menos que ver con la segunda*”, y es que, como argumenta este autor, ya no estamos ante un proceso de mera reclamación de cantidad en el que podría tener encaje dicho criterio de delimitación de importancia⁴⁹.

Desde luego, la medida parece bienintencionada y congruente con la finalidad de nuestro recurso de casación, aunque dado que se pasa de una admisión reglada a una admisión discrecional, sin tradición previa en la historia de nuestra jurisdicción contencioso-administrativa, habrá que esperar que no se produzcan abusos en la apreciación

48 Antes de la aprobación de la LO 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la LOPJ, el interés casacional únicamente estaba previsto para la inadmisión contemplada en el art. 93.2 e) LJCA. Sin embargo, han sido numerosos los autores que se han mostrado proclives a la introducción del interés casacional como criterio de acceso a la casación. Podemos citar, entre otros, a E. SIMÓN ACOSTA en su obra “El recurso de casación en materia tributaria: a propósito de su reciente reforma”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* [en línea], nº829, Aranzadi, 2011. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>, p. 1. En el mismo sentido, J. HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, “La elevación del umbral para acceder a los recursos en el orden contencioso-administrativo como medida de agilización procesal”, *Actualidad Administrativa* [en línea], nº21, La Ley, 2011. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.8 y ss. Y R.C. CANCIO FERNÁNDEZ, “Y el common-law llegó, por fin, al Tribunal Supremo”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* [en línea], nº871, Aranzadi, 2013. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>. También desde la práctica procesal se venía pidiendo ese cambio. En los últimos tiempos era frecuente encontrar resoluciones en las que el propio Abogado del Estado solicitaba la admisión por interés casacional, aun cuando el asunto presentase insuficiencia de cuantía. Véanse en este sentido los ATS de 5 de junio de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2014\188131 y JUR 2014\188275). Y es que incluso, en ocasiones, el propio Tribunal Supremo había cuestionado el criterio de cuantía como delimitador de la importancia de los asuntos, véase la STS de 15 de junio de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2002/5384), donde advertía lo siguiente: “*En un sistema casacional como el vigente en España, en que el acceso al Tribunal Supremo no está supeditado a la demostración de la conveniencia de un pronunciamiento jurisprudencial, como ocurre con los sistemas de «certiorari», la necesidad de observar rigurosamente los presupuestos de admisibilidad, inclusive éste de la cuantía que no es ciertamente el mejor considerado o justificado en el terreno de los principios, resulta insoslayable*”. En sentido contrario, J.R. RODRÍGUEZ CARBAJO muestra sus recelos con ocasión del estudio del Anteproyecto de LOPJ de 4 de abril de 2014, texto partidario de mantener la admisión reglada en el recurso de casación ordinario, con pervivencia de la *summa gravaminis* actual, a la par que instrumentaba un recurso de admisión discrecional por interés casacional. Razonaba RODRÍGUEZ CARBAJO que “*En esa concepción, los recursos- que ya no merecerían esa denominación- no constituyen un derecho subjetivo del ciudadano sino una concesión graciable del Poder que toma una decisión excepcional de admitir un porcentaje ínfimo de aquéllos que se le han presentado. Los recursos no cumplen ya una función de tutela de los derechos subjetivos e intereses legítimos sino de tutela del interés general apreciado discrecionalmente por el Tribunal; se trata de una especie de gigantesco recurso de casación en interés de ley*”. Ahora bien, no se cerraba aquél a la articulación de un recurso basado en el interés casacional, siempre que éste se agregase a los ya existentes (recursos de casación ordinario, en unificación de doctrina e interés de ley), no como sustitutivo de ellos, vid. “La casación contencioso-administrativa en el Anteproyecto de la nueva LOPJ”, *Actualidad Administrativa* [en línea], nº6, La Ley, 2014. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.19 y 20.

49 La Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, op.cit, p.412.

Es necesario continuar en la búsqueda de medios alternativos de resolución de conflictos que podrán desempeñar un papel fundamental y también examinar la conveniencia de generalizar la doble instancia en la jurisdicción contencioso-administrativa, dejando, en todo caso, a un lado interpretaciones como la efectuada por el Tribunal Supremo en relación con el art. 41.3 LJCA

del interés casacional, como señalaba la Exposición de Motivos del Anteproyecto de LOPJ de 4 de abril de 2014⁵⁰.

Ahora bien, deseamos señalar que la medida no puede ser concebida de forma aislada si se pretende una auténtica descongestión de nuestra jurisdicción. Es necesario continuar en la búsqueda de medios alternativos de resolución de conflictos que podrán desempeñar un papel fundamental y también examinar la conveniencia de generalizar la doble instancia en la jurisdicción contencioso-administrativa⁵¹, dejando, en todo caso, a un lado interpretaciones como la efectuada por el Tribunal Supremo en relación con el art. 41.3 LJCA.

La aproximación a la jurisdicción civil y la consiguiente ruptura con el principio de jerarquía del acto como determinante de la competencia contencioso-administrativa es una idea que no puede caer en el olvido, pues en una jurisdicción en la que la gran mayoría de los asuntos se conocen en única instancia, la masificación de recursos ante el Tribunal Supremo está asegurada, en esa huida hacia delante de todo recurrente que busca el agotamiento de las instancias y recursos judiciales.

5. Bibliografía

- › E. ARNALDO ALCUBILLA Y R. FERNÁNDEZ VALVERDE, *Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa)*, El Consultor, Madrid, 1998, pp.581 y ss.
- › A. BLANES COMPANY, "Cuantía y acumulación de las reclamaciones", *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias: Reclamaciones económico-administrativas, recurso potestativo de reposición y procedimientos especiales de revisión*, (Dir. J. GARBERÍ LLOBREGAT), Tomo II, Bosch, Barcelona, 2006, pp.731 y ss.
- › R.C. CANCIO FERNÁNDEZ, "Y el common-law llegó, por fin, al Tribunal Supremo", *Actualidad Jurídica Aranzadi* [en línea], nº871, Aranzadi, 2013. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>.

⁵⁰ La Exposición de Motivos del Anteproyecto de LOPJ de 4 de abril de 2014 disponía lo siguiente: "La admisión puramente discrecional de los recursos de casación en todos los casos no sólo tropezaría con pautas muy arraigadas en nuestra cultura jurídica, sino que podría prestarse a abusos".

⁵¹ Apuntaba E. SIMÓN ACOSTA esta solución de generalizar la doble instancia: "una vez reconducido el recurso de casación a sus justos límites, sería necesario generalizar la doble instancia", vid. "El recurso de casación en materia tributaria: a propósito de su reciente reforma", op.cit., p.1.

- › R. FALCÓN Y TELLA, "La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (Res. TEAC 29 junio 2010) y sus consecuencias", *Quincena Fiscal* [en línea], nº17, Aranzadi, 2010. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>.
- › J. GARBERÍ LLOBREGAT, *El derecho a la tutela judicial efectiva en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Bosch, Barcelona, 2008, pp. 137 y 138.
- › J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, Tomo II, 4ª edición, Civitas, Madrid, 2003, pp.880, 917 y 1.823.
- › J. HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, "La elevación del umbral para acceder a los recursos en el orden contencioso-administrativo como medida de agilización procesal", *Actualidad Administrativa* [en línea], nº21, La Ley, 2011. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.8 y ss.
- › R. HUESCA BOADILLA, "La cuantía del recurso contencioso-administrativo en materia tributaria y su incidencia en los recursos de casación ordinario y para la unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo contra las sentencias de los Tribunales de instancia tras la reforma introducida por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº1, Año 29, La Ley, 2013, p.72.
- › M. LUCAS DURÁN, "Cuantía e interposición del Recurso Contencioso-Administrativo. Reclamación del Expediente Administrativo", *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, (Dir. I. MERINO JARA), Bosch, Barcelona, 2015, p.251.
- › I. MERINO JARA, "La cuantía en el recurso de casación sobre materia tributaria", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* [en línea], nº16, Aranzadi, 2007. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>, pp.1 y 2.
- › MINISTERIO DE JUSTICIA, *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria* (Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado), Aranzadi, Pamplona, 2006, pp.617 y ss.
- › M. RIVERO GONZÁLEZ (coord.), *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, 5ª edición, Aranzadi, Pamplona, 2012, p.523.
- › J.R. RODRÍGUEZ CARBAJO, "¿Agilización procesal o eliminación procesal?", *Actualidad Administrativa* [en línea], nº19, La Ley, 2011. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.13 y 14.
- › J.R. RODRÍGUEZ CARBAJO, "Las reglas para fijar la cuantía en casación (I)", *Actualidad Administrativa* [en línea], nº7, La Ley, 2012, Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, p. 7. _
- › J.R. RODRIGUEZ CARBAJO, "La casación contencioso-administrativa en el Anteproyecto de la nueva LOPJ", *Actualidad Administrativa* [en línea], nº6, La Ley, 2014. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.19 y 20.

- › J.I. RUIZ TOLEDANO, *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria*, La Ley, Madrid, 2006, p.524.
- › J.A. SANTAMARÍA PASTOR, *La ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa*, 1ª edición, Iustel, Madrid, 2010, pp.379, 412, 427 y 956.
- › E. SIMÓN ACOSTA, "El recurso de casación en materia tributaria: a propósito de su reciente reforma", *Actualidad Jurídica Aranzadi* [en línea], nº829, Aranzadi, 2011. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>, p. 1.
- › F.A. VEGA BORREGO, "La cuantía en las reclamaciones económico-administrativas", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº151, Estudios en Homenaje al Profesor Carlos Palao Taboada, Civitas, 2011, pp.1.007 y 1.032.

Los Tributos Autonómicos y la jurisprudencia constitucional

Fernando de Vicente

Consultor y Asesor Fiscal

Resumen

En los últimos tiempos, las Comunidades Autónomas se han dedicado a aumentar el número de impuestos autonómicos, con estructuras y formulaciones muy alejadas de lo que sería jurídicamente deseable. El Tribunal Constitucional es el principal responsable por los pronunciamientos dictados en favor de una interpretación laxa del art. 6 de la LOFCA.

Abstract

In recent times, the Autonomous Communities have been devoted to increase the number of regional taxes, with structures and formulations which would be far from what can be considered legally desirable. The Constitutional Court is mainly responsible because of the rulings handed down in favor of a loose interpretation of art. 6 LOFCA.

Palabras clave

Capacidad económica, tributo, impuesto, fines extrafiscales, sanción, autonómico, jurisprudencia, tribunal, constitucional, LOFCA.

Keywords

Economic capacity, tax, non-fiscal purposes, sanction, penalty, autonomous, jurisprudence, court, constitutional, lofca.

Sumario

1. Introducción
2. La influencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la actual redacción del Art. 6 de la LOFCA
3. ¿Qué gravan realmente los impuestos autonómicos?
4. Conclusión

1. Introducción

En los últimos tiempos, las Comunidades Autónomas se han dedicado a aumentar el número de impuestos autonómicos, con estructuras y formulaciones muy alejadas de lo que sería jurídicamente deseable. Si bien puede entenderse que las necesidades de financiación provenientes de la reciente crisis podrían justificar algunos excesos, pero no la vulneración de la legalidad. Aunque, como veremos, el problema viene de lejos.

En el presente trabajo pretendemos analizar las diferentes sentencias del Tribunal Constitucional, incluidas las aparecidas en las últimas semanas, recaídas en relación con los impuestos autonómicos, sobre diversos aspectos relacionados con la vulneración de la Constitución y del bloque de constitucionalidad.

En concreto, trataremos la influencia de las sentencias de dicho Tribunal en la reforma operada en el art. 6 de la LOFCA por el Gobierno anterior, y vamos a intentar desentrañar qué es lo que realmente están gravando los distintos impuestos autonómicos.

2. La influencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la actual redacción del art. 6 de la LOFCA

Empezaremos por abordar los distintos pronunciamientos del Tribunal Constitucional que interpretan los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA, y que han sido el origen de su actual redacción.

Empezaremos por la STC 37/1987, que en su FJ 14 analiza si existe doble imposición entre el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas y el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), y del primero con la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (CTR). Reproduzco a continuación parte del FJ 14: *“Sentado lo anterior, la representación actora estima que la finalidad del art. 6.2 de la LOFCA consiste en evitar «una doble imposición económica», lo que le permite sostener que «el hecho de que exista un impuesto estatal que tome como hecho imponible una determinada materia impositiva imposibilita el que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos que recaigan sobre esta misma materia, ya sea total o parcialmente». Y ésta sería cabalmente la interdicción que ha resultado vulnerada, a su entender, por el nuevo tributo autonómico, confrontado con el impuesto estatal que grava el patrimonio de las personas físicas. Mas tales afirmaciones resultan infundadas, porque arrancan de una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible que conduce a una interpretación extensiva del art. 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene. Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes”.*

Vemos que el Tribunal Constitucional hace una distinción entre materia imponible y hecho imponible, considerando a la primera algo fáctico y al segundo algo jurídico. A partir de ahí, considera que hay que atender al hecho imponible, el elemento jurídico, por lo que el impuesto autonómico y el IP son compatibles, ya que sus hechos

imponibles son distintos¹. Razonamiento impecable, coherente con la redacción del art. 6.2 de la LOFCA. Respecto de la CTR, no entró a analizar el caso, porque se alegaba vulneración del art. 6.2 pero no del art. 6.3, error clamoroso de los recurrentes, que consideraron a la CTR como un impuesto estatal, habiendo dejado de serlo desde 1978.

Debo hacer dos reflexiones respecto a esta sentencia. La primera es que el objeto del tributo es tan jurídico (como base del impuesto que es) como el hecho imponible, porque el patrimonio, la renta, el tráfico de bienes y el gasto son conceptos que nadie duda que son jurídicos, por lo que discrepo del TC en este punto. Por supuesto que el objeto del tributo y el hecho imponible son conceptos distintos, pero otra cuestión es elegir cuál debe considerarse para determinar si hay o no doble imposición.

La segunda, respecto a la concurrencia con el IP, es que si tenemos un inmueble y un tributo grava la titularidad del mismo (el IBI o el IP), otro su tráfico (el IIVTNU por la plusvalía generada en la transmisión), otro la renta que genera (el IRPF por los alquileres que genera su arrendamiento), otro el gasto realizado en él (el ICIO), etc., es difícil que exista algún impuesto que no grave ninguno de estos aspectos. Si lo hiciera, incurriría en doble imposición por mucho que el hecho imponible fuera distinto². Otra cosa es que esa doble imposición no sea inconstitucional porque se respeta el art. 6.2 de la LOFCA.

La siguiente a tratar es la STC 149/1991, que analiza la colisión de un canon autonómico con una tasa estatal por ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre en virtud de una concesión o autorización³. En su FJ 5,A) afirma que: *"Finalmente, en el art. 84.1 no hay vestigio alguno de la doble imposición que prohíbe el art. 6.2 de la LOFCA. Ya declaramos en nuestra STC 37/1987 (fundamento jurídico 14), en relación con una norma análoga, que el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. Así pues, la previsión de que el canon por ocupación del demanio costero puede coexistir con tasas u otros tributos exigibles por la Administración otorgante de la concesión o autorización no suscita en sí cuestión alguna"*.

1 En el mismo sentido que el Tribunal Constitucional ya se pronunciaba Borrero Moro antes de la sentencia que comentamos en El principio de igualdad y la tributación ambiental: el Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, cit., pag. 1809.

2 Es interesante destacar que el Tribunal Constitucional reconoce más adelante en el mismo fundamento jurídico que: *"[...] parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, que el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría [...] a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos"*.

3 La tasa se regula en el art. 84 de la Ley 22/1988, de Costas:

"1. Toda ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre estatal en virtud de una concesión o autorización, cualquiera que fuere la Administración otorgante, devengará el correspondiente canon en favor de la Administración del Estado, sin perjuicio de los que sean exigibles por aquella.

2. Están obligados al pago del canon, en la cuantía y condiciones que se determinan en esta Ley, los titulares de las concesiones y autorizaciones antes mencionadas.

3. La base imponible será el valor del bien ocupado o aprovechado, que se determinará de la siguiente forma:

a) Por ocupación de bienes de dominio público marítimo-terrestre, la valoración del bien ocupado se determinará por equiparación al valor asignado a efectos fiscales a los terrenos contiguos a sus zonas de servidumbre, incrementado en los rendimientos que sea previsible obtener en la utilización de dicho dominio. En el caso de obras e instalaciones el valor material de las mismas. En los supuestos de obras e instalaciones en el mar territorial destinadas a la investigación o explotación de recursos mineros y energéticos se abonará un canon de una peseta por metro cuadrado de superficie ocupada.

b) Por aprovechamiento de bienes de dominio público marítimo-terrestre, el valor del bien será el de los materiales aprovechados a precios medios de mercado".

El Tribunal Constitucional aplica la teoría ya comentada de los hechos imponibles diferentes, que en este caso lo eran claramente, y también los objetos imponibles. En un caso es la utilización del dominio público marítimo-terrestre (la renta potencial que genera) y en la otra la renta gastada por el sujeto pasivo, que permite recuperar el coste de adjudicar la concesión o autorización que hace posible ese uso.

Por supuesto que el objeto del tributo y el hecho imponible son conceptos distintos, pero otra cuestión es elegir cuál debe considerarse para determinar si hay o no doble imposición

La STC 186/1993 es un caso parecido al de la STC 37/1987, la colisión de un impuesto autonómico con otros dos impuestos, uno estatal y otro local, que el Tribunal Constitucional soluciona de la misma manera. En este caso, el FJ 4 analiza si existe doble imposición entre el Impuesto sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento y el Impuesto sobre el Patrimonio, y entre el primero y la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. Los argumentos del Tribunal Constitucional son exactamente los mismos⁴, por lo que no voy a reproducirlos. Frente a ellos valga lo ya dicho al analizar la STC 37/1987.

Sólo quiero citar la distinción que el Abogado del Estado hizo entre hecho imponible y objeto del tributo: *“no cabe confundir el «hecho imponible» con «la materia imponible»; el primero atiende a la precisa dimensión jurídica del presupuesto configurado por la ley para hacer nacer la obligación tributaria y la segunda atiende a la genérica categoría económica o fuente de riqueza que de manera inmediata ha de soportar el gravamen”*. Incide en el error, en mi opinión, de considerar el objeto del tributo como algo fáctico.

Distinto es el pronunciamiento de la STC 49/1995. En esta sentencia el Tribunal Constitucional no analiza la doble imposición entre dos impuestos, el Impuesto balear sobre las Loterías y el IVA, sino el que un impuesto autonómico invade la competencia estatal en la materia imponible que grava. Nos detenemos en ella porque interesa resaltar que el Tribunal busca el objeto imponible del Impuesto sobre las Loterías (que en este caso coincide con el hecho imponible) para examinar si es el mismo que el objeto de los sorteos de Lotería y, por tanto, si dicho impuesto invade competencias del Estado.

El FJ 4 dice: *“Por ello, en ese supuesto la potestad tributaria de la Comunidad balear debe entenderse afectada por otra limitación ya que el impuesto que ha configurado gravando «la participación en las loterías del Estado» (art. 1) toma como hecho imponible la participación en los sorteos... mediante la adquisición de billetes, bonos o apuestas, con lo cual el objeto impositivo resulta ser el mismo objeto económico del monopolio, constituido por la participación de los individuos en aquellos sorteos, que es lo que nutre todos los fondos del monopolio tanto en cuanto a premios o gastos de gestión propios como, fundamentalmente, a los ingresos para la Hacienda. Y al gravar la adquisición de billetes, además de gravarse un efecto estancado cuyo tráfico ordinario no está permitido (art. 2 del Decreto de 23 de marzo de 1956) se está gravando el mismo objeto y la misma fuente de recursos de aquél”*. Este texto nos lleva a concluir que

4 Álvarez Arroyo, F.: *El Impuesto Extremeño de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento* (Comentario a la STC de 7 de junio de 1993), *Jurisprudencia Tributaria*, 1993-III, pag. 987.

hay que atender también al objeto del tributo y no solo al hecho imponible para determinar la riqueza realmente gravada por un impuesto, aunque en este caso, como hemos dicho, coinciden.⁵

En palabras de Checa González, “[la STC 49/1995] abre nuevas perspectivas y nuevas formas de entender el fenómeno de la doble imposición interna. Por poner sólo un ejemplo, si hasta ahora se ha podido mantener que no existía la misma entre el IAE y el IRPF, por cuanto que el hecho imponible del primero viene constituido por el mero ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística, en tanto que el hecho imponible del segundo era la obtención de renta, con lo cual la diversidad de presupuestos de hecho, de acuerdo con la tesis tradicional, implicaba que no se pudiese hablar de doble imposición jurídica [...]; con la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 49/1995, de 16 de febrero, la situación cambia notablemente, ya que al existir coincidencia de objetos imponibles, la conclusión no puede ser otra que la de que entre ambos tributos sí se da la referida doble imposición”⁶.

La STC 14/1998 analizaba la colisión de un impuesto autonómico con un impuesto estatal y dos impuestos locales. En concreto, el Tribunal Constitucional estudia en el FJ 11.C) la posible doble imposición existente entre el Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos y el IP, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios (IGS) y el IBI. Respecto al IP y al IBI de nuevo alega la disparidad de hechos imponibles, y respecto al IGS, con el que sí hay doble imposición y vulneración del art. 6.3 de la LOFCA, el TC alega, con acierto, que la LRHL permite esa doble imposición en su Disposición Adicional Quinta (hoy Primera), con determinadas condiciones, que implican la corrección y eliminación de esa doble imposición.

Reproduzco a continuación parte de ese Fundamento Jurídico:

“Una tercera vía de impugnación del régimen fiscal establecido por la Ley 8/1990, la constituye la supuesta vulneración del principio de prohibición de la doble imposición, tanto en relación con tributos estatales (art. 6.2 L.O.F.C.A.) como respecto de ciertos impuestos locales (art. 6.3, L.O.F.C.A.). Comenzando por el primero de los ámbitos enunciados, la doble imposición tendría lugar porque el Impuesto que ahora nos ocupa coincidiría en su hecho imponible con el contemplado en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas creado por la Ley 50/1977. Sin embargo, es lo cierto que lo gravado por este último tributo, según el art. 2 de la Ley que lo regula, es la titularidad de derechos de contenido económico, mientras que el hecho imponible del impuesto autonómico, a tenor de lo dispuesto en el art. 31.1 de la Ley impugnada, es el aprovechamiento cinegético privativo administrativamente autorizado. Es palmario, pues, que uno y otro hecho imponible son del todo diferentes y pertenecen a realidades distintas, ya que el Impuesto sobre el Patrimonio grava la mera titularidad del derecho y el autonómico grava el aprovechamiento mediante un sistema objetivo de cálculo previo [...].

5 No obstante, si analizamos la posible doble imposición, cosa que no hizo el tribunal, los hechos imponibles son diferentes, pues en el caso del impuesto balear recae sobre la participación en los sorteos mientras que el IVA recae sobre su organización. El IVA se repercutirá finalmente en quien compra los billetes, que es el mismo sujeto pasivo del impuesto balear, recayendo ambos impuestos sobre la misma capacidad económica. Opinión compartida por Vicente-Arche Coloma en Inconstitucionalidad del Impuesto Balear sobre las Loterías. Comentario a la STC de 16 febrero 1995, Jurisprudencia Tributaria, nº 70, 1995, págs. 20 a 23.

6 La Reforma de la Ley General Tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 129 y 130. Ver también Hecho imponible y objeto del tributo. El problema de la doble imposición interna, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 238, 1995, págs. 1058 y 1059. En el mismo sentido, Pérez de Ayala en La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones, Conflictos de imposición. Doble imposición interna e internacional, Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 6, 1995, pag. 47; y García-Fresneda Gea en Algunas consideraciones acerca del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas, cit., pag. 386.

[...] Se alega también un fenómeno de doble imposición entre el nuevo tributo autonómico y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles creado por la Ley de las Haciendas Locales. Sin embargo, como quiera que este último grava la propiedad de los inmuebles o la titularidad de una concesión administrativa sobre dichos bienes y el impuesto autonómico grava exclusivamente el aprovechamiento cinegético, es claro que uno y otro hecho imponible son completamente diferentes, por lo que no cabe apreciar que se produzca la doble imposición denunciada.”

En mi opinión, no basta con referirse solamente a los hechos imponibles. En cambio, el TC se limita a aplicar los mismos criterios del art. 6.2 de la LOFCA, a un caso enmarcado en el art. 6.3, que entonces prohibía la doble imposición, pero no hablaba de hechos imponibles sino de materias reservadas⁷.

Además, el siguiente texto de la misma sentencia me deja perplejo: “*Resulta así que, pese a la yuxtaposición formal de los hechos imponibles de ambos gravámenes, no ha existido técnicamente doble imposición, puesto que mediante el expediente de la deducción en la cuota del Impuesto autonómico de la deuda tributaria abonada por razón del gravamen municipal, los sujetos pasivos de ambos Impuestos únicamente han tributado una sola vez por el mismo concepto. A mayor abundamiento, las limitaciones temporales establecidas en la Ley impugnada han sido suprimidas por la Ley 3/1992, de Tasas y Precios Públicos, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, cuyo art. 4 modificó el art. 39.2 de la Ley recurrida, otorgando carácter permanente a la mencionada deducción. La prohibición de doble imposición en materia tributaria garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible. En el caso presente, es palmario que esa garantía ha sido observada y respetada mediante la técnica de la deducción en la cuota de lo previamente abonado por razón del otro tributo; fórmula por lo demás común cuando se presenta una posible yuxtaposición formal entre distintas figuras impositivas y, destinada, precisamente, a impedir la existencia de una doble imposición económica*”. Es decir, que sólo hay doble imposición cuando se paga dos veces por un mismo hecho imponible, con lo que el Tribunal Constitucional se había olvidado del art. 6.3 de la LOFCA o se acoge a la interpretación de que las expresiones hecho imponible y materia reservada significan lo mismo, cuando no son lo mismo.

Vamos a examinar brevemente la STC 233/1999, que aunque no afecta a tributos autonómicos, refrenda el criterio expuesto en las sentencias anteriores. En concreto nos vamos a centrar en la opinión del Tribunal sobre la colisión de un impuesto estatal con un impuesto local, la posible doble imposición entre el IP y el IBI.

El FJ 23 afirma lo siguiente: “*Hay que advertir, antes que nada, con el Abogado del Estado, que la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 L.O.F.C.A., que, como hemos señalado en la STC 186/1993, «sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponibles entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales» [fundamento jurídico 4. c)]. Sentado esto, a mayor abundamiento, debe recordarse que, en reiteradas ocasiones, este Tribunal, tras distinguir entre materia imponible -toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición- y el concepto, estrictamente jurídico, de hecho imponible- el presupuesto fijado por la Ley «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria» (art. 28.1 L.G.T.)-, ha concluido que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente «garantiza que sobre*

⁷ Esta es la opinión de Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 25, Aranzadi, Pamplona, 2002, pag. 88, y en *La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA*, Nueva Fiscalidad, nº 2, 2002, pag. 10; y Borrero Moro en *La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33, Aranzadi, Pamplona, 2004, pag. 92. En cambio Calvo Vérguez, al igual que el Tribunal Constitucional, no se pronuncia sobre este asunto, y despacha la colisión con el IBI por la disparidad de hechos imponibles, en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, cit., pag. 266.

los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible» [SSTC 37/1987, fundamento jurídico 14; 149/1991, fundamento jurídico 5. A); 186/1993, fundamento jurídico 4. c); 14/1998, fundamento jurídico 11 C)]”.

Llama la atención que la sentencia afirme, otra vez, que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible.

La interpretación opuesta la sostiene en la STC 289/2000, que estudia la posible doble imposición entre el Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente y el IBI. En este caso el Tribunal Constitucional considera que el artículo citado no habla de hecho imponible sino de materia reservada, por eso, tiene que analizar qué debe entenderse por la expresión “materia reservada” del art. 6.3 de la LOFCA.

El Tribunal Constitucional considera que la expresión “materia reservada” equivale a materia imponible u objeto del tributo, razonando de esta manera:

“En efecto, frente a una concepción de materia reservada como sinónimo de materia sobre la que una Corporación Local tiene atribuidas competencias por la específica legislación de Régimen Local -por ejemplo, respecto de los Municipios, por el art. 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, entre las que figura, por cierto, la competencia sobre medio ambiente-, por “materia reservada” debe entenderse sólo aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la “legislación de régimen local” que en materia financiera no es otra, en la actualidad, que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales. Así lo ha entendido el propio legislador estatal al establecer en esa Ley 39/1988 las únicas habilitaciones vigentes en nuestro Ordenamiento (el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca) y al haberlo hecho partiendo precisamente del concepto de “materia imponible”. Así, la identificación entre “materias reservadas” a las entidades locales y “materias imponibles” resulta patente en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales al identificar como uno de sus retos el “modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local” y, sobre todo, en los apartados 1 y 6 de la Disposición adicional quinta que habilitan, respectivamente, a las Comunidades Autónomas a establecer y exigir un impuesto sobre “la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica” y sobre “la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios”.

A esta misma conclusión se llega analizando el procedimiento legislativo seguido para la aprobación del art. 6.3 L.O.F.C.A. A lo largo de toda su tramitación parlamentaria la materia reservada nunca se asimiló a materia competencial sino a materia tributaria. Ciertamente, en el primer proyecto de ley se hablaba de “hechos imponibles gravados o susceptibles de gravamen”, para pasar luego en uno de los informes de la ponencia a “materias (hechos imponibles)” y terminar en la redacción definitiva hoy vigente, simplemente como “materias”; pero fueron simples razones de técnica jurídica las que condujeron a la adopción de un término más omnicompreensivo que el de hecho imponible aunque siempre referido, no a abstractas competencias, sino al objeto de los tributos o a la riqueza sometida a tributación.

Pero, al mismo tiempo, como queda dicho, el alcance del concepto de materia imponible, es más amplio que el de hecho imponible al que se refiere el apartado 2 del art. 6 L.O.F.C.A.”⁸.

Por ello concluye que el art. 6.3 de la LOFCA impide que un tributo autonómico recaiga sobre materias imponibles u objetos de los tributos ya gravados por los Entes Locales (FJ 4), dando así la razón al Abogado del Estado, que defendía que: *“el art. 6.3 LOFCA prohíbe a las Comunidades Autónomas la creación de tributos sobre las «materias» que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales (salvo habilitación legal y compensación a la entidad local afectada). Y, en este sentido, el concepto de «materia imponible» es más amplio que el «hecho imponible», ya que aquélla es «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición» y éste implica «un concepto estrictamente jurídico que la ley fija en cada caso para configurar el tributo» (STC 37/1987 [RTC 1987\37], F. 14). Así las cosas, si el art. 6.2 LOFCA prohíbe a las Comunidades Autónomas la creación de tributos sobre «hechos imponibles» regulados por el Estado, el art. 6.3 LOFCA amplía la limitación a las «materias» reservadas a las Corporaciones Locales, vedando la creación de cualquier tributo que grave o recaiga sobre materias imponibles gravadas por los impuestos locales, en todo o en parte. Con ello se pretende impedir la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza (patrimoniales o de actividad) que se encuentren simultáneamente gravados por un impuesto local y por un impuesto autonómico”.*

Un acierto importante es considerar que para saber cuál es la riqueza realmente gravada no basta con el hecho imponible, hay que analizar el resto de los elementos del impuesto que se estudia. El Tribunal Constitucional va más allá de la redacción del hecho imponible y se fija en el método de determinación de la base imponible para corroborar que, efectivamente, el hecho imponible es el que dice ser. Además, y por primera vez, el Tribunal Constitucional hace, según sus propias palabras, un análisis comparativo de los distintos elementos que configuran el IBI y el IBIAMA para ver si gravan o no lo mismo, concluyendo que sí lo hacen.

Por otra parte, el voto particular que acompaña a esta sentencia debo calificarlo como incomprensible. Se pregunta: *“¿el establecimiento del Impuesto autonómico sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, ha mermado la capacidad recaudatoria de los Municipios del archipiélago balear a través de la aplicación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles? La respuesta, a mi juicio, es claramente negativa. La materia imponible o fuente de riqueza del impuesto municipal sigue, tras el tributo autonómico, subsistiendo en su plena virtualidad y sin que sea apreciable,*

En mi opinión, no basta con referirse solamente a los hechos imponibles.

En cambio, el TC se limita a aplicar los mismos criterios del art. 6.2 de la LOFCA, a un caso enmarcado en el art.

6.3, que entonces prohibía la doble imposición, pero no hablaba de hechos imponibles sino de materias reservadas

8 Se muestran de acuerdo con esta sentencia, entre otros, Adame Martínez en Tributos propios de las comunidades Autónomas, cit., pag. 236; Ortiz Calle en Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente), Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental, nº 27, 2001, pags. 29 y 30; Luchena Mozo en Protección fiscal del medio ambiente, Lecciones de Derecho del Medio Ambiente, Lex Nova, Valladolid, 2002, pags. 487 y 488; y Calvo Vérguez en Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales, cit., pag. 218; Checa González en Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, cit., pag. 89 y en La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA, cit., pag. 11; Borrero Moro en La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33, Aranzadi, Pamplona, 2004, pags. 93 a 111; y Escribano López en La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española, Revista Española de Derecho Financiero, nº 142, 2009, pags. 426 y 427..

dadas las instalaciones concretas que aquél tiene en cuenta, una merma o disminución recaudatoria en el ámbito del impuesto municipal" (FJ 4 del voto particular), es decir, que la materia imponible local no se ve afectada por la existencia del impuesto autonómico porque este no merma la recaudación que a los Municipios proporciona dicha materia imponible. ¿Desde cuándo la materia imponible tiene su fundamento en la capacidad recaudatoria del impuesto? La mayoría de la doctrina que critica la doble imposición interna busca proteger al contribuyente de una excesiva carga fiscal sobre una misma fuente de riqueza, es decir, evitar una merma de su capacidad económica y no busca proteger la recaudación de las administraciones, pero los pronunciamientos del Tribunal Constitucional que vamos a ver a continuación van en la dirección opuesta⁹.

La postura anterior es matizada en la STC 168/2004, que estudia la posible doble imposición entre el Gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y el IBI y el IAE.

El Abogado del Estado interpretaba de nuevo el art. 6.3 de la LOFCA con las siguientes palabras : « En cuanto al alcance del precepto en cuestión, se recuerda que la STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987\37), afirmó que el concepto de materia imponible es más amplio que el de hecho imponible, debiendo entenderse por aquélla « toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición », en tanto que el hecho imponible « es un concepto estrictamente jurídico que la Ley fija en cada caso para configurar un tributo » (F. 14). De este modo, viene a afirmarse también la mayor amplitud del art. 6.3 LOFCA, por comparación con el art. 6.2 del mismo texto legal, pues si en éste se exige identidad de hechos imponibles, en aquél basta con que se trate de tributos sobre materias imponibles gravadas por los impuestos locales. A mayor abundamiento, al referirse a « tributos sobre materias », la única interpretación correcta del precepto es que opera sobre cualquier tributo que grave o recaiga sobre tales materias, total o parcialmente. No puede, siempre en opinión del Abogado del Estado, exigirse aquí, como en el art. 6.2 LOFCA, una suerte de « identidad de materias imponibles », porque el concepto « materia imponible » no es una noción jurídico-fiscal precisa y porque esa exigencia tornaría imposible la aplicación del precepto con un mínimo de certeza y seguridad, pudiendo producirse toda clase de delimitaciones más o menos arbitrarias o, simplemente, determinar la inaplicación del precepto al no existir nunca identidad de materias imponibles. Por ello, la única interpretación precisa que puede existir es la expuesta: que el art. 6.3 LOFCA se refiere a cualquier tributo que grave o recaiga, en todo o en parte, sobre materias imponibles gravadas por impuestos locales. Precizando aún más la extensión del art. 6.3 LOFCA, lo que se quiere prohibir o limitar es la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza (patrimoniales o de actividad) que se encuentren simultáneamente gravados por un impuesto local y otro autonómico. Sobre tales elementos materiales no pueden crearse tributos autonómicos sin cumplir los requisitos del art. 6.3 LOFCA (habilitación legal expresa y previsión de medidas de compensación), excluyéndose la doble imposición ».

9 Aunque no el ATC 261/2003, que trata, entre otras cosas, sobre la posible doble imposición entre un impuesto estatal y un impuesto local, el Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el IRPF, y del que reproduzco a continuación el FJ 5: "Por otra parte, la falta de exención de los incrementos de valor con causa en la muerte de una persona y, en consecuencia, su sujeción al gravamen, provocando -según mantiene el órgano judicial- un doble gravamen sobre las plusvalías inmobiliarias (estatal y municipal) no afecta tampoco a la constitucionalidad del Impuesto, pues la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro Ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que "sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponibles entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales" [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c)]. Además, a mayor abundamiento, debe recordarse que este Tribunal ha concluido, en reiteradas ocasiones, que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente "garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible" [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 C); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]. Nuevamente se repite la teoría ya comentada anteriormente. La disparidad de hechos imponibles es el criterio principal para determinar si hay doble imposición o no.

El TC, a su vez, repite lo que ya hemos comentado sobre el art. 6.2 y 3 LOFCA, admitiendo lo defendido en la STC 289/2000 (FJ 5 y 6)¹⁰, pero concluyendo que no existe doble imposición porque no coinciden las materias imponibles u objetos de los tributos examinados.

Los pronunciamientos posteriores han seguido la misma línea, en concreto el FJ 5º del ATC 417/2005¹¹, que analiza la posible inconstitucionalidad del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, por la posible doble imposición de este con el IBI; el FJ 4º de la STC 179/2006, que analiza la doble imposición entre el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan sobre el Medio Ambiente y el IBI; y el FJ 6º del ATC 456/2007, que analiza la doble imposición entre el Impuesto andaluz sobre depósito de residuos radioactivos y el IAE¹².

La mayoría de la doctrina que critica la doble imposición interna busca proteger al contribuyente de una excesiva carga fiscal sobre una misma fuente de riqueza, es decir, evitar una merma de su capacidad económica y no busca proteger la recaudación de las administraciones, pero los pronunciamientos del Tribunal Constitucional que vamos a ver a continuación van en la dirección opuesta

Vemos, pues, que había sentencias a favor de la antigua redacción del art. 6 y otras que proponían una interpretación diferente, y a mi juicio torticera, de dicho artículo. Ganaron las segundas, habida cuenta de la redacción actual de dicho artículo.

10 "En el presente supuesto, al centrarse la discusión en torno al cumplimiento por la Ley de protección civil de Cataluña, en cuanto crea el gravamen discutido, de lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA, interesa recordar una vez más el contenido y alcance que tiene la expresión "materia reservada" en el empleada y que tuvimos ocasión de poner de manifiesto en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4. Entonces, haciendo uso de las pautas interpretativas sentadas en la SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14 [posteriormente reiteradas en las SSTC 150/1990, FJ 4; 186/1993, FJ 4 c); y 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 23] entre "hecho imponible" y "materia reservada", extrajimos dos conclusiones, a saber, que "este concepto no es sinónimo de materia competencial, pero tiene un contenido más amplio que el correspondiente al concepto de hecho imponible" (FJ 4). [...] Desarrollando estas conclusiones, advertíamos en aquella ocasión que la expresión "materia reservada" no remite al haz de competencias que a las entidades locales se atribuye en la legislación de régimen local (especialmente la Ley de bases de régimen local), sino que ha de interpretarse como sinónimo de "materia imponible u objeto del tributo"; debiendo entenderse por tal "toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico", en tanto que el hecho imponible "es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". En suma, "en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes" toda vez que al hecho imponible -que es una creación normativa- "le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible, exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto" (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4). Finalmente, ciñéndonos al límite a la potestad tributaria autonómica fijado en el art. 6.3 LOFCA, destacáremos que éste "reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible", por lo que "resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico" (íbidem)" (FJ 6).

11 Seguido por otros muchos, los Autos 434 a 504, 506, 507 y 509 de 2005, y 120 a 124 de 2006.

12 Comentado por Escribano López en *La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*, cit., pags. 432 y 433.

La nueva redacción del artículo que estamos analizando lleva a cabo una modificación de importancia. Si bien el texto anterior del art. 6.3 no ha sido alterado, se ha antepuesto la frase siguiente: *“Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales”*. Este texto es una réplica exacta del texto del apartado 2.

La trascendencia de esta modificación es cuádruple. En primer lugar, la nueva redacción del art. 6.3 parece dar la razón a aquellos autores que defendían interpretar dicho apartado en el mismo sentido que el art. 6.2. Es decir, a partir de la reforma basta con que, por ejemplo, varíe el aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible, para que el hecho imponible sea distinto al gravado por los tributos locales. Esto ocurrirá siempre, dado que un hecho imponible de una Comunidad Autónoma abarca un ámbito territorial distinto al del hecho imponible del Estado o de un Ente Local, generando un hecho imponible distinto. Lo deseable habría sido que el legislador hubiera explicitado, para este apartado y para el anterior, los requisitos para considerar que dos hechos imponibles no gravan lo mismo.

En segundo lugar, la modificación refleja, como acabamos de decir, la tradicional doctrina del Tribunal Constitucional, con la que ya hemos mostrado nuestro desacuerdo, de que existe doble imposición entre dos tributos sólo si los hechos imponibles de los mismos son iguales, así como el desplazamiento a un segundo término de la materia imponible y del objeto del tributo, que este Tribunal ha acostumbrado a hacer. Al menos se mantiene la redacción anterior respecto a la materia imponible y la compensación que debe operarse si la Comunidad Autónoma grava la misma materia imponible que los Entes Locales: *“Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”*. Ignoro por qué se ha suprimido *“en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple”*. Imagino que para no limitarlo al caso del IVTM y el IGS, como lo regula la Disposición Adicional 1ª del Texto Refundido de la LRHL, que debería haber sido derogada.

En tercer lugar, se reconoce expresamente la existencia de dos conceptos diferentes, el hecho imponible y la “materia”, en contra de la opinión de los autores que afirmaban que la expresión “materias” iba referida al hecho imponible como en el art. 6.2. No obstante, seguimos sin saber si la expresión “materias” se refiere a la materia imponible o al objeto del tributo. En mi opinión, la expresión “materias” debe identificarse con el objeto del tributo.

Y en cuarto lugar, la consecuencia más importante que se deriva de la modificación del art. 6.3, es que las Comunidades Autónomas ya no tienen límite alguno para la “invención” de nuevos tributos, basta con que el hecho imponible del nuevo tributo no coincida en uno cualquiera de sus elementos con los de los tributos locales (ex art. 6.3) o estatales (ex art. 6.2). De esta manera se abre la puerta a pronunciamientos judiciales favorables en el caso de muchos de los tributos autonómicos, de los que hablaremos más adelante, que se encuentran recurridos ante el Tribunal Constitucional por vulnerar el art. 6.3 en su antigua redacción¹³. Asimismo, esta reforma favorece la aparición de tributos que no respeten el principio de capacidad económica porque se alteren los hechos imponibles o su diseño y cálculo de forma que se pueda “sortear” el art. 6 de la LOFCA, lo cual es difícil de lograr sin “nuevos” índices de capacidad económica, ya que los cuatro comúnmente aceptados están ampliamente gravados

13 Esta es también la opinión de Del Blanco García en *La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre*, Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria, nº 1, 2010, pags. 15 y 16.

por los tributos estatales y locales, y en particular por los impuestos.

Para Checa González esta reforma del art. 6.3 es acertada, e incluso afirma que habría que ir más allá, con tal de potenciar aún más la autonomía de las Comunidades Autónomas¹⁴. Pues bien, no sólo no estoy de acuerdo con su postura sino que creo que la reforma adolece de problemas desde su concepción, ya que la misma responde a motivos directamente relacionados con la crisis económica y el déficit que arrastran las Comunidades Autónomas, que a un análisis jurídico de la cuestión.

La consecuencia más importante que se deriva de la modificación del art. 6.3, es que las Comunidades Autónomas ya no tienen límite alguno para la “invención” de nuevos tributos, basta con que el hecho imponible del nuevo tributo no coincida en uno cualquiera de sus elementos con los de los tributos locales (ex art. 6.3) o estatales (ex art. 6.2).

3. ¿Qué gravan realmente los impuestos autonómicos?

Tenemos en primer lugar el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Fue analizado en la STC 37/1987¹⁵ respecto de uno de los predecesores del IBI, la CTR. Esta sentencia, que en su FJ 14 analiza si existe doble imposición entre el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas y el Impuesto sobre el Patrimonio y la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (precedente del actual IBI), considera que “infrautilización de fincas rústicas” es distinto de “propiedad de todo tipo de bienes”, pero luego admite que “todo tipo de bienes” incluye las fincas rústicas, tanto si están infrautilizadas como si no.

La doctrina no se ha puesto de acuerdo respecto al caso que nos ocupa. Hay quienes defienden que si el impuesto debatido gravase el patrimonio concurriría con el IP¹⁶, y si gravase la renta que el terreno genera concurriría con la CTR¹⁷. Además, si concurriera con el IP, este impuesto autonómico concurriría con el IBI por las mismas razones¹⁸.

- 14 Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, Quincena Fiscal, nº 3, 2010, pag. 7 (versión de la base de datos Westlaw).
- 15 Sala Galván recoge un resumen de la Sentencia, así como de las posturas doctrinales al respecto, en su trabajo Los principios limitativos del poder financiero de las CCAA en la jurisprudencia constitucional, Revista Española de Derecho Financiero, nº 90, 1996, pags. 294 a 297. También ha sido comentada por Escribano López en La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española, Revista Española de Derecho Financiero, nº 142, 2009, pags. 423 a 425.
- 16 Argumento defendido por Ortiz Calle en *Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (I)*, Impuestos, nº 9, 1999, pag. 116; y Martínez García-Moncó en *Impuestos propios: crisis y perspectivas*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 1900.
- 17 Checa González, C.: El Impuesto sobre Tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza, Impuestos, nº 6, 1987, pag. 673. La misma opinión tienen expresada Delgado González en La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 61, 1989, pag. 98; y Martínez García-Moncó en *Impuestos propios: crisis y perspectivas*, cit., pag. 1900.
- 18 Posición esta defendida por Calvo Vérguez en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pag. 257.

Mi opinión es que el impuesto cuestionado no grava un patrimonio sino la renta no generada¹⁹ o potencial, con lo que no podría haber concurrencia con el IBI ni en cuanto a la propiedad de dichas tierras, ni en el caso de la titularidad de derechos reales de usufructo y superficie.

Tengo muy serias dudas de que se le pueda catalogar como impuesto, pues para mí es más bien una sanción administrativa, porque se sanciona por no obtener el rendimiento que sería deseable²⁰ o quizá una multa coercitiva, y la misma se termina en cuanto se cumple con los objetivos previstos por la Administración. Es más, si analizamos tanto el concepto de sanción como el de multa, tienen como carácter principal reprimir actos ilícitos castigando por su comisión y/o eliminar determinados comportamientos²¹, mientras que los impuestos tienen como función el sostenimiento de los gastos públicos. Así, el hecho imponible del tributo debe ser un hecho lícito indicativo de capacidad económica, mientras que las sanciones son la consecuencia de realizar una infracción, por lo que no tienen por qué tener en cuenta la capacidad económica del infractor, y las multas coercitivas buscan que, a fuerza de ser reiteradas, su peso se haga tan insoportable que obligue al sujeto a cumplir el acto pretendido.

La STC 276/2000 en su FJ 4º afirma que: *“Como hemos tenido oportunidad de señalar, el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, F.J. 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, F.J. 18), y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible (art. 28 L.G.T.) revelador de capacidad económica (art. 31.1 C.E.) fijado en la Ley (art. 133.1 C.E.). Es verdad que, como hemos afirmado en ocasiones, el legislador puede establecer tributos con una función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, F.J. 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 C.E. o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [STC 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13; STC 186/1993, de 7 de junio, F.J. 4 a)]. Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito”²².*

Esta afirmación se contradice, a mi juicio, con otra hecha en el mismo FJ unos párrafos antes sobre el caso que nos ocupa: *“En concreto la STC 37/1987 se refería al impuesto sobre tierras infrautilizadas regulado en la Ley andaluza 8/1984, y en ella se afirma que «la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o empresas agrícolas del*

19 Opinión esta sustentada por Martínez Lago en *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 60, 1988, págs. 644 y 645.

20 Esta es la opinión de, Checa González, ibidem. También Delgado González en La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, cit., pag. 88; e Hinojosa Torralvo en Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas, Impuestos, 1989-II, pag. 145.

21 Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pag. 471.

22 Esta distinción es compartida por Muñoz del Castillo y Vega Herrero en Tributos y obligaciones tributarias, La nueva Ley General Tributaria, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pag. 87.

incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles». Como decimos, [...] se llegó a la conclusión de que la función disuasoria no convertía a las medidas empleadas para su consecución en sanciones, porque, en atención a su entidad y consecuencia, cabía entenderlas justificadas por finalidades distintas de la de castigar”.

Pues bien, en este caso la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOE nº 193, 13/8/84) establece un “impuesto” que, a mi juicio, castiga a los propietarios de terrenos agrícolas que no exploten los terrenos, para que los exploten. En tanto que no cumplen lo que una ley establece, lo que hacen es ilícito, y por ello se les sanciona, para que hagan lo que es lícito. Por lo tanto, el “impuesto” debatido se parece más a una sanción²³.

Existen otros tres impuestos, de los que puede afirmarse lo mismo: El Impuesto sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento en la Ley 1/1986, de 2 de mayo, sobre la dehesa en Extremadura (BOE nº 174, 22/7/86)²⁴, el Impuesto sobre tierras calificadas como regadíos infrautilizados en la Ley 3/1987, de 8 de abril, sobre tierras de regadío, de la Comunidad Autónoma de Extremadura (BOE nº 111, de 9/5/87), y el Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (BOE nº 29, de 3/2/2015). Los dos primeros están derogados y el último sigue aún vigente.

El Impuesto sobre Aprovechamientos Cinagéticos (IAC) se encuentra regulado en el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE nº 150, 23/12/2006)²⁵. El TC dijo en la STC 14/1998 que “*el impuesto autonómico grava exclusivamente el aprovechamiento cinagético*”, que realmente es lo mismo que no decir nada. Creo que podría haber sido sustituido por una tasa²⁶ que recayese sobre la explotación de una concesión administrativa²⁷, pero al existir una contraprestación económica a abonar a la Administración por dicho motivo, la concurrencia habría sido más que evidente.

Aunque la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente (BOE nº 32, de 6/2/92) ha sido declarada inconstitucional, dada la trascendencia que ha tenido la STC 289/2000, no podemos menos que tratarla aquí, siquiera brevemente.

En dicha sentencia, el TC concluyó que:

-
- 23 Nos encontraríamos en una posición intermedia entre lo que Kelsen considera el ilícito penal y el ilícito civil, porque es evidente que el ilícito que sanciona el ITI no es ni penal ni civil. Ver *¿Qué es justicia?*, Ariel, Barcelona, 1991, pags. 171 a 173.
 - 24 Se formuló recurso de inconstitucionalidad, resuelto por la STC 186/1993, donde ambas partes utilizaron los mismos argumentos que con el impuesto anterior, por lo que el resultado fue el mismo.
 - 25 Originalmente estaba regulado en la Ley 8/1990, de 21 de diciembre, de Caza de Extremadura (BOE nº 87, 11/4/91).
 - 26 Así lo creen Herrera Molina y Carbajo Vasco en *Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario*, Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pag. 88.
 - 27 Esta es la opinión de Calvo Vérguez en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, cit., pag. 266; y Alonso González en *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, pag. 89.

“Sin embargo, el análisis de la estructura del nuevo impuesto autonómico no permite llegar a esta conclusión. En efecto, aunque la Exposición de Motivos exteriorice una pretendida finalidad protectora del medio ambiente, según la Ley autonómica el hecho imponible del Impuesto lo constituye la titularidad de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo, a saber, las de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas; siendo lo sometido a tributación (verdadera riqueza gravada), el valor de los elementos patrimoniales calculado mediante la capitalización del promedio de los ingresos brutos de explotación durante los tres últimos ejercicios o, lo que es lo mismo, articulándose el gravamen con independencia de la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio ambiente que se dice proteger. Estamos, pues, en presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones y, como veremos de inmediato, el hecho de que el valor de esas instalaciones se calcule mediante la capitalización de los ingresos no trasmuta lo que es impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes.

[...] En consecuencia, no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica).

[...] En definitiva, tanto uno como otro impuesto gravan la «titularidad» de bienes inmuebles; [...] y lo hacen en la persona de su titular, entendido de forma más o menos amplia. Dicho de otra forma, [...] el I.B.I.A.M.A. somete a tributación la capacidad económica exteriorizada también por la titularidad de determinados bienes inmuebles”.

No encuentro nada reproachable en esta sentencia²⁸. Aun así, no me queda nada claro si el impuesto gravaba patrimonio o renta²⁹. Me sorprende cómo es posible que un impuesto que grava la titularidad de las instalaciones (bienes inmuebles) establezca para valorarlas la capitalización del promedio de los ingresos brutos. ¿Cómo se explica esto?. Ciertamente que las instalaciones contribuyen en parte a la obtención de los resultados financieros anuales, pero de ahí a utilizar los ingresos brutos *totales* para establecer la base imponible...³⁰ quizá debió gravar

28 Se muestran de acuerdo con esta sentencia, entre otros, Adame Martínez en Tributos propios de las comunidades Autónomas, cit., pag. 236; Ortiz Calle en Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente), Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental, nº 27, 2001, pags. 29 y 30; Luchena Mozo en Protección fiscal del medio ambiente, Lecciones de Derecho del Medio Ambiente, Lex Nova, Valladolid, 2002, pags. 487 y 488; Calvo Vérguez en Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales, cit., pag. 218; y Escribano López en La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española, Revista Española de Derecho Financiero, nº 142, 2009, pags. 426 y 427.

29 Para Borrero Moro en *El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pags. 153 a 157, no grava capacidad económica alguna, a no ser el ahorro de costes.

30 La Ley General Tributaria permite algo parecido pero no esto exactamente. Su art. 57 (antes 52), establece cómo determinar el valor de las rentas, bienes, productos y demás elementos determinantes de la obligación tributaria. El primero es la capitalización o imputación de rendimientos. No dice nada de ingresos brutos, como es lógico, porque ese artículo se refiere al rendimiento final de la actividad, siempre que lo valorado contribuya a obtener tal rendimiento. En este sentido, Gómez Cabrera en *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota*, Impuestos, nº 21, 1996, pag. 384, cita a favor de la capitalización de los ingresos como criterio para calcular el valor de los inmuebles en el impuesto balear el art. 52 anterior (ahora 57) y además el art. 16.1 de la Ley del IP y el art. 48.1.b) de la Ley del IRPF de 1991. Ambos artículos se refieren a acciones y participaciones societarias, elementos susceptibles de valoración por capitalización que nada tienen que ver con los inmuebles.

los rendimientos generados por los inmuebles. ¿No será que el legislador sabía de sobra que al establecer la determinación de la base imponible utilizando el valor de los inmuebles incurría en doble imposición con el IBI o con el IP, y de hacerlo utilizando el rendimiento neto incurría en lo mismo con el Impuesto sobre Sociedades o con el IAE, por lo que tuvo que inventarse algo tan extraño?³¹.

En este punto coincido con Herrera Molina cuando afirma que “el mecanismo de capitalización resulta un artificio, como lo demuestra el que se utilice el mismo porcentaje para actividades muy diversas: lo que se pretende es gravar de modo enmascarado un porcentaje de los ingresos brutos. De este modo se lesiona el principio de capacidad económica sin que exista ningún fin extrafiscal que lo justifique”; y con Jiménez Hernández que dice que “[...] lo que realmente está gravando el impuesto balear es el volumen de ventas, o sea, los ingresos, y no los del ejercicio actual, sino los tres anteriores al devengado, lo cual incurre en manifiesta violación del principio de capacidad económica [ya que] tal impuesto puede someter a tributación manifestaciones de riqueza pasada que ya no subsisten [...]. Sobrada razón tienen los autores que [...] critican el hecho de que con la bandera de “ecológico” o “ambiental” se ha desencadenado una serie de figuras impositivas con las que las Administraciones autonómicas buscan simple y llanamente aumentar sus ingresos fiscales”³².

Albiñana García-Quintana afirma que los impuestos ambientales como este no deberían recaer sobre los inmuebles, pues la sola tenencia o propiedad de los mismos no supone que se esté contaminando, por lo que sólo puede ser gravado el resultado económico de la actividad en la que los mismos estén involucrados³³.

El Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente se encontraba regulado en la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas Fiscales sobre la Producción y Transporte de Energía que incidan sobre el Medio Ambiente (BOE nº 188, 7/8/97). Esta norma fue recurrida ante el Tribunal Constitucional, que en la STC 179/2006, al igual que ocurrió con el impuesto balear, declaró inconstitucional este impuesto. Antes de pronunciarse el TC, se reformó la Ley aludida, por lo que el impuesto sigue vigente por medio del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE nº 150, 23/12/2006).

La mencionada sentencia afirmaba que *“Por su parte, el impuesto extremeño sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, [...] es un tributo directo de carácter real que “grava los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan en el medio ambiente” (art. 1.1), señalando la Ley cuestionada que el objeto del tributo son “los bienes muebles e inmuebles” que “estén afectos o vinculados a procesos productivos, prestaciones de servicios, ejecuciones de obras o realización de actividades” (art. 1.2), destinadas a la “producción, almacenaje, transformación,*

31 La misma opinión refleja Herrera Molina en Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes, Derecho del medio ambiente y administración local, Civitas, Madrid, 1996, págs. 697 y 702. También Borrero Moro en La materia imponible en los tributos extrafiscales..., cit., pag. 114. Y Pérez de Ayala Becerril en Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el derecho español, Cedecs, Barcelona, 1998, pag. 202.

32 Herrera Molina en *El tributo “ecológico” balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?*, Noticias de la Unión Europea, nº 119, 1994, pag. 42, en STC 289/2000, Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional, años 2000-2001, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pag. 115, y en *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 292 y 293. Jiménez Hernández en *El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas*, Impuestos, 1996-I, págs. 93 y 94. Lo mismo afirman Fernández Junquera en *Reflexiones sobre la inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan sobre el medio ambiente*, Quincena Fiscal, nº 11, 2001, pag. 42; Ortiz Calle en *Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico...*, cit., pag. 35; y Adame Martínez en *El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 79, 1993, pag. 454.

33 Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000, Impuestos, 2001-I, pag. 521.

transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas" (art. 1.3). El hecho imponible lo constituye, entonces, "la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo" (art. 2.1)".

Mi opinión sobre esta sentencia es la misma que expresé al hablar del impuesto balear, y nuevamente reitero lo dicho allí. ¿Cómo pueden gravarse elementos patrimoniales atendiendo a la capitalización del promedio de los ingresos brutos de los tres últimos ejercicios, recurriendo de nuevo a rentas históricas para determinar rentas potenciales; o a la producción bruta media de kilowatios de los tres últimos ejercicios, acudiendo también a datos históricos para determinar la producción potencial; o al número de postes o antenas o a los kilómetros de red? ¿Dónde está la capacidad económica gravada?³⁴

El problema del que hablamos, y que afecta a todos los impuestos con fines extrafiscales, queda perfectamente explicado por Alonso González con las siguientes palabras: "En estos casos el problema radica en que el objeto del tributo, tal y como queda legalmente establecido, es suficientemente abstracto como para homologarse con alguna de las fuentes de riqueza prototípicas que tradicionalmente se asumen como objeto o materia imponible: renta, patrimonio o gasto. Y esa falta de claridad es cualquier cosa menos casual. La sustitución de un objeto tributario nítido y claro por la oscura descripción de los objetivos del legislador [...] trata de proveer un disfraz jurídico [...]"³⁵. Este autor denomina a esta técnica legislativa un fraude de ley, porque "[...] la norma de cobertura es la regulación del impuesto autonómico que recurre a descripciones jurídicas del objeto tributario y del hecho imponible suficientemente retorcidas y alambicadas como para impedir que el intérprete pueda, fácilmente, descubrir que, en el fondo, se está intentando eludir la aplicación de los indicados preceptos de la LOFCA"³⁶.

Como decíamos antes, previamente a este pronunciamiento del Tribunal Constitucional, se operó una reforma del impuesto, dándole la forma que se recoge en el Decreto Legislativo 2/2006 ya mencionado. Esta reforma eliminó el gravamen de los elementos patrimoniales, salvo en el art. 1 donde todavía se mencionan, lo que supuso la eliminación del cálculo de su valor por medio de la capitalización de los ingresos brutos de la actividad. Su hecho imponible ha pasado a ser la realización de las actividades que ya establecía la Ley original, que son la producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica, por un lado, y el transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática, por otro. El sujeto pasivo pasa de ser el propietario de los elementos patrimoniales a ser quien realice las actividades.

Puede concluirse que el "nuevo" impuesto extremeño no respeta el principio de capacidad económica porque son más que dudosas las manifestaciones de la misma que grava, y porque no prevé nada respecto de aquellos sujetos

34 Borrero Moro, en cambio, sí la ve en El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad, Impuestos, nº 18, 1998, págs. 1269 y 1270. Considera que es el patrimonio, concretado en la capitalización de los ingresos brutos, aunque cree que el principio de capacidad económica se respetaría más si utilizara los ingresos netos. No obstante, en El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local, cit., págs. 153 a 157, afirma lo contrario, que no grava capacidad económica alguna, salvo que el ahorro de costes se considere como tal.

35 *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, cit., pag. 130.

36 *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, cit., pag. 131.

pasivos que dejen de atentar contra el medio ambiente por medio de una modernización de las instalaciones u otros medios³⁷.

El Impuesto sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio Ambiente, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha se regulaba en la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente (BOE nº 50, de 27/2/01). Tras un acuerdo con el Gobierno, el impuesto fue modificado, por lo que ahora se encuentra regulado en la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (BOE nº 46, de 23/2/06). El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre ambos, en su redacción anterior en la STC 196/2012, y en su redacción actual en la STC 60/2013, con idéntica argumentación y sentencia.

Existe un grupo de impuestos autonómicos que gravan a los grandes establecimientos comerciales, por el momento en Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña, La Rioja y Navarra. Sobre el asturiano, el catalán y el navarro han recaído la STC 122/2012, la STC 197/2012 y la STC 208/2012; mientras que sobre el aragonés está pendiente la resolución de su recurso de inconstitucionalidad.

Según la Ley 16/2005, el objeto del tributo es "la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades" (art. 1). ¿Qué objeto del tributo es este? La contaminación y los riesgos no, con lo que sólo nos queda la realización de determinadas actividades. La norma considera sujetos pasivos solidarios a los propietarios de las instalaciones en las que se realicen las actividades, lo cual carece de sentido, porque si no ejercen la actividad no son responsables de una contaminación o almacenamiento que realiza quien ha alquilado dichas instalaciones, salvo que sean ellos los que deben impulsar o co-financiar las obras que reduzcan el daño al medio ambiente y no lo estén haciendo o lo estén impidiendo. Esto es una prueba más del deplorable diseño del "impuesto".

Las cosas no están nada claras. En mi opinión, respecto de la producción de energía termonuclear se está gravando, en el fondo, una actividad económica, sin embargo no se valora el rendimiento presunto sino el volumen de producción o producción bruta de electricidad (art. 5.b), que influye directamente en el beneficio de la actividad. En cuanto al almacenamiento de residuos radiactivos, no estamos ante una actividad económica por sí sola, sino que es una parte de la actividad anterior, salvo en el caso de una empresa que se dedique exclusivamente a ello. Además se cuantifica según los metros cúbicos almacenados (art. 5.c), lo que la relaciona directamente con el elemento patrimonial donde se almacenan, pero entiendo que no se grava capacidad económica alguna. Tampoco es una actividad la emisión de gases, ya que este es el resultado de la actividad, no la actividad misma, y de nuevo no grava capacidad económica alguna.³⁸

37 Según Patón García el impuesto extremeño ahora sí es una figura tributaria de gravamen del riesgo para la prevención del daño medioambiental (*La inconstitucionalidad del Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente: a propósito de la STC 179/2006, de 13 de junio*, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 281-282, 2006, pag. 130). No se si ayudará o no a proteger el medio ambiente, pero lo que está claro, según lo que hemos visto, es que no es un tributo porque no respeta el principio de capacidad económica, que todos los tributos deben respetar.

38 Lo que acaba de exponerse en este párrafo, es aplicable a los impuestos y cánones de otras Comunidades Autónomas sobre depósito o vertido de residuos (radiactivos o no) y emisiones o contaminación atmosférica. Actualmente cuentan con tales gravámenes las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Madrid y Murcia

Por tanto, no estoy de acuerdo, con Rozas Valdés³⁹ ni con el Abogado del Estado, en ambos recursos, en que en el supuesto de almacenamiento de residuos radiactivos se grave una actividad económica, ni tampoco en el supuesto de emisión de gases.

Creo que el impuesto no grava capacidad económica alguna en los dos últimos supuestos, e incluso en el primero puede considerarse dudosa⁴⁰, por lo que reitero, como en casos anteriores, mi convencimiento de que la figura del impuesto no es la solución para este tipo de gravámenes. Sólo podría crearse un impuesto medioambiental, a mi juicio, sobre la base de calcular el coste del daño que causa cada empresa por la contaminación que produce y relacionarlo con los beneficios reales, pues es un gasto que no está soportando pero lo está causando y lo soportan otros, pero no es un cálculo fácil de realizar⁴¹. Siguiendo los mismos criterios expuestos al tratar el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, este impuesto debería convertirse en una sanción o en una multa coercitiva en el caso de exceder un determinado volumen de emisiones o de residuos almacenados, pues este "impuesto" no busca otra cosa que incentivar a reducir las emisiones y los residuos y a contaminar menos.

Como hemos dicho, sobre ambas redacciones de este impuesto han recaído la STC 196/2012 y la STC 60/2013, que lo han declarado parcialmente inconstitucional. En primer lugar, ambas matizan algo que, a mi parecer, está muy bien traído a colación, y es que el art. 6 de la LOFCA debe ser aplicado en su antigua redacción, vigente a la fecha de redacción del impuesto recurrido, y se atiende a su interpretación literal.

Partiendo de estas premisas, analizan la concurrencia del impuesto autonómico con el IAE en los tres supuestos regulados por el impuesto. En el caso de la emisión de gases, considera el tribunal, correctamente a mi juicio, que no hay actividad ninguna de emisión de gases en las tarifas del IAE, aunque puede ser consecuencia de la realización de una actividad gravada por las mismas. En cambio, en el caso de la producción termonuclear de energía eléctrica sí considera el tribunal que existe doble imposición por coincidir la materia imponible (el mero ejercicio de una actividad), el hecho imponible, el sujeto pasivo y la base imponible con los de aquel, y no afectar el rendimiento obtenido a la finalidad que se dice perseguida por el impuesto. Se hace el mismo razonamiento respecto al almacenamiento de residuos radiactivos. En consecuencia, el primer supuesto es declarado constitucional, e inconstitucionales los otros dos. Considero acertado que el impuesto haya sido anulado en parte, aunque no por los motivos por los que a mi juicio debería serlo.

El Estado ha aprobado recientemente un Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, del que la Comunidad Foral de Navarra ha realizado un desarrollo en base al Concierto Económico, regulado en la Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (BOE nº 91, de 16/4/2015), mientras que Cataluña tenía ya aprobada la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (BOE nº 281, de 20/11/2014).

39 Ult. ops. cit., pag. 19 y pag. 554.

40 Salvo si el volumen de producción se "cobra" en su totalidad a quien lo recibe, generando rendimientos económicos para el productor.

41 Esta misma postura es la que Albiñana García-Quintana sostiene en *Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000*, Impuestos, nº 5, 2001, pag. 42.

Dichos impuestos siguen la misma línea que uno de los supuestos del IDAIMA, por lo que me merece la misma opinión, no se grava índice alguno de capacidad económica, a no ser los ingresos procedentes de la producción de energía por la empresa de que se trate y, por tanto, el beneficio de la actividad.

Existen otros impuestos de similares características, no recurridos ante el TC: el Impuesto castellano-leonés 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 se regula en la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (BOE nº 77, de 30/3/12), que grava la titularidad de bienes inmuebles; el Impuesto riojano sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas, regulado en la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 (BOE nº 15, 17/1/13); el Impuesto asturiano sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, regulado en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (BOE nº 29, de 3/2/2015); el Impuesto canario sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades, regulado en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOE nº 166, de 12/7/2012); y el Impuesto valenciano sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente, regulado en la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización (BOE nº 21, 24/1/13).

El nombre de los impuestos asturiano y canario dice gravar determinadas actividades, pero el objeto del tributo es gravar "[...] la concreta capacidad económica manifestada en la realización de las actividades a que se refiere el presente artículo, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas" (art. 37.1 y art. 40.Dos.1), mientras que en el riojano dice que es "[...] conseguir un comportamiento por parte de los operadores de los sectores energético y de las telecomunicaciones tendente a reducir el impacto visual que producen los elementos fijos de sus redes mediante su soterramiento o compartiendo infraestructuras" (art. 63.1).

Su hecho imponible en el canario se define como "[...] la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por la realización por el sujeto pasivo de actividades de transporte y/o distribución de electricidad por una red de alta tensión con el fin de suministrar a clientes finales o distribuidores o de prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, con carácter de radiocomunicaciones, terrestres o satelitales" (art. 40.Cuatro), el riojano como "El impacto visual y medioambiental que se produce por los elementos fijos destinados al suministro de energía eléctrica así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja" (art. 64), mientras que en el asturiano es la realización de determinadas actividades (art. 39). En mi opinión, la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales no es el hecho imponible, lo es la realización de la actividad que genera ese efecto, y cuyo coste no es asumido por la empresa que ejerce dicha actividad, como lo expresan el art. 40.Dos.1, el art. 37.1 y el art. 63.1.

Todos ellos gravan dos actividades, el transporte y/o distribución de electricidad y la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, pero la base imponible se calcula en función de determinados elementos patrimoniales: en el primer caso la extensión en kilómetros de las redes de transporte y/o distribución, y en el segundo caso el número de mástiles, antenas, paneles, etc. (art. 40.Ocho, art. 43 y art. 68). La cuota del canario oscila en el primer caso entre €600 y €750 por kilómetro según la tensión que circula por la red, y en el segundo caso es fija, de €500 por elemento (art. 40.Nueve); mientras que en el asturiano y en el riojano es la misma en los dos casos: €700 en uno y €175 en el otro, por kilómetro y por elemento (art. 46 y art. 71).

Nuevamente nos encontramos con impuestos que pueden estar gravando una actividad o determinadas instalaciones. Pues bien, en primer lugar, ninguno de los supuestos es una actividad en sí misma, sino parte de la actividad de venta de servicios de telefonía y telemática. Lo que dichos impuestos gravan son las instalaciones, pero no por el valor de las mismas, y no gravan la actividad de transporte y/o distribución de energía o la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, porque la existencia de unas instalaciones de transporte o suministro no implica ingreso alguno si no hay producción.

Por otra parte, el valenciano grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a aquéllas que se encuentren radicadas en el territorio de la Comunidad Valenciana, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural (art. 154.Uno). El hecho imponible del impuesto es los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la producción de energía eléctrica; la producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas; y la emisión de gases a la atmósfera (art. 154.Cinco); mediante las instalaciones y demás elementos patrimoniales a los que nos hemos referido. El sujeto pasivo será quien realice las actividades enumeradas (art. 154.Cuatro). Aparte de lo dicho en anteriores casos sobre lo dudoso de que el llamado "hecho imponible" pueda ser considerado como tal, el objeto del tributo no es otro que el coste no asumido por el causante del perjuicio medioambiental, que redunde en un mayor beneficio para la empresa.

El Impuesto gallego sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada se encuentra regulado en la Ley 15/2008, de 19 de diciembre (BOE nº 64, 16/3/09). Este impuesto tiene como finalidad compensar los efectos negativos a que se encuentra sometido el entorno natural de Galicia por la realización de actividades que afectan a su patrimonio fluvial natural y, por otra, reparar el daño medioambiental causado por dichas actividades (art. 1).

Siguiendo el mismo razonamiento que en otros supuestos que ya hemos analizado, este impuesto pretende que las empresas que causan tales daños asuman el coste de reparación de los mismos, reduciendo su beneficio. Es por ello, que este impuesto debería gravar los rendimientos de las actividades que causan el daño. En cambio, el art. 2 de la Ley dice que somete a gravamen el daño medioambiental causado por la realización de determinadas actividades que utilizan agua embalsada. Esto no hace referencia a capacidad económica alguna.

El art. 6.1 define el hecho imponible como "la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento del agua embalsada, cuando dicho uso o aprovechamiento altere o modifique sustancialmente los valores naturales de los ríos y, en especial, el caudal y velocidad del agua en su cauce natural". Esto lleva a pensar que se grava el ejercicio de una determinada actividad que produzca unas determinadas consecuencias. Esta conclusión es refrendada por el art. 7 que declara no sujetas determinadas actividades, y por el art. 9, que considera sujeto pasivo a quien ejerce dichas actividades. Parece que se grava, por tanto, el ejercicio de determinadas actividades o bien los rendimientos derivados de las mismas.

No obstante, el método de cálculo de la base imponible no me parece adecuado ni respetuoso con el principio de capacidad económica, pues no calcula los rendimientos de la actividad, que sería la capacidad económica que se debería gravar. Se plantearía de nuevo la disyuntiva de si este impuesto puede ser considerado como tal o más bien debería ser asimilado a otro tipo de figura no tributaria.

De similares características a este son el Impuesto castellano-leonés 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 se regula en la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (BOE nº 77, de 30/3/12) y el Impuesto asturiano sobre las afecciones ambientales del uso del agua, regulado en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (BOE nº 29, de 3/2/2015). El primero es básicamente una copia del gallego, y el segundo es idéntico a un canon de saneamiento.

Eseverri Martínez considera que los impuestos ambientales que acabamos de analizar y el que sigue no son ni siquiera tributos, dado que no cumplen con la concepción constitucional de tributo, defendiendo a continuación que la protección del medio ambiente debe realizarse a través de prestaciones patrimoniales coactivas no tributarias⁴², afirmación que suscribo íntegramente.

El Gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil se encuentra regulado en la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil, de la Comunidad Autónoma de Cataluña (BOE nº 156, de 1/7/97). En líneas generales, se gravan las instalaciones que almacenen y transporten sustancias peligrosas, aeropuertos, aeródromos, presas hidráulicas, centrales nucleares, e instalaciones productoras, transformadoras y transportadoras de energía eléctrica (art. 59). No cabe duda de que estamos ante un gravamen de bienes inmuebles.

Este impuesto (nótese que no se le llama como tal) fue recurrido ante el TC, que en su STC 168/2004, analiza el Gravamen (FJ 10). Afirmó que *“Por lo que atañe al tributo autonómico ahora controvertido, en el preámbulo de la Ley de protección civil de Cataluña se anuncia el establecimiento de “un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil” y que radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma [...] En primer lugar, el objeto no coincide con ninguno de los dos impuestos municipales a los que se ha referido el Abogado del Estado, puesto que el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que es el caso del impuesto sobre actividades económicas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil. A este respecto, debemos señalar que, según apunta el propio Abogado del Estado en el escrito rector de este proceso constitucional, la Ley de protección civil de Cataluña puede adolecer en ocasiones de cierta imprecisión técnica. Tal sería el caso del art. 58.1, donde se afirma que el gravamen “recae sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de los planes de protección civil”. [...] Todo ello nos conduce a identificar como objeto del gravamen el riesgo que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades citadas en el art. 59.1 de la Ley”*.

Desde luego la argumentación del Tribunal Constitucional es totalmente incomprensible. Aparte de la finalidad extrafiscal del mismo, dice que grava instalaciones y actividades, o una cosa o la otra, no puede gravar ambos índices de capacidad económica a la vez, salvo que estemos hablando de dos impuestos diferentes. Un impuesto recae sobre uno de los cuatro índices: renta, patrimonio, consumo o gasto y tráfico de bienes; pero si un impuesto

42 La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 229 y ss.

recae sobre dos o más de estos índices, entonces nos encontramos ante dos impuestos distintos dentro de la misma norma.

Herrera Molina, comentando esta Sentencia, llega a afirmar que ni siquiera es un impuesto, y mucho menos extrafiscal puesto que no existe una finalidad incentivadora, ya que las medidas que tomen las empresas para reducir la contaminación no van a variar la cuantía del gravamen, porque no está previsto en la norma que así suceda. Este autor considera que el gravamen (nótese que la norma ni siquiera le llama impuesto) se aproxima a una contribución especial, pero no da argumentos para sustentar tal afirmación⁴³.

También dice que el objeto del tributo es el riesgo que encierran para la protección civil las instalaciones y actividades que la Ley cita⁴⁴. ¿Dónde está la capacidad económica gravada en el concepto “riesgo”? Según lo define el propio Tribunal Constitucional unos párrafos antes, el objeto de gravamen o materia imponible es una fuente de riqueza o renta, ¿es el riesgo una fuente de riqueza? Es evidente que no⁴⁵.

Los gastos incurridos por la Administración al poner en marcha planes de protección civil por la peligrosidad de determinadas instalaciones y actividades para personas y bienes, podrá gravarse por medio de otra figura tributaria pero no por medio de un impuesto⁴⁶, porque este exige que se grave una capacidad económica, concretada en una fuente de riqueza⁴⁷, y según la argumentación del Tribunal Constitucional sólo podemos llegar a la conclusión de que no se grava ninguna⁴⁸.

Respecto al sujeto pasivo, el Tribunal Constitucional comenta que: *“Por otro lado, los sujetos obligados al pago del gravamen no son los titulares de tales elementos patrimoniales, como sería lógico que sucediera si éstos constituyeran el objeto del tributo que nos ocupa, sino quienes realicen la actividad a la que están afectos dichos elementos patrimoniales (art. 61). Y es que la consideración adoptada para el gravamen no es la riqueza fundiaria, el bien en sí, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, sino la relación instrumental de las instalaciones y la actividad potencialmente generadora de grandes riesgos”*.

Esta afirmación es cierta, pero a nadie se nos escapa que la envergadura de las instalaciones y estructuras de las que hablamos, implica que el propietario o titular de las mismas no es otro, en la casi totalidad de los casos, que la empresa suministradora del producto o prestataria del servicio. Es más, si no son los dueños de las instalaciones

43 STC 168/2004, Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional, año 2004, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pags. 100 y 101

44 La misma opinión manifiestan Calvo Vérguez en *Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre*, Jurisprudencia Tributaria, nº 10, 2005, pags. 67 y 69; y Rozas Valdés en *Riesgo de contaminar y tributos autonómicos*, Quincena Fiscal, nº 2, 2006, pag. 23, y con Aparicio Pérez, Álvarez García y Vázquez Cobos en *Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos*, Tributos locales y autonómicos, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pag. 557. El primero afirma, en concreto, que no se grava una actividad como generadora de renta sino en cuanto a que puede representar un peligro. Y repito, ¿dónde está aquí el índice de capacidad económica?

45 Balladares Saballos en op. cit., pag. 19; y también Borrero Moro en *El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pags. 167 y 168.

46 Ibidem., pag. 13. Opinión compartida también por Alonso González en *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, cit., pags. 135 a 137.

47 Ibidem., pag. 21.

48 Esta es también la opinión de Borrero Moro en *El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local*, cit., pags. 153 a 157, pues opina que le GEPA no grava capacidad económica alguna, a no ser el ahorro de costes.

o estructuras, ¿con qué indicador de capacidad económica se les está gravando por unos inmuebles que no son suyos?. Este mismo argumento de que no son los titulares serviría para afirmar que el impuesto catalán no puede gravar los inmuebles⁴⁹ y que en realidad grava el rendimiento de la actividad.

Es evidente que cuando no hay acuerdo en la doctrina respecto a qué materia imponible grava este impuesto, eso quiere decir que no está bien formulado, aparte de que no hay coherencia entre los elementos que lo componen, porque un impuesto sólo puede gravar un índice de capacidad económica, y sólo debería ser posible una única interpretación⁵⁰, a menos que, como ya hemos dicho, haya dos o más gravámenes en uno, que es lo que sucede en este caso.

El Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (ISER), derogado por la Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas (BOE nº 19, de 22/1/11), estaba regulado en el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE nº 150, 23/12/2006), aunque su redacción original, sobre la que se pronunció el TC, era la contenida en Ley 9/1998, de 26 de junio, del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (BOE nº 200, 21/8/98). No obstante, salvo algunos matices que no nos afectan, el impuesto no varió.

El Tribunal Constitucional afirmó en su Auto 417/2005, FJ 6, que el impuesto extremeño afirma en su art. 1 que el objeto del tributo es la titularidad de los terrenos así como la titularidad de las edificaciones. En cuanto al sujeto pasivo, es el titular del inmueble o del derecho real de que se trate. El hecho imponible, que se produce si se llevan 4 años sin solicitar la licencia de edificación o la de rehabilitación (5 años y 4 años, respectivamente, en la nueva normativa), si se solicitó pero no se obtuvo por causas imputables al titular, si se obtuvo pero no se llevaron a cabo las obras en plazo o se interrumpieron o no se han terminado en plazo (estos últimos cuatro puntos no se recogen en la nueva normativa, y en el caso de la edificación se grava no edificar en lugar de no solicitar la licencia).

Pues bien, al final de dicho FJ el Tribunal Constitucional dice expresamente que *“En suma, aun cuando el impuesto articule su gravamen sobre el valor catastral de los solares o edificaciones ruinosas, no por ello hace coincidir su verdadero objeto o materia imponible con el impuesto sobre bienes inmuebles, dado que su única y exclusiva finalidad es la de conseguir determinadas conductas de los ciudadanos, estimulando la construcción en los solares o la rehabilitación de edificaciones declaradas en ruina. Se trata, a fin de cuentas, de un gravamen sobre la “infrautilización” de los solares urbanos o edificaciones ruinosas y no de su mera titularidad como fuente de riqueza susceptible de tributación”*. A continuación añade en el FJ 7 algo que ya adelantábamos en párrafos anteriores: *“Lo expuesto hasta este momento*

49 Por ejemplo Calvo Vérguez en *Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre*, cit., pag. 67.

50 Balladares Saballos, en ibidem., pag. 31, afirma que “[...] la existencia de todo impuesto debe referirse indefectiblemente a su fundamentación sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo [...] para que un impuesto, de la naturaleza que sea, esté considerado una figura tributaria legítima [...] debe estar informado por la capacidad económica del sujeto pasivo, caso contrario, no es posible hablar de legitimidad constitucional de la figura en análisis. [...] aunque exista un principio alternativo que lo acompañe en la justificación constitucional de la sobreimposición, no podrá existir un impuesto con fines extrafiscales que no haga referencia y se estructure lo más perfectamente posible sobre la capacidad contributiva del contribuyente. De lo contrario estaríamos hablando de figuras que de tributario únicamente conservan el nombre”. Este autor considera que en el caso de los impuestos con fines extrafiscales confluyen varios principios constitucionales, por lo que hay que decidir cuál tiene preferencia sobre el resto. Para él y para mí, el principio de capacidad económica siempre debe prevalecer, pues es la base del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno (art. 31.1 de la Constitución). El Tribunal Constitucional, en esta sentencia que estudiamos, pasa por encima de este principio.

conduce inexorablemente a considerar que el impuesto autonómico analizado es idéntico, en su concepción, tanto al Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas como al Impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, ambos declarados constitucionales en nuestras SSTC 37/1987, de 26 de marzo, y 186/1993, de 7 de junio, respectivamente". Y lo considera "[...] diferente en su concepción al Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente creado por la Ley del Parlamento de las Illes Balears 12/1991, de 20 de diciembre (desarrollado por el Decreto del Consejo de Gobierno 81/1992, de 5 de noviembre), que gravaba las instalaciones afectas a determinadas actividades que se presumía que incidían en el medio ambiente, por dedicarse a la producción, transformación, almacenamiento, etc., de combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, actividades eléctricas, de telefonía o telemáticas, y que fue declarado inconstitucional por la STC 289/2000, de 30 de noviembre" (FJ 8). Afirma que se parece a los dos primeros porque aunque gravan lo mismo (inmuebles o terrenos) todos ellos tienen un fin extrafiscal que hace que el objeto o materia imponible sea diferente al de la Contribución Territorial Rústica por ese motivo; en cambio, el último es diferente porque su regulación no estaba orientada a conseguir el fin extrafiscal pretendido. En este caso, según el TC, el fin es gravar la infrautilización de los bienes inmuebles a través de la propiedad de esos mismos bienes, siendo la titularidad, a mi parecer, el verdadero objeto del tributo.

Me han sorprendido mucho las palabras de Checa González al comentar este impuesto comparándolo con el Impuesto sobre el Patrimonio: "[...] el gravamen de la titularidad de solares no edificadas o de terrenos en los que existan edificaciones declaradas en situación de ruina [...] no puede identificarse con la titularidad de todo tipo de bienes"⁵¹. Un solar o un terreno o una edificación ¿no es un bien o patrimonio inmobiliario?

El impuesto que comentamos, así como los que gravaban la infrautilización, pueden gravar una realidad que no refleja capacidad económica alguna o una capacidad económica que no está relacionada con el fin que el impuesto persigue. En el primer caso el impuesto deviene inconstitucional ex art. 31 de la Constitución, independientemente del fin que tenga. En el segundo, si la capacidad económica realmente gravada es la misma que la de cualquier impuesto local se habría incumplido el mandato del art. 6.3 de la LOFCA en su redacción anterior (vigente en la fecha de aparición del ISER) y debería haber dejado de existir el impuesto autonómico por ser inconstitucional.⁵²

Vemos que la figura de impuesto quizás no sea la adecuada para cubrir fines no fiscales, porque es muy difícil que pueda relacionarse un fin extrafiscal con una capacidad económica concreta del sujeto pasivo⁵³, como estamos viendo en estos impuestos que comentamos, cosa que no es necesaria en el caso de las tasas o de las sanciones. Creo que, una vez más, el impuesto estudiado se parece más a una sanción, que se mantendría mientras no se cumpla lo establecido por la Administración (edificar suelos y rehabilitar edificios), por lo que esta figura sería más adecuada que la de impuesto⁵⁴.

En contra de esta opinión se expresa Alonso González afirmando que el fin de un tributo extrafiscal es desincentivar determinadas conductas o incentivar medidas para paliar o disminuir los daños causados por determinadas conductas, por lo que ya que las tasas, las contribuciones especiales y los precios públicos no pueden cumplir

51 Límite derivado del art. 6.2 de la LOFCA para el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas, Nueva Fiscalidad, nº 3, 2003, pag. 17. De la misma opinión es Galapero Flores en *El Impuesto sobre Solares. Su implantación en la Comunidad Autónoma de Extremadura*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 263, 2002, pag. 253; quien no entra a comentar la colisión con el IBI.

52 Estas dos posibilidades también las comenta Borrero Moro en *La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, cit., pags. 143 y 144.

53 Esta es la opinión de González González en *La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 6.

54 Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, Marcial Pons, Madrid, 1994, pags. 45 a 54.

tal función por su específica naturaleza, sólo el impuesto puede hacerlo, y no la sanción porque las conductas mencionadas no están tipificadas como infracciones sancionables. Sólo encuentro un problema en su razonamiento, y es que llega al impuesto por eliminación de todas las demás posibilidades, pero no justifica por qué el impuesto es la figura adecuada. Además, si las conductas no se pueden sancionar por no estar tipificadas como infracciones, pueden tipificarse como tales y se soluciona el problema. A favor, en cambio, se expresa González González: “[...] aún cuando ciertamente han sido adoptados por diversas Comunidades, la verdad es que no todos participan de la misma naturaleza y, así, mientras unos pueden calificarse claramente como impuestos, otros poseen una naturaleza híbrida entre el impuesto y la tasa, e, incluso, entre la tasa y el precio público”⁵⁵.

El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable, se regulaba en el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA nº 117, 3/10/07), y su texto actualizado se encuentra en la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOE nº 36, de 10 de febrero de 2010). Dice gravar “la concreta capacidad económica que se manifiesta en determinadas actividades desarrolladas mediante la utilización de las instalaciones o elementos de dichos sistemas de transporte de personas, mercancías y bienes, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural, territorial y paisajístico de la Comunidad Autónoma de Aragón”.

El primer escollo lo encontramos cuando se define el hecho imponible: “Constituye el hecho imponible del impuesto el daño medioambiental causado directamente por las instalaciones de transporte mediante líneas o tendidos de cable” (art. 9). ¿Qué capacidad económica se pone de manifiesto aquí? Ninguna⁵⁶.

Entiendo que se podría llegar a defender que se grava la titularidad de elementos patrimoniales y no el ejercicio de una determinada actividad, ya que son los elementos patrimoniales los que dañan al medio ambiente y al paisaje, y no el ejercicio de la actividad, pues el impuesto es exigible aunque estén en desuso o no hayan entrado aún en funcionamiento. También el sujeto pasivo elegido y el cálculo de la base imponible apoyan la idea de que se gravan elementos patrimoniales, a partir de un valor estimado de los mismos, lo que no deja de ser criticable. No tiene explicación el por qué no se utiliza el valor de dichos elementos patrimoniales en lugar de una mera estimación.

Pozuelo Antoni defiende que el daño que dichas instalaciones producen genera un coste que la empresa que explota las mismas no asume, obteniendo un beneficio inmerecido que debe ser gravado⁵⁷. En contra de lo expuesto por este autor cabe decir que no se comprende, de ser así, por qué no se grava el beneficio de la empresa que ejerce dicha actividad en lugar de las instalaciones afectas a la misma, puesto que esto es lo más lógico.

La doctrina ha planteado respecto al mismo que pueda tratarse de una tasa⁵⁸ a la que se ha querido dar forma de impuesto, pero no veo cuál pueda ser su justificación, a no ser el aprovechamiento del dominio público, por estar

55 *La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 11

56 Esta es también la opinión de De la Hucha Celador en *El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental*, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 323.

57 *El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable*, Noticias de la Unión Europea, nº 289, 2009, pag. 86.

58 Es la opinión de Alonso González, Checa González, Merino Jara, Ruiz Garijo, Clavijo Hernández y Mesa González en *Impuestos sobre determinadas actividades económicas*, Tributos locales y autonómicos, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pag. 616.

las instalaciones ubicadas en él. Como no podía ser de otra manera, ha sido derogado por la Ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOE nº 92, de 17/4/12).

El Canon Eólico se encuentra vigente en las Comunidades Autónomas de Galicia, de Castilla-La Mancha y de Castilla y León. En Galicia por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental (BOE nº 30, 4/2/10), en Castilla-La Mancha por la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha (BOE nº 105, de 3/5/11), y en Castilla y León por la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (BOE nº 77, de 30/3/12).

Los arts. 8 y 9 de la Ley gallega, 2 y 3 de la Ley castellano-manchega, y 1 y 3 de la Ley castellano-leonesa establecen su finalidad extrafiscal y la afectación de lo percibido por el mismo a destinos relacionados con su finalidad, con lo que cumple con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional dictada hasta la fecha. No obstante, su configuración dista mucho de ajustarse a lo que debería ser un tributo.

Su hecho imponible se define en los arts. 11 de la Ley gallega, 4 de la Ley castellano-manchega, y 20.1.b) de la Ley castellano-leonesa, como la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica. Vemos que no se grava capacidad económica alguna, aparentemente. Además, cabe preguntarse por qué se devenga cuando se formalice el acta de recepción de la obra del parque (arts. 12.2 de la Ley gallega y 5.2 de la Ley castellano-manchega), cuando aún no se sabe que impactos visuales y ambientales va a tener, e incluso puede no tener ninguno en función del terreno donde se ubique.

Los arts. 14 de la Ley gallega, 7 de la Ley castellano-manchega, y 23.3 de la Ley castellano-leonesa, establecen que la base imponible es el número de aerogeneradores del parque eólico, cantidad que debe multiplicarse por un importe que oscila entre €0 y €5.900 en el caso gallego, entre €0 y €1.275 en el caso castellano-manchego, en función del número total de aerogeneradores, y entre €2.000 y €12.000 en el castellano-leones, en función de la potencia en kilowatios (aplicándose después una reducción del 20% al 90% según su antigüedad).

El sujeto pasivo es, según los arts. 13 de la Ley gallega, 6 de la Ley castellano-manchega, y 21 de la Ley castellano-leonesa, las personas físicas o jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que, bajo cualquier título, lleven a cabo la explotación del parque eólico aunque no sean titulares de una autorización administrativa para su instalación. Aquí habría que distinguir entre el propietario del aerogenerador y el propietario del terreno en el que se instala el parque eólico. El art. 30 de la Ley castellano-manchega deja claro que quienes deben solicitar la autorización son los productores de energía, es decir, los propietarios de los aerogeneradores.

Todo lo anterior nos indica que en realidad estos impuestos gravan un elemento patrimonial. No obstante, al igual que en el caso del impuesto aragonés anterior, podría decirse que el daño que dichos aerogeneradores producen genera un coste que la empresa que explota los mismos no asume, obteniendo un beneficio inmerecido que debe ser gravado.

Existe un grupo de impuestos autonómicos que gravan a los grandes establecimientos comerciales, por el momento en Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña, La Rioja y Navarra⁵⁹. Sobre el asturiano, el catalán y el navarro han recaído la STC 122/2012, la STC 197/2012 y la STC 208/2012; mientras que sobre el aragonés está pendiente la resolución de su recurso de inconstitucionalidad.

En primer lugar, prácticamente todos coinciden en que el objeto del tributo es la capacidad económica que se pone de manifiesto como consecuencia de una posición dominante que genera unas externalidades negativas cuyo coste no asumen (catalán, art. 2; asturiano, art. 19; navarro, art. 2), salvo para el aragonés y el canario, que tienen como objeto del tributo la actividad y el tráfico que generan los establecimientos comerciales (art. 21 y art. 39.Dos), y el riojano que sólo habla del impacto que ocasionan (art. 36). Para todos ellos el sujeto pasivo es la persona física o jurídica titular del establecimiento (catalán, art. 6; asturiano, art. 23; navarro, art. 6; riojano, art. 39), salvo para el aragonés, que es el titular de la actividad, pero no especifica si persona física o jurídica (art. 25); y el canario, que es el titular de la licencia comercial (art. 39.Seis), que interpreto como el titular de la actividad.

Es más fácil y popular crear "impuestos" ecológicos que recaigan sobre las empresas o algún colectivo concreto, que buscar otro tipo de medios de financiación más impopulares al recaer sobre todos los contribuyentes, pero la popularidad o impopularidad de la medida no justifica la creación de "impuestos" que no gravan capacidad económica alguna, y que, por tanto, son inconstitucionales

El primer problema que presentan estos impuestos es que no reflejan capacidad económica real alguna⁶⁰. El objeto del tributo que predicen implica que se produce un perjuicio, pero no establecen criterios que indiquen cuando se produce un perjuicio y cuando no, asumiendo que cualquier gran superficie está sujeta a los mismos. Tampoco cumplen las características propias de un impuesto extrafiscal, pues no buscan disuadir del desarrollo de ninguna actividad concreta ni estimulan a reducir o eliminar las externalidades negativas⁶¹, por lo que, al igual que en otros impuestos analizados con anterioridad, se acercan más a una multa coercitiva⁶².

59 El de Cataluña se encuentra regulado en la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (BOE nº 20, de 23/1/01), el de Navarra en la **Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales** (BOE nº 39, de 14/2/02), el de Asturias en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (BOE nº 29, de 3/2/2015), el de Aragón estaba en el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA nº 117, de 3/10/07) pero su texto actualizado se encuentra en la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOE nº 36, de 10 de febrero de 2010), el de La Rioja en la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 (BOE nº 15, de 17/1/13), y el de Canarias en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOE nº 166, de 12/7/2012).

60 Esta es también la opinión de Sánchez Graells en La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC), Los Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pag. 62; y de De la Hucha Celador en El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 317.

61 Ver Comentarios a la imposición sobre las grandes superficies de la Comunidad Autónoma de Cataluña, Alcabala, nº 27, 2001, pag. 66.

62 Lo mismo defiende García Gómez en *El impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta: un análisis constitucional*, Noticias de la Unión Europea, nº 289, 2009, pag. 20.

El hecho imponible es definido de forma diferente en cada uno de ellos, pero todos hacen referencia a lo mismo: la actividad. El catalán y el riojano hablan de la utilización de la gran superficie con fines comerciales (arts. 4 y 37.1), el asturiano de funcionamiento del gran establecimiento comercial (art. 21), el aragonés y el canario de utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad (art. 23 y art. 39.Cuatro), y el navarro de la actividad y el funcionamiento del establecimiento y superficie comerciales (art. 4).

La base imponible es similar en casi todos ellos. El catalán, el aragonés, el navarro y el canario computan la superficie total, que abarca la de venta, almacenaje y otros, y parking (catalán, art. 7; aragonés, art. 27; navarro, art. 7; canario, art. 39.Siete); mientras que el asturiano sólo computa la de parking (art. 24); y el riojano no computa la de parking (art. 40). El que la base imponible esté fijada en función de los metros cuadrados del local y se cuantifique, principalmente, aplicando un importe por metro cuadrado, no demuestra capacidad económica alguna salvo que se esté gravando el beneficio presunto que pueda proporcionar la explotación del mismo, que será mayor, en teoría, cuantos más metros cuadrados tenga, pero los metros cuadrados por si solos no garantizan un beneficio.

De lo dicho se deduce que estos impuestos gravan, en concreto, o bien la propiedad de un inmueble⁶³; o bien el rendimiento que generará una actividad económica concreta⁶⁴. Me parece más razonable la segunda opción,

63 De esta opinión son Pérez de Ayala Becerril en La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Impuestos, 2001-I, pag. 1500; Aparicio Pérez, Álvarez García y González González en La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común, Documentos IEF, nº 20, 2004, pag. 113; Sánchez Graells en La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC), cit., pags. 73, 74 y 76, y en La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, Quincena Fiscal, nº 15, 2006, pag. 16 (versión de la base de datos Westlaw); Zornoza Pérez y Ruiz Almendral en El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional, Nueva Fiscalidad, nº 10, 2004, pag. 69: "[...] el IGEC recae sobre, incide en y se solapa con la materia "titularidad de bienes inmuebles", objeto de gravamen por este impuesto local [el IBI]"; y Jiménez García en Regulación de los impuestos sobre grandes superficies en las distintas Comunidades Autónomas, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 788. Ver también Comentarios a la imposición sobre las grandes superficies de la Comunidad Autónoma de Cataluña, cit., pag. 65. En contra se pronuncia Cors Meya en Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 263, 2002, pags. 46 y 47.

64 Opinión compartida por Alonso González en Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales, cit., pags. 121 a 123; Falcón y Tella en La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyecto de impuesto extremeño sobre el ahorro, Quincena Fiscal, nº 5, 2001, pags. 6 y 7; Patón García en La adecuación constitucional del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental, cit., pag. 33; Aparicio Pérez y otros en La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común, cit.; Sánchez Graells en La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC), cit., pag. 72 y 76, y en La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, cit., pag. 16 (versión de la base de datos Westlaw); Zornoza Pérez y Ruiz Almendral en El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional, cit., pags. 70 y 71; Jiménez García en Regulación de los impuestos sobre grandes superficies en las distintas Comunidades Autónomas, cit., pag. 787; y Casanellas Chuecos en Reflexiones en torno a la previsible declaración de inconstitucionalidad del Impuesto catalán sobre Grandes Establecimientos Comerciales, Noticias de la Unión Europea, nº 308, 2010, pag. 34. Calvo Vérguez y Luchena Mozo llegan a la misma conclusión, pero argumentan que los fines son distintos, por lo que el hecho de que se grave la misma manifestación de capacidad económica es irrelevante, el primero en Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales, cit., pag. 275, y la segunda en Reflexiones en torno a algunas medidas tributarias catalanas con una pretendida función medioambiental, Quincena Fiscal, nº 15-16, 2009, pag. 11 (versión de la base de datos Westlaw); mientras que lo contrario lo defiende Casanellas en op. cit., pag. 35, incluso aun aceptando la teoría anterior, porque el fin extrafiscal no está presente en el impuesto autonómico. También Sánchez Graells en La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC), cit., pags. 70, 71 y 76, y en La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, cit., pag. 16 (versión de la base de datos Westlaw).

pues todos ellos hablan de “costes/gastos no asumidos” por la empresa gestora del gran establecimiento (salvo el rojano, que no lo hace), lo cual supondría un aumento indebido del beneficio de la actividad⁶⁵.

La STC 122/2012, que se pronuncia sobre el impuesto catalán, afirma que: “[...] *el impuesto autonómico de Cataluña sobre grandes establecimientos comerciales también es un tributo directo, real, objetivo y periódico, que grava únicamente un concreto tipo de actividad empresarial [...]*”. El objeto del IGEC es el ejercicio de una actividad que genera un impacto negativo en el medio ambiente, siendo la superficie un presupuesto necesario para que se desarrolle el hecho imponible, porque “[...] *es dicho impacto negativo derivado de la mera existencia de estos grandes establecimientos comerciales individuales lo que pretende desincentivar el legislador autonómico con el pago de un impuesto, independientemente de la cuantía de los beneficios que pueda obtener, es decir, prescindiendo en la cuantificación del tributo del beneficio que obtenga por la realización de esta concreta actividad empresarial, sirviendo la recaudación del propio tributo para compensar “el impacto territorial y medioambiental que pueda ocasionar este fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales”*”. Pero el tribunal no analiza si lo recaudado por este impuesto se está empleando realmente en el cumplimiento del fin para el que teóricamente fue creado.

El razonamiento del tribunal es exactamente el mismo que se utilizó en un principio para justificar la existencia del IAE. Entonces se afirmaba que el IAE gravaba el mero ejercicio de una actividad y ahora resulta que grava el rendimiento o beneficio presunto (lo que comparto plenamente), pero casualmente el Tribunal Constitucional cambia de criterio precisamente cuando lo compara con otro impuesto que grava, según el tribunal, el ejercicio de una actividad. Y precisamente poco después de esta sentencia sostiene la tesis contraria en la STC 196/2012, FJ 3 y 4, cuando compara el IAE con el impuesto castellano-manchego comentado más arriba: “*Como podemos comprobar, uno y otro tributo gravan el mero ejercicio de una actividad económica*” y “*Pues bien, al igual que acabamos de señalar en el fundamento jurídico anterior, también en este supuesto uno y otro tributo gravan el mero ejercicio de una actividad económica*”.

En cuanto a la STC 197/2012 sobre el impuesto asturiano y la STC 208/2012 sobre el impuesto navarro, llegan a la misma conclusión, remitiendo íntegramente a los fundamentos jurídicos de la sentencia del impuesto catalán.

Tenemos también los Impuestos sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito (IDEC). Se encuentran regulados en el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE nº 150, de 23/12/2006), aunque originariamente lo estaba en la Ley 14/2001, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito (BOE nº 31, de 5/2/2002), sin que haya habido modificaciones sustanciales; en Andalucía en el Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA nº 134, de 9/7/2010); en Cataluña en el Decreto Ley 5/2012, de 18 de diciembre, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (BOE nº 49, de 26/2/2013); en Asturias en la Ley 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013 (BOE nº 45, de 21/2/2013), declarado inconstitucional, y en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (BOE nº 29, de 3/2/2015), ya recurrido; en Canarias en la Ley 4/2012, de 25

65 De mi opinión son Sesma Sánchez y Cordero González en *El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales del Principado de Asturias*, Información Fiscal, nº 72, 2005, pag. 98: “Es cierto que tanto el IGEC como el IAE recaen sobre una misma manifestación de capacidad económica, el beneficio que se obtiene de quien realiza una determinada actividad comercial en un local”. Este mismo argumento lo utiliza Sánchez Graells en ult. op. cit. para defender la doble imposición con el IS.

de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOE nº 166, de 12/7/2012)⁶⁶; en la Comunidad Valenciana en la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (BOE nº 27, de 31/1/2014); y en Navarra en la Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (BOE nº 91, de 16/4/2015).

El impuesto extremeño grava la obtención de fondos reembolsables por parte de las entidades de crédito y sus sucursales (art. 40) mientras que el andaluz, el asturiano y el canario gravan la tenencia de dichos fondos (art. 6.Dos, art. 52 y art. 41.Dos) y el catalán, el valenciano y el navarro no matizan (art. 1, art. 161.1 y art. 3.2). Dichas entidades son el sujeto pasivo del mismo (art. 43, art. 6.Cinco, art. 5, art. 55, art. 41.Siete, art. 161.4 y art. 3.6). Se considera hecho imponible del extremeño la captación de fondos de terceros por las mencionadas entidades (art. 41), mientras que en el andaluz y el canario vuelve a ser la tenencia (art. 6.Tres y art. 41.Cuatro), en el catalán ambas cosas (art. 3), y en el asturiano, el valenciano y el navarro el mantenimiento de los fondos (art. 53, art. 161.2 y art. 3.4). La base imponible del extremeño será la cuantía económica total de cada año de la partida del Pasivo del Balance reservado de las Entidades de Crédito 4. *Depósitos de la clientela* excluidos los importes de los epígrafes correspondientes a las partidas de Ajustes por valoración (art. 44), a la que se le aplica una escala cuyo valor mínimo es del 0,3% y el máximo del 0,5% (art. 45). En el caso del andaluz, la base imponible será el importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final de cada trimestre natural del período impositivo de la misma partida anterior (art. 6.Seis), y se le aplica la misma escala que al extremeño. La base imponible del catalán, del asturiano, del canario y del valenciano se calcula igual que la del andaluz y se aplica la misma escala (arts. 6 y 7; arts. 56 y 58; art. 41.Ocho y Nueve y art. 161.5 y 6). La base imponible del navarro se calcula de igual manera que los anteriores, pero se aplica un tipo fijo del 0,03% (art. 3.7 y 8).

Los impuestos autonómicos, a mi juicio, gravan los resultados del banco a través de sus productos de pasivo, los capitales procedentes de terceros, que son los que generan una parte de los ingresos de la entidad financiera.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre los mismos en las SsTC 210/2012 (extremeño), 30/2015 (valenciano), 107/2015 y 111/2015 (catalán), y 108/2015 (asturiano), declarando inconstitucionales todos ellos salvo el extremeño.

La sentencia del extremeño compara el IDEC con el IAE. El Tribunal Constitucional hace la siguiente afirmación en el FJ 5: “[...] el objeto del gravamen no es la actividad bancaria de captación en sí misma considerada, sino únicamente uno de sus resultados (el pasivo acumulado por la captación de depósitos). En consecuencia, el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito no recae sobre la realización de transacciones económicas, sino que grava el rendimiento que potencialmente se le presupone a los depósitos captados por las entidades bancarias, como elemento del pasivo susceptible de generar ingresos”. Si aplicara la interpretación de la STC 122/2012 deberíamos concluir que el IDEC y el IAE gravan lo mismo, coincidiendo con mi propio criterio expuesto anteriormente, sin embargo, en el FJ 6 se expone que el IAE grava el mero ejercicio de una actividad empresarial y por lo tanto no gravan lo mismo: “El IAE es un impuesto directo mediante el que se grava el mero ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto. [...] el IAE, [...] grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, esto es, en el caso de las entidades

⁶⁶ Su vigencia ha quedado suspendida por la Ley 5/2013, de 26 de diciembre, de modificación de la Ley 9/2003, de 3 de abril, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Haciendas Territoriales Canarias y suspensión de la vigencia del artículo 41 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de Medidas Administrativas y Fiscales (BOE nº 33, de 7/2/2014).

*financieras, se capten o no depósitos y con independencia de su cuantía, pues la actividad económica se tiene en cuenta en abstracto, prescindiendo de sus resultados concretos y, por tanto, con independencia de que se perciba o no renta alguna*⁶⁷. Por tanto, el IDEC grava el beneficio o rendimiento presunto de la actividad, y el IAE el mero ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos. Pues con todos mis respetos al Tribunal Constitucional, yo diría que se está gravando lo mismo.

Respecto al resto de los IDEC declarados inconstitucionales, el motivo es la reciente aprobación, por medio de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE nº 312, de 28/12/2012), de un IDEC estatal de cuota 0. Según el art. 6.2 de la LOFCA, los impuestos autonómicos tenían que desaparecer. Así, todas las sentencias se dedican a comparar el impuesto estatal con el autonómico según la literalidad de ambos preceptos, pero no entran a dilucidar qué es lo que se está gravando, llegando a la conclusión de que el IDEC estatal y el autonómico gravan lo mismo, incumpliendo dicho artículo (STC 30/2015, FJ 4; STC 108/2015, FJ 4; STC 111/2015, FJ 2 y 3).

Lo me gustaría saber es por qué el andaluz, el extremeño y el navarro no han sido recurridos ante el TC todavía, o bien suspendidos, como si han hecho en la Comunidad Canaria.

Por último, podríamos citar también el conjunto de impuestos que recaen sobre la emisión de gases a la atmósfera, sobre vertidos y sobre generación y almacenamiento de residuos. Todos ellos buscan la protección del medio ambiente pero no gravan capacidad económica alguna, salvo que la consideráramos en los términos que hemos comentado en varios de los casos precedentes, respecto al coste no asumido por el sujeto pasivo que realiza la actividad contaminante. Lo cual se concreta en un gravamen de los ingresos o de los beneficios de dicho sujeto pasivo.

4. Conclusión

No hay discusión posible de que la jurisprudencia del TC, seguida luego por los diversos Tribunales Superiores de Justicia y por el Tribunal Supremo, ha provocado el cambio en la redacción del art. 6.3 de la LOFCA, dando por buenos impuestos autonómicos que, a mi juicio, no deberían ser tales o no deberían existir tal como están formulados, porque tengo mis serias dudas de que puedan catalogarse como tales sino más bien como multas coercitivas. Este es el caso de los impuestos sobre infrautilización, sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y sobre los grandes establecimientos comerciales.

La mayoría de los impuestos autonómicos estudiados, adolecen de una deficiente estructuración y de falta de respeto de los principios constitucionales, por lo que hago más las siguientes palabras de Puebla Agramunt: "[...] si las Comunidades Autónomas tienen problemas de financiación, ello deberá resolverse de una manera más global y uniforme, con una solución al sistema de financiación en su conjunto, pero sobre todo de forma más responsable; no enmascarando tributos con la fácil etiqueta de ecológicos [o con fines no fiscales], cuando lo que se pretende es paliar deficiencias de tesorería. Si se necesita más, que se utilicen las vías constitucionales para ello, asumiendo el coste político que ello ocasione"⁶⁸.

67 Esta afirmación deja perfectamente claro que el "mero ejercicio" no supone manifestación de capacidad económica alguna.

68 *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pag. 115.

Estoy de acuerdo con la autora en que es más fácil y popular crear “impuestos” ecológicos que recaigan sobre las empresas o algún colectivo concreto, que buscar otro tipo de medios de financiación más impopulares al recaer sobre todos los contribuyentes, pero la popularidad o impopularidad de la medida no justifica la creación de “impuestos” que no gravan capacidad económica alguna, y que, por tanto, son inconstitucionales.



Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias¹

F. Alfredo García Prats²

Universitat de Valencia

Miembro de la AEDAF

Resumen

La planificación fiscal está siendo objeto de examen riguroso por parte de las instituciones, entre ellas, la OCDE, la Comisión Europea y el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El objetivo principal, evitar la doble no imposición por el juego conjunto de tratados, convenios y normativa interna. Las medidas propuestas por la OCDE y la Comisión Europea pueden entenderse desde la perspectiva del objetivo perseguido pero no pueden obviar lo dicho por la jurisprudencia ni, como derecho en agraz, dejar de observar los principios generales del derecho, como el principio de reserva de ley, a los efectos de asegurar su aplicabilidad y eficacia futura.

Abstract

Tax planning is under scrutiny by institutions, including the OECD, the European Commission and the European Union Court of Justice. The main objective, to avoid double non-taxation by the combined application of treaties, agreements and domestic legislation. The measures proposed by the OECD and the European Commission can be understood from the perspective of the objective pursued but cannot ignore what has been set forth by the jurisprudence nor, as a soft law, not complying with the general principles of law, for example, the principle of legal reserve, for the purpose of ensuring their future applicability and effectiveness.

Palabras clave

BEPS, Planificación fiscal, Medidas antiabuso, Treaty shopping, Convenios de Doble Imposición, Derecho en agraz.

Keywords

BEPS, Tax planning, Anti abuse measures, Treaty shopping, Double Tax Treaties, Soft law

1 El presente artículo deriva de la presentación realizada por el autor en el X Congreso AEDAF-CGPI, 'La Justicia ¿garantía del Estado de Derecho?' que tuvo lugar en Oviedo el 8 de mayo de 2014, y se enmarca en las actividades del Proyecto Prometeo 2013-054 de la Generalitat Valenciana y del proyecto 'Análisis de los nuevos mecanismos de lucha contra la evasión fiscal ante la crisis financiera internacional', DER2013-48618-P.

2 Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València. Jean Monnet Chair 'EU Law and Taxation'. Consejero en Montero-Aramburu. El autor puede ser contactado en alfredo.garcia@uv.es

Sumario

1. Introducción
2. El plan de acción contra la búsqueda del Convenio de doble imposición más favorable (treaty shopping)
3. Las medidas específicas en el proyecto BEPS de la OCDE
4. Las medidas propuestas por la Comisión Europea
5. La validez del derecho en agraz como mecanismo de reacción frente al abuso de las normas tributarias
6. La jurisprudencia más reciente del TJCE en la materia.

1. Introducción

El debate sobre la licitud o ilicitud de las actividades de planificación fiscal –fundamentalmente de cariz transfronterizo– se encuentra de plena actualidad. En dicho debate, la referencia a la ética tributaria parece sustituir a las exigencias de actuación administrativa sometida a la legalidad, mientras la seguridad jurídica aparece relegada en pos del reforzamiento de potestades administrativas de regularización, que no vienen acompañadas de un incremento correspondiente de las garantías del contribuyente; mientras proliferan conceptos jurídicos indeterminados –como el precio de libre concurrencia *at arm's length*, los motivos económicos *válidos*, o la preferencia de la *sustancia* sobre la forma–, como mecanismos de cierre y defensa del sistema, desarrollándose de forma paralela a los mecanismos de derecho en *agraz* –también denominados de *soft law*– como respuestas de reacción al abuso, de efecto incierto frente al derecho positivo.

En dicho debate internacional, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que analizaremos en un apartado posterior, se erige como un marco jurídico de referencia que, aún no totalmente configurado, delimita con ciertas garantías para el obligado tributario la utilización legítima de las medidas tributarias anti-abuso, anti-evasión, o anti-deslocalización, que puedan generar efectos restrictivos o discriminatorios al ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias.

En el plano internacional, diversas organizaciones internacionales han lanzado iniciativas de actuación contra la denominada *planificación fiscal agresiva* (*aggressive tax planning*). En el presente trabajo, dos planos de actuación son los que nos interesan:

1. En el ámbito de la OCDE, con el lanzamiento del denominado plan de acción BEPS (*base erosion profit shifting*), en contra de la erosión de bases y traslado de beneficios, mediante el que pretende aunar y dar consistencia a la totalidad de acciones que componían su tradicional agenda de actuación política.³

En el marco del proyecto BEPS, la OCDE plantea el desarrollo de medidas tendentes a prevenir el abuso de los Convenios de doble imposición, a evitar la utilización de mecanismos e instrumentos híbridos de desajuste (*mismatch arrangements*), a establecer medidas para hacer frente a los retos de la economía digital, o a adaptar las normas y técnicas sobre precios de transferencia a las nuevas estructuras de generación de valor. Varias son las líneas maestras que pretende observar el proyecto: en primer lugar, la necesidad de someter a gravamen la renta en la jurisdicción donde se genera. En segundo lugar, la no alteración de las reglas, principios y estándares sobre los que se basa la tributación internacional a partir del Modelo de Convenio elaborado por la propia OCDE; y, finalmente, la necesidad de adoptar medidas de prevención de la doble *no* imposición internacional.

2. En el ámbito de la Unión Europea, con el lanzamiento de un Plan de Lucha contra el Fraude y la Evasión Fiscal, por parte de la Comisión Europea.⁴

3 OCDE *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. París. 2013. <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>. OECD *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. 2013. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

4 Comisión Europea. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion. (Action Plan9. Brussels. 6 December 2012. COM (2012) 722 final. Comisión Europea. Commission Recommendation of 6 December 2012 on Aggressive Tax Planning. C(2012) 8806 final. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf

La proyección internacional de la elaboración, coordinación y desarrollo de medidas para atajar la evasión fiscal demuestra bien a las claras la necesidad de optar por un enfoque global para afrontar un problema y una realidad que son globales, lo que requiere de respuestas de similar alcance.

Sin embargo, uno de los objetivos del presente trabajo consiste en analizar la adecuación del alcance de dichas medidas, los límites de las mismas y la efectividad de dichas propuestas, y al mismo tiempo las respuestas que deberían propiciarse para asegurar una fiscalización judicial correcta de las mismas. Sólo con un enjuiciamiento apropiado de la adecuación a derecho de dichas medidas pueden encontrar cabida en un marco presidido por la *rule of law*. En ningún caso la proliferación de dichas medidas debieran constituir una carta en blanco o un poder implícito de reconfiguración de las bases impositivas de los grupos multinacionales en la imposición societaria a partir de la aplicación de dichos conceptos jurídicos indeterminados.

Frente a las propuestas formuladas tanto por la OCDE como por la Comisión Europea, deben considerarse las especiales exigencias formuladas por el Tribunal de Luxemburgo en relación a la admisibilidad y a los límites a las medidas de reacción contra el abuso del derecho, por una parte, así como analizarse la validez de la posible utilización del derecho en agraz como mecanismo de reacción frente al abuso de las normas tributarias. El trabajo se enmarca en un debate de máxima actualidad, en el que la fijación de la legalidad tributaria ha dejado paso y protagonismo a la verificación de la ética tributaria –en especial, de los grupos multinacionales– en el debate sobre la correcta distribución –o atribución– de rendimientos en las jurisdicciones de alta tributación. Sin embargo, un excesivo hincapié en dichos elementos éticos pueden suponer un severo riesgo para el Estado de derecho si los mismos no vienen acompañados de los elementos necesarios que aseguren la seguridad jurídica y el principio de legalidad tributaria (*no taxation without representation*).

2. El plan de acción contra la búsqueda del Convenio de doble imposición más favorable (*treaty shopping*)

Uno de los mecanismos internacionales de optimización fiscal consiste en la utilización y apoyo de estructuras de inversión basadas en la protección que ofrecen o que deriva de determinados convenios de doble imposición que terceros países pueden haber firmado entre sí o con los países del inversor o del destinatario de la inversión. Esta búsqueda del convenio de doble imposición más favorable, en su denominación inglesa *treaty shopping* constituye uno de los mecanismos contra los que pretende luchar de la forma más efectiva posible la OCDE mediante la implantación de un programa de medidas que se plantean en el proyecto BEPS.

Entre las acciones previstas por la OCDE en el seno del plan BEPS merece especial atención la necesidad de corregir la utilización abusiva de los Convenios tributarios (en adelante, CDI).

Si a nivel nacional, el debate sobre la licitud o ilicitud de la planificación fiscal está a la orden del día y ha generado una considerable jurisprudencia, cuyo análisis no forma parte del presente trabajo, a nivel internacional constituye una de las prioridades de los organismos internacionales y de las diversas Administraciones tributarias. De ahí que la agenda política esté presidida por la necesidad de encontrar *de forma coordinada* mecanismos de lucha efectiva contra la planificación fiscal agresiva.

En líneas generales, las propuestas inicialmente sugeridas plantean una ampliación del ámbito de aplicación de las cláusulas y mecanismos anti-abuso, aunque no deberían dejarse de lado las consecuencias derivadas de

su aplicación, una vez definidas y concretadas, para verificar, con carácter previo, su posible y correcto encaje en el seno del ordenamiento jurídico nacional y comunitario. La OCDE formula este planteamiento ampliado de la lucha contra la planificación fiscal agresiva a partir de un presupuesto que no se encuentra debidamente demostrado: la licitud de la reacción de las jurisdicciones fiscales para evitar los supuestos de doble no imposición internacional.

En el seno del plan BEPS merece especial atención la necesidad de corregir la utilización abusiva de los Convenios tributarios

Tradicionalmente, los Convenios de doble imposición, posteriormente Convenios fiscales internacionales, constituían el instrumento normativo que pretendía garantizar la eliminación o corrección de la doble imposición internacional mediante la formulación de reglas distributivas o limitativas de la competencia tributaria de los Estados contratantes. De este modo, se corregían algunas de las distorsiones generadas como consecuencia del ejercicio simultáneo de la jurisdicción tributaria sobre las rentas con componente transnacional. Sin embargo, recientemente, la OCDE considera que los objetivos de los Convenios fiscales internacionales deben ampliarse, incorporando o asumiendo la necesidad de corregir algunos supuestos de doble no imposición internacional.

En relación con la eliminación de la doble no imposición internacional, la OCDE considera de forma explícita a partir de 2013, que es uno de los objetivos de todos los Convenios de doble imposición internacional, incluso los firmados con anterioridad a dicha fecha.

Sin embargo, dicha presunción, lejos de ser irrevocable, no queda demostrada, en la medida en que la doble no imposición no sólo depende de la aplicación de los Convenios de doble imposición, sino de la manera particular o específica en que evolucionen e interrelacionen las normas tributarias internas de los diferentes Estados y, en determinadas ocasiones, de qué efectos produzca en la legislación tributaria de dos Estados la aplicación de un Convenio de doble imposición que han firmado entre sí, o los derivados de un Convenio o varios con países terceros.

Además, y con independencia de la causa generadora del resultado de la doble no imposición internacional, su formulación parte de una premisa que no está demostrada y que incluso es incorrecta, puesto que no existe ningún principio de derecho internacional ni de ius commune que exija o determine que la renta transnacional debe estar sometida a gravamen en alguna jurisdicción alguna vez. Dicha premisa sólo puede resultar aceptable si existe una norma tributaria en cada una -o al menos en alguna- de las jurisdicciones afectadas que así lo establezca, de conformidad con los presupuestos de derecho interno que legitiman el nacimiento de la obligación tributaria respectiva. Se produciría, además, de aceptar aquella premisa, un contrasentido: las jurisdicciones podrían declarar unilateralmente la no sujeción o exención de algunas manifestaciones de renta pero, cuando está tuviera un origen o destino transnacional, la vigencia de dicha exención quedaría supeditada a su sujeción.

Para corroborar que este planteamiento que la OCDE realiza en 2013 supone un *cambio de criterio* con los parámetros sobre los que se elaboró el MCOCE con anterioridad, basta con repasar la lectura de los Comentarios al artículo 21 del MCOCE.

1. “ Con arreglo a este apartado corresponde al Estado de residencia el derecho exclusivo de imposición. En caso de conflicto entre dos residencias, el artículo 4 determinará también el derecho de imposición sobre las rentas procedentes de un tercer Estado.
2. La regla establecida en este apartado será aplicable con independencia de que el Estado de residencia ejerza o no el derecho de imposición y, en consecuencia, cuando las rentas procedan del otro Estado contratante, *ese Estado no podrá gravarlas incluso aunque las rentas no se hayan gravado en el Estado mencionado en primer lugar* (la cursiva es nuestra). De igual modo, cuando se trate de rentas procedentes de un tercer Estado y el perceptor de las rentas se considere residente de ambos Estados contratantes con arreglo a las respectivas legislaciones internas, la aplicación del artículo 4 determinará que el perceptor se considere residente de uno solo de los Estados contratantes y se someta a imposición global (obligación plena) sólo en ese Estado. En tal caso, el otro Estado contratante no podrá gravar las rentas procedentes del tercer Estado incluso si su perceptor no se somete a imposición en el Estado del que se considere residente conforme al artículo 4. Con el fin de evitar que las rentas eludan toda imposición, los Estados contratantes podrán convenir la limitación del ámbito del artículo a las rentas sometidas a imposición en el Estado de residencia del perceptor, y modificar consecuentemente las disposiciones del apartado. De hecho, esta cuestión es simplemente un aspecto particular del problema general tratado en los párrafos 34 y 35 de los Comentarios al artículo 23 A.”

De este modo, no puede considerarse que los Convenios en vigor tengan –o, al menos, tuvieran– como objetivo la eliminación de la doble no imposición y la corrección de los supuestos que la generan, con carácter general, por lo que una interpretación de los Convenios conforme a su contexto y objetivos no podrá alegar esa finalidad que no existía ni implícita ni explícitamente, al menos hasta que se incorporen las actuales propuestas de la OCDE al Modelo de Convenio de forma coherente.

Por ello, a partir de este presupuesto de la OCDE, erróneo a mi juicio, se proponen *medidas que van más allá de la mera actualización* de los Convenios fiscales internacionales o de la aclaración de su sentido tradicional. La OCDE propone y sugiere la incorporación de medidas e instrumentos anti-abuso. En este sentido, la OCDE lanza una iniciativa que excede de sus funciones tradicionalmente limitadas al diseño y desarrollo de los instrumentos internacionales de coordinación tributaria, para proceder a formular, sugerir y coordinar cláusulas que deben ser incorporadas en la normativa tributaria interna de los Estados, formulando una suerte de coordinación internacional de los sistemas tributarios con independencia de la existencia o ausencia de un mandato de los Estados miembros –lógicamente ausente en los Estados no miembros– para la formulación de dichas políticas de coordinación tributaria.

El resultado, hasta lo que llevamos analizado de este proceso presuntamente coordinador, puede parecer ciertamente desalentador. Son ya bastantes las jurisdicciones tributarias que, alegando la nueva orientación de la política tributaria que formula la OCDE, han propuesto y aprobado medidas tributarias internas con dicha finalidad, sin esperar a los resultados del ejercicio de coordinación iniciado por la OCDE.

Es cierto que la reacción internacional se produce tras verificar que algunos grupos multinacionales utilizan los esquemas, principios y normas tributarias internacionales actualmente en vigor contenidos en los Convenios tributarios internacionales, fundamentalmente el principio de empresa separada y el principio de empresa independiente, para provocar un ahorro tributario que las autoridades tributarias consideran excesivo, mediante la *deslocalización* de rentas y beneficios a jurisdicciones de baja o reducida tributación, o la anulación de la

tributación en los países de tributación elevada mediante el aprovechamiento de los vacíos legales o las discordancias entre las diferentes normativas tributarias, mediante operaciones de *arbitraje fiscal internacional* (*international tax arbitrage*).

La OCDE propone y sugiere la incorporación de medidas e instrumentos anti-abuso.

El planteamiento actualizado de la OCDE se basa en otro principio fundamental: la renta debe someterse a gravamen en el lugar en el que se genera, aunque la OCDE no ha concretado las reglas o mecanismos que precisen el lugar de *generación de la renta*.

Con estas premisas, la voluntad de la OCDE va a suponer, con toda probabilidad, el reconocimiento *internacional* de mayores potestades y atribuciones de verificación, control, reacción y represión de las actuaciones de planificación fiscal internacional que llevan a cabo los agentes económicos con operaciones transfronterizas. Dicho reconocimiento va en la línea de afectar tanto a la *correcta comprensión* de los hechos y actuaciones como al de la *correcta aplicación* y determinación de la normativa tributaria aplicable.

A mi juicio, sin embargo, la orientación de la política tributaria internacional de los Estados miembros –y también, en menor medida, de los Estados no miembros– que plantea la OCDE, reforzando la posición de las Administraciones tributarias, deja de lado, de forma preocupante, el reconocimiento de unas garantías mínimas del contribuyente ante la actuación administrativa. Además, el desarrollo de medidas tributarias internas destinadas a eliminar la doble no imposición internacional, al albur de las propuestas e iniciativas de la OCDE, corre el riesgo de generar *nuevos* supuestos de doble imposición internacional cuya eliminación o atenuación se antoja compleja o sin un cauce normativo adecuado, al carecer las propuestas actuales de mecanismos de corrección de dichas consecuencias económicas negativas para los obligados tributarios afectados.

3. Las medidas específicas en el proyecto BEPS de la OCDE

La OCDE concreta su agenda política venidera a través del programa BEPS. De las diferentes actuaciones previstas, en la actualidad se encuentran en desarrollo tres: la tributación de la economía digital, los desajustes fiscales (*mismatch arrangements*) y los problemas de doble no imposición y abuso de convenios fiscales. Nos detendremos únicamente en la última.

La OCDE busca con esta acción⁵ el desarrollo de mecanismos y medidas que permitan contrarrestar de forma efectiva el abuso o el uso inapropiado de los Convenios de doble imposición, incorporando en dicho concepto el denominado *treaty shopping* o búsqueda del Convenio fiscal más favorable. La OCDE considera que la obtención de ventajas fiscales derivadas de la triangulación en determinadas operaciones entre inversionista e inversión, aprovechando la existencia de Convenios de doble imposición que rebajan la tributación inicial, constituye *per se* un indicio de abuso de Convenio que debe ser corregido. Planteamiento que, de plano, resulta discutible, pues fija la determinación de la existencia de un abuso de las normas puramente en la consecución de un resultado y no en la ilicitud del mecanismo utilizado para la consecución de dicho resultado. La búsqueda del acuerdo más favorable no puede considerarse de forma automática como abusiva y, a priori, salvo que se ponga de manifiesto o

5 OECD. BEPS Action 6: preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Public Discussion Draft. March 2014.

se descubran los elementos que concreten el abuso, debe considerarse una manifestación encuadrada dentro de lo que en la doctrina española se conoce como economía de opción.

La OCDE propone la incorporación en el Modelo de Convenio de una nueva cláusula anti-abuso junto con una cláusula de residencia cualificada, a modo de cláusula de limitación de beneficios, cualificando a los *beneficiarios del Convenio*. No bastará pues, ser residente del Convenio, sino que deberán verificarse los concretos requisitos específicos para poder obtener las ventajas que generan la aplicación del Convenio en alguno de los Estados contratantes. Muchos Convenios de la red convencional española incorporan una cláusula de limitación de beneficios, aunque no todas las cláusulas de la red convencional española siguen un modelo común. La OCDE sigue con ello la política convencional que desde años atrás siguen países como Estados Unidos, Japón o India, de cuyos Modelos de Convenio ha extraído la propuesta de cláusula de limitación de beneficios, que se incorporaría en un *nuevo* artículo 10 del Modelo de Convenio ⁶

6 ARTICLE X ENTITLEMENT TO BENEFITS

1. Except as otherwise provided in this Article, a resident of a Contracting State shall not be entitled to the benefits of this Convention otherwise accorded to residents of a Contracting State unless such resident is a "qualified person" as defined in paragraph 2.
2. A resident of a Contracting State shall be a qualified person for a taxable year if the resident is:
 - A. an individual;
 - B. a Contracting State, or a political subdivision or local authority thereof, or a statutory body, agency or instrumentality of such State, political subdivision or local authority;
 - C. a company, if:
 - a. the principal class of its shares (and any disproportionate class of shares) is regularly traded on one or more recognized stock exchanges, and either its principal class of shares is primarily traded on one or more recognized stock exchanges located in the Contracting State of which the company is a resident; or
 - b. the company's primary place of management and control is in the Contracting State of which it is a resident; or
 - i. at least 50 percent of the aggregate voting power and value of the shares (and at least 50 percent of any disproportionate class of shares) in the company is owned directly or indirectly by five or fewer companies entitled to benefits under subdivision i) of this subparagraph, provided that, in the case of indirect ownership, each intermediate owner is a resident of either Contracting State;
 - D. a person, other than an individual, that
 - i. was constituted and is operated exclusively for religious, charitable, scientific, artistic, cultural, or educational purposes,
 - ii. was constituted and is operated exclusively to administer or provide pension or other similar benefits, provided that more than 50 percent of the beneficial interests in that person are owned by individuals resident in either Contracting State, or
 - iii. was constituted and is operated to invest funds for the benefit of persons referred to in subdivision ii), provided that substantially all the income of that person is derived from investments made for the benefit of these persons.
 - E. a person other than an individual, if:
 - i. on at least half the days of the taxable year, persons who are residents of that Contracting State and that are entitled to the benefits of this Convention under subparagraph a), subparagraph b), subdivision i) of subparagraph c), or subparagraph d) of this paragraph own, directly or indirectly, shares or other beneficial interests representing at least 50 percent of the aggregate voting power and value (and at least 50 percent of any disproportionate class of shares) of the person, provided that, in the case of indirect ownership, each intermediate owner is a resident of that Contracting State, and
 - ii. less than 50 percent of the person's gross income for the taxable year, as determined in the person's Contracting State of residence, is paid or accrued, directly or indirectly, to persons who are not residents of either Contracting State entitled to the benefits of this Convention under subparagraph a), subparagraph b), subdivision i) of subparagraph c), or subparagraph d) of this paragraph in the form of payments that are deductible for purposes of the taxes covered by this Convention in the person's Contracting State of residence (but not including arm's length payments in the ordinary course of business for services or tangible property).
3. a) A resident of a Contracting State will be entitled to benefits of this Convention with respect to an item of income derived from the other Contracting State, regardless of whether the resident is a qualified person, if the resident is engaged in the active conduct of a trade or business in the first-mentioned Contracting State (other than the business of making or managing investments for the resident's own account, unless these activities are banking, insurance or securities activities carried on by a bank, insurance company or registered securities dealer respectively), and the income derived from the other Contracting State is derived in connection with, or is incidental to, that trade or business. If a resident of a Contracting State derives an item of income from a trade or business activity conducted by that resident in the other Contracting State, or derives an item of income arising in the other Contracting State from an associated enterprise, the conditions described in subparagraph a) shall be considered to be satisfied with respect to such item only if the trade or business activity carried on by the resident

Con ello se pone de manifiesto que la OCDE considera que la reacción contra un uso inadecuado o no querido por los Estados contratantes por parte de obligados tributarios que no debieran poder beneficiarse de sus cláusulas debe articularse a través de una cláusula convencional específica. Éste constituye un mecanismo más efectivo –e incluso necesario– para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación de los Convenios, puesto que de aplicarse una norma interna anti-abuso quedaría supeditado a la interpretación unilateral de los órganos administrativos y judiciales de uno de los Estados contratantes.

No bastará pues, ser residente del Convenio, sino que deberán verificarse los concretos requisitos específicos para poder obtener las ventajas que generan la aplicación del Convenio en alguno de los Estados contratantes

La reformulación de las normas que delimitan los *beneficios tributarios* contenidos en los Convenios de doble imposición constituye, a juicio de la OCDE, el mecanismo más apropiado y también más eficaz para atacar la utilización inapropiada de los Convenios a través de estructuras de *treaty shopping*. Y, de forma indirecta, asume que los intentos de atajar la utilización inapropiada o ilícita de los Convenios de doble imposición mediante la reformulación de los Comentarios al Modelo de Convenio tiene una efectividad limitada, en especial en aquellas jurisdicciones en las que se verifica de forma correcta y detallada el alcance y naturaleza jurídica de dichos Comentarios antes de concluir que tienen relevancia para la aplicación de los Convenios de doble imposición. Ejemplo de lo dicho lo constituyen los intentos, vanos hasta la fecha, de encontrar una *definición internacional consensuada en los Comentarios del Modelo*, del término *beneficiario efectivo* utilizado en los artículos 10 a 12 del Modelo de Convenio.

Es cierto, no obstante, que la propuesta de incorporar una cláusula de limitación de beneficios viene a generalizar el uso de la esencia y pretendido fundamento último del concepto beneficiario efectivo no sólo para las rentas de capital incluidas en los artículos 10 a 12 del Modelo de Convenio, sino a la totalidad de las rentas a las que resulta aplicable el Convenio, fundamentalmente, a las ganancias de capital.

.....
in the first- mentioned Contracting State is substantial in relation to the trade or business activity carried on by the resident or associated enterprise in the other Contracting State. Whether a trade or business activity is substantial for the purposes of this paragraph will be determined based on all the facts and circumstances.

b) For purposes of applying this paragraph, activities conducted by persons connected to a person shall be deemed to be conducted by such person. A person shall be connected to another if one possesses at least 50 percent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, at least 50 percent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or another person possesses at least 50 percent of the beneficial interest (or, in the case of a company, at least 50 percent of the aggregate voting power and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in each person. In any case, a person shall be considered to be connected to another if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same person or persons.

Mayores críticas merece la sugerencia de la OCDE consistente en incorporar una cláusula general anti-abuso del Convenio como mecanismo adicional a la cláusula de limitación de beneficios ⁷. De este modo, dicha cláusula permitiría a cada administración tributaria de los Estados contratantes, de forma unilateral, aplicar la normativa tributaria anti-abuso para denegar los beneficios del Convenio si uno de los objetivos principales de la operación o transacción fue precisamente la búsqueda de dichos beneficios, salvo que la aplicación de los beneficios fuera conforme con los objetivos y finalidades de las cláusulas específicas que se pretenden aplicar. En ausencia de dicha normativa tributaria interna, la incorporación de una cláusula específica en el Convenio supera las limitaciones derivadas de incorporar únicamente dicho *principio* en los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE –párrafos 9.5, 22.1 y 22.2 de los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE.

A mi juicio, y por contraste con la jurisprudencia del TJCE, esta cláusula choca con los avances jurisprudenciales, al menos en el ámbito de la Unión Europea. Y ello porque a juicio de la OCDE basta con una explicación razonable por parte de la Administración Tributaria que considere que uno de los objetivos principales –no el principal; mucho menos el único– de la transacción consista en la obtención de las ventajas derivadas de la aplicación de un Convenio fiscal para que dicha Administración Tributaria –¿de forma unilateral?– pueda decretar la denegación de los beneficios de dicha cláusula. Con dicha formulación, la OCDE articula la denegación de los beneficios de un Convenio en torno a los resultados de la operación y no, como cabría esperar, en torno a la artificiosidad de la estructura, transacción u operación realizada por las partes para obtener dicho beneficio. Al eliminarse en la formulación de la cláusula general anti-abuso la referencia a la artificiosidad, la OCDE objetiva los supuestos del abuso en atención a la obtención de un resultado económico que no resulta querido por cada una de las

4. If a resident of a Contracting State is neither a qualified person pursuant to the provisions of paragraph 2 nor entitled to benefits with respect to an item of income under paragraph 3 of this Article, the competent authority of the other Contracting State shall nevertheless treat that resident as being entitled to the benefits of this Convention, or benefits with respect to a specific item of income, if such competent authority determines that the establishment, acquisition or maintenance of such person and the conduct of its operations did not have as one of its principal purposes the obtaining of benefits under this Convention.

5. For purposes of the preceding provision of this Article:

A. the term "recognized stock exchange" means:

- i. the ___ Stock Exchange (of Contracting State A);
- ii. the ___ Stock Exchange (of Contracting State B); and
- iii. any other stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting States;

a. the term "principal class of shares" means the ordinary or common shares of the company, provided that such class of shares represents the majority of the voting power and value of the company. If no single class of ordinary or common shares represents the majority of the aggregate voting power and value of the company, the "principal class of shares" are those classes that in the aggregate represent a majority of the aggregate voting power and value of the company;

b. the term "disproportionate class of shares" means any class of shares of a company resident in one of the Contracting States that entitles the shareholder to disproportionately higher participation, through dividends, redemption payments or otherwise, in the earnings generated in the other Contracting State by particular assets or activities of the company; and a company's "primary place of management and control" will be in the Contracting State of which it is a resident only if executive officers and senior management employees exercise day-to-day responsibility for more of the strategic, financial and operational policy decision making for the company (including its direct and indirect subsidiaries) in that Contracting State than in any other state and the staff of such persons conduct more of the day-to-day activities necessary for preparing and making those decisions in that Contracting State than in any other state.

7 En el nuevo artículo 10 que se propone, se sugiere la incorporación de un nuevo apartado 6, del siguiente tenor:

*Article X. Entitlement to benefits

6. Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the main purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention".

Administraciones tributarias, pero no en atención a la conducta impropia –por artificiosa– del obligado u obligados tributarios, que, de este modo, no debería ser demostrada por parte de la Administración Tributaria.

4. Las medidas propuestas por la Comisión Europea

La Comisión Europea, por su parte, lanzó una propuesta en diciembre de 2012 consistente en la incorporación de una cláusula en los Convenios de doble imposición para evitar los supuestos de doble no imposición. Además, invita a los Estados a la incorporación de cláusulas que posibiliten la anulación de los supuestos de doble no imposición como consecuencia de la aplicación simultánea de las normas tributarias de varios Estados.

De este modo, la Comisión da cabida a que un Estado anule para sus residentes las ventajas fiscales que otro Estado establece cuando se produce un resultado de doble no imposición. Esta pretensión contradice la jurisprudencia del TJCE emanada en la sentencia Eurowings⁸, en la que el Tribunal reconoce que las libertades fundamentales protegen a aquellos inversores que desarrollan su actividad con la intención de beneficiarse de un régimen tributario más favorable establecido por otro Estado miembro. En el párrafo 44 de dicha sentencia, el Tribunal realiza una afirmación meridiana:

“Una eventual ventaja fiscal que se derive, para los prestadores de servicios, de una carga fiscal menor a la que estén sometidos en el Estado miembro en el que se hallan establecidos no puede permitir que otro Estado miembro justifique un trato fiscal menos favorable de los destinatarios de los servicios establecidos en este último Estado [véanse, por lo que respecta al artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), las sentencias Comisión/Francia, apartado 21, y Asscher, apartado 53, antes citadas].”

Además, es dudosa la propuesta de la Comisión porque puede contrariar, de forma directa y en algunos supuestos, las normas de derecho derivado, como es el caso de la Directiva matriz-filiales, en el que se prevé expresamente la posibilidad de la existencia de una doble no imposición, tomando conjuntamente la aplicación de los artículos 4 y 5 de la Directiva, en el supuesto en que el Estado de residencia de la matriz opte por la aplicación del método de exención. Además, la Directiva matriz-filial tampoco supedita su aplicación a la existencia de un gravamen mínimo de los beneficios objeto de distribución por parte de la filial en sede del Estado de residencia de la filial. Aunque se haya aprobado una modificación de la Directiva matriz-filial, la misma no asegura la eliminación de todos los supuestos de doble no imposición, sino únicamente algunos supuestos de desimposición⁹. Queda, por tanto, la duda de la inaplicabilidad de dichas propuestas formuladas por la Comisión en el supuesto de aplicación directa e inmediata del derecho comunitario –derivado–.

Adicionalmente, propone la incorporación de una cláusula anti-abuso en la que sí aparece la exigencia de la artificiosidad como elemento para la identificación del abuso. No obstante, resulta criticable, a nuestro modo de

8 Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de octubre de 1999. Eurowings Luftverkehrs AG contra Finanzamt Dortmund-Unna. Asunto C-294/97. Rec 1999 I-07447. La argumentación es corroborada por el Tribunal en la sentencia SIAT. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 5 de julio de 2012. Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) contra Estado belga. Asunto C-318/10. P. 56.

9 La Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, ataca los supuestos de desimposición que podían producirse con la utilización de instrumentos híbridos que fueran asimilados a los dividendos en el Estado de la matriz, mientras tenían la consideración de gasto deducible en sede de la entidad filial.

ver, que la reacción prevista tras la verificación del abuso consistan en la omisión o ignorancia de la transacción y en la aplicación de las normas conforme a la realidad económica.

5. La validez del derecho en agraz como mecanismo de reacción frente al abuso de las normas tributarias.

A mi juicio, las iniciativas actuales de reacción contra la planificación fiscal agresiva, concretadas en las propuestas de la OCDE y de la Comisión Europea, ponen de manifiesto que a nivel internacional existe un consenso sobre las limitaciones de la utilización del derecho en agraz –*soft law*– como mecanismo de reacción contra el abuso de las normas tributarias.

La literatura relativa a la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE es extensa y variada, tanto a nivel nacional como a nivel internacional, así como a su relevante papel en la interpretación y aplicación de los mismos. En cualquier caso, y sin entrar en el debate de los múltiples matices, circunstancias, y situaciones de los Convenios de doble imposición que pueden condicionar la relevancia interpretativa de los Comentarios, es preciso tener en cuenta la multiplicidad de propuestas y formulaciones contenidas en dichos Comentarios, de manera que no resulta posible articularlas o estructurarlas en torno a una única función o efecto, como un bloque homogéneo.

Por otra parte, en un mundo cada vez más globalizado y plural resulta cada vez más complejo e inexacto considerar que la posición de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE reflejan el consenso tributario internacional sobre una determinada materia, en la medida en que muchos Estados, incluso con cierta relevancia internacional, quedan excluidos del proceso de formulación y elaboración de dichos Comentarios. Ello, ciertamente, empece la utilidad de los Comentarios en el proceso de interpretación y aplicación de determinados Convenios de doble imposición, al ponerse en entredicho el consenso existente entre ambos Estados contratantes¹⁰.

En cualquier caso, el derecho en agraz, y en particular, los Comentarios al MCOCDE no pueden constituir un instrumento que pueda utilizarse para suplir la ausencia de un apoyo jurídico-normativo suficiente en la normativa interna o convencional para reaccionar en determinados supuestos de abuso. La exigencia de reserva de ley también queda proyectada sobre el derecho en agraz, y éste no constituye base jurídica suficiente para superar las exigencias de dicho principio –constitucional-¹¹. Si el Convenio no contiene una habilitación expresa a dicho uso, en ausencia de norma interna, los Comentarios al Modelo de Convenio no ofrecen *per se* una base jurídica suficiente para articular en derecho una respuesta de contención o de reacción contra un supuesto caso de abuso del derecho.

Tampoco resulta factible la utilización de los Comentarios a la OCDE para superar o ir más allá de lo contenido en el Convenio, estableciendo unos presupuestos de aplicación que difieren de los que se desprenden del articulado

10 Tras la creación del Global Tax Forum, la OCDE ha iniciado un proceso de apertura internacional en materia tributaria que busca incorporar de forma progresiva a los Estados no-miembros y que, entre sus últimas concreciones, destaca el análisis de la implicación del proyecto BEPS hacia Estados no miembros. OECD *Part 1 of a report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*. París. Julio 2014. <http://www.oecd.org/tax/tax-global/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>

11 Contraria es, en cambio, la conclusión a la que llega el TS en la sentencia de 18 de julio de 2012 en torno a la posible aplicación de los Comentarios de la OCDE para suplir la inexistencia de norma interna en un determinado supuesto de corrección de los precios de transferencia entre entidades asociadas.

del Convenio ¹². La OCDE no autoriza utilizar los Comentarios o el propio texto del Modelo de Convenio para suplir el contenido específico de los Convenios de doble imposición, puesto que sólo estos últimos constituyen la manifestación del acuerdo entre los países contratantes. La propia OCDE reconoce dicha limitación al considerar que los Comentarios únicamente pueden constituir un instrumento útil en la interpretación y aplicación en aquellos casos en los que los Convenios de doble imposición objeto de interpretación se basan en el texto del Modelo de Convenio de la OCDE que se comenta.

La función de los Comentarios debe, por tanto, limitarse a señalar, delimitar o indicar hasta qué punto es factible y tiene suficiente habilitación convencional la utilización de las normas o mecanismos previstos en la normativa interna

para reaccionar ante supuestos abusos de la norma tributaria por parte de los obligados tributarios. En cualquier caso, el derecho en agraz representa una autolimitación hacia las Administraciones tributarias –expresada a nivel internacional por los representantes de sus Estados–, por la que, según vigente Convenio acomodado a los presupuestos que son objeto del Comentario, no puede excederse en su interpretación y aplicación más allá de lo expresado, contenido y consensuado en la fase de elaboración y desarrollo del Modelo de Convenio. Y ello a pesar de que conforme a sus prácticas, usos y costumbres, o conforme a la ley interna que no encuentra acomodo convencional, pueda superar el alcance y sentido desarrollado en los Comentarios.

La OCDE formula, además, y por ello mismo, la necesidad de encontrar consenso internacional para la interpretación y aplicación de los Convenios de doble imposición por parte de las Administraciones tributarias de los respectivos Estados contratantes. La recomendación del Consejo de la OCDE de 23 de octubre de 1997 se dirige a los Gobiernos de los Estados miembros ¹³. Las Recomendaciones de la OCDE no vinculan por tanto, al poder judicial de los Estados contratantes que, no obstante, en atención al principio de libre valoración de la prueba, pueden considerar su aplicabilidad al caso en atención a su fuerza persuasiva.

En esta dirección, debe utilizarse con cautela la mal denominada *interpretación dinámica* de los Convenios de doble imposición, cuando va referida a la posible utilización de los Comentarios, tal como resultan modificados en las versiones posteriores, para interpretar Convenios de doble imposición firmados con anterioridad al momento de publicación de los mencionados Comentarios. Decimos mal denominada porque, en atención a los propios Comentarios del Modelo de la OCDE, la interpretación dinámica es aquella que toma en cuenta la legislación

Dicha cláusula permitiría a cada administración tributaria de los Estados contratantes, de forma unilateral, a aplicar la normativa tributaria anti-abuso para denegar los beneficios del Convenio si uno de los objetivos principales de la operación o transacción fue precisamente la búsqueda de dichos beneficios, salvo que la aplicación de los beneficios fuera conforme con los objetivos y finalidades de las cláusulas específicas que se pretenden aplicar

12 De forma más detallada, vid. García Prats, F. A. "La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria" Tribuna Fiscal 220/2009 p 22-35.

13 The Council... Recommends the Governments of Member Countries:... that their tax administrations follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles".

tributaria interna de los Estados contratantes vigente en el momento en que es objeto de aplicación el Convenio de doble imposición. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la propia OCDE limita la posible utilización *dinámica* de los Comentarios para determinar el sentido de los términos utilizados en el propio Convenio. Los Comentarios deben utilizarse *en la medida de lo posible*, y siempre que los mismos se refieran a una cláusula coherente incorporada en el Convenio. De este modo, y como anticipábamos unos párrafos antes, si existe una discordancia entre la cláusula convencional y la cláusula del Modelo de Convenio objeto de Comentario, los Comentarios pierden adecuación para configurar el sentido apropiado de los términos del Convenio.

Esta constatación resulta de mayor relevancia si cabe atendiendo a las propuestas formuladas en el Proyecto BEPS de incorporación de nuevas cláusulas anti-abuso (nuevo párrafo 10.6) al texto del Modelo de Convenio. No basta con alegar que la intención o el consenso internacional actual consiste en el establecimiento de medidas para luchar de forma efectiva contra la evasión fiscal internacional que enumera el proyecto BEPS: hay que establecer dichas medidas para que las mismas resulten eficaces y estén dotadas de las pertinentes garantías jurídicas. Ni tan siquiera resulta factible desde una perspectiva jurídica que se incardine las nuevas cláusulas propuestas en el Modelo de Convenio sobre los principios que formulan los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio para que pueda atribuirse eficacia jurídica alguna a las mismas en aquellos Convenios que las omiten o no las incorporan.

Las simples propuestas contenidas en la propuesta BEPS de incorporación de cláusulas anti-abuso no constituyen mecanismo habilitante de la reacción administrativa contra las estructuras que buscan –y encuentran– el Convenio más favorable o *treaty shopping*, por lo que dicha reacción deberá encontrar su sustento legal en otro presupuesto habilitante válido. Dicho en otros términos, si el Convenio de doble imposición es incorrecto, deberá renegociarse o denunciarse el mismo, como mecanismos de mejora convencionalmente previstos en el Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados, pero no deben utilizarse mecanismos y argumentos con nula cobertura legal para su superación.

6. La jurisprudencia más reciente del TJCE en la materia

Son numerosos los estudios sistemáticos y concretos de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo en relación al análisis de compatibilidad con el ordenamiento de la UE y, en particular de las libertades fundamentales, de las cláusulas tributarias anti-abuso ¹⁴.

Nos vamos a detener únicamente aquí a destacar aquellos puntos esenciales desarrollados por el Tribunal que, en cierta medida, contrastan con el enfoque que subyace en los planteamientos actuales de la OCDE y de la Comisión Europea para hacer frente a la lucha contra la evasión fiscal internacional y el abuso de las normas tributarias.

Del análisis de dicha jurisprudencia resulta difícil colegir como los representantes de los Estados miembros de la Unión Europea acepten, aún en el seno de la OCDE, propuestas que resultan contrarias al ordenamiento jurídico supranacional que los vincula, generando posibles conflictos jurídicos a posteriori e inseguridad jurídica, que sólo tras un cambio posterior, normativo o jurisprudencial, y bastantes litigios después, podrán solventarse.

¹⁴ Baste citar, por todos, Calderón Carrero, J.M. Martín Jiménez, A. J. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Edersa. 2000. Martín Jiménez, A. J. "Globalización y derecho tributario: el impacto del derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del derecho interno" Documentos IEF. 7/2007. P 3-19.

En primer lugar, el Tribunal de Luxemburgo reconoce la existencia de un principio general de abuso del derecho ¹⁵, aunque no existe en el ámbito del derecho europeo ningún principio general que obligue a los Estados miembros a luchar contra el abuso de las normas tributarias ¹⁶.

Es dudosa la propuesta de la Comisión porque puede contrariar, de forma directa y en algunos supuestos, las normas de derecho derivado, como es el caso de la Directiva matriz-filiales

El Tribunal de Justicia afirma que: “en cualquier caso, debe señalarse que en Derecho de la Unión no existe ningún principio general del que derive la obligación de los Estados miembros de luchar contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa y que se oponga a la aplicación de una disposición como la controvertida en el litigio principal cuando la operación imponible deriva de esas prácticas y no está en juego el Derecho de la Unión”.¹⁷

Dicho en otros términos, los Estados no pueden alegar el principio de prohibición de abuso de Derecho conjuntamente con el principio de cooperación leal del artículo 4 TUE, apartado 3, para evitar la aplicación de normas que permiten escapar a los obligados tributarios de los mecanismos internos de reacción contra el abuso y las simulaciones.¹⁸

15 El Tribunal reconoce la prohibición del abuso del Derecho como un principio inherente al ordenamiento de la Unión Europea, disponiendo de mecanismos de reacción contra el abuso del Derecho de la Unión Europea. El Tribunal formuló la existencia de dicho principio de forma explícita en la sentencia Emsland-Stärke, caso C-110/99 - Sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2000. Emsland-Stärke GmbH contra Hauptzollamt Hamburg-Jonas. Asunto C-110/99. Rec 2000 I-11569-, a partir de la positivización de sus elementos que contenía el derecho comunitario derivado, aunque previamente ya había sido reconocido sin formulación explícita en las sentencias Van Binsberger, C-33/74 - Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de diciembre de 1974. Johannes Henricus Maria van Binsbergen contra Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid. Asunto 33-74. Rec 1974 01299-, o Kefalas C-367/96 - Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 1998. Alexandros Kefalas y otros contra Elliniko Dimosio (Estado helénico) y Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE). Asunto C-367/96. Rec 1998 I-02843-, p 22. Conforme a dicha formulación, el Derecho de la Unión Europea no puede ser alegado de forma fraudulenta. Sentencias Centros, C-212/97, p. 25, Inspire Art C-167/02, p. 143.

Vid. García Prats, F.A. “Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario” en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición*. IEF. 2002, p. 163-205. García Prats, F. A. “The abuse of tax law: prospects and analysis” en *Essays in International and European Tax Law* (ed. G. Bizioli) Jovene Editori. 2010. P 50-148.

16 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 29 de marzo de 2012. Ministero dell'Economia e delle Finanze y Agenzia delle Entrate contra 3M Italia SpA. Asunto C-417/10. No publicada todavía.

17 Sentencia 3M, cit., p 32.

18 El asunto se refiere a la posible utilización de una medida prevista en el ordenamiento tributario italiano, que habilitaba al obligado tributario a solicitar la extinción de los litigios tributarios mediante el pago de un importe equivalente al 5 % de la cuantía del litigio, como medida para evitar la duración excesiva de los procedimientos. El juez nacional albergaba dudas de que dicha medida fuera compatible con la *presunta* obligación derivada del ordenamiento comunitario de combatir el abuso, incluido el de las normas tributarias nacionales. En dicho caso, una sociedad americana cedió el usufructo de las acciones de una sociedad italiana controlada por aquella a otra sociedad establecida en los Estados Unidos. Esta última sociedad, a su vez, cedió dichos derechos a una sociedad italiana mientras se reservaba el derecho de voto en manos del nudo propietario, la sociedad matriz norteamericana. La Administración tributaria italiana consideró que la cesión de usufructo en favor de la sociedad italiana *beneficiaria* era ficticia y que los dividendos distribuidos por la filial italiana a esta última habían sido percibidos en realidad por la sociedad americana, no residente; por lo que procedía aplicar la retención a los no residentes, superior a la practicada que correspondía a las entidades residentes. Asimismo, la Administración tributaria consideró que podía imputarse a la filial italiana la responsabilidad por la aplicación incorrecta de las retenciones impositivas, reclamándole el pago de las cantidades dejadas de retener más las sanciones e intereses correspondientes.

Si el Convenio de doble imposición es incorrecto, deberá renegociarse o denunciarse el mismo, como mecanismos de mejora convencionalmente previstos en el Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados, pero no deben utilizarse mecanismos y argumentos con nula cobertura legal para su superación

Las normas del derecho de la Unión Europea no pueden ser abusadas y, cuando lo son, el propio derecho de la Unión Europea cuenta con mecanismos que permiten su contravención, aunque corresponda a los jueces nacionales su aplicación. Queda en cambio en manos de los Estados miembros decidir la correcta estrategia de lucha contra el abuso de las normas tributarias, internas o internacionales, aunque deben superar los parámetros de compatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea formulados por el Tribunal de Luxemburgo. En el primer caso, se precisa verificar el objeto y contenido de *cada una* de las libertades fundamentales a efectos de delimitar su correcto uso frente al posible abuso.

Cuando se pretenden utilizar las normas internas de reacción frente al abuso de las normas tributarias, o la elusión tributaria, el Tribunal de Luxemburgo señala que si estas normas inciden sobre el ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias, es posible encontrar una justificación a la aplicación de dichas medidas aun cuando generen un efecto restrictivo o discriminador, pero únicamente en el caso en que resulte proporcionado su uso. Es por ello importante concretar en qué aspectos y de qué forma debe verificarse dicha proporcionalidad y qué consecuencias tiene la misma para el correcto funcionamiento y acomodo de las normas anti-abuso a las exigencias del ordenamiento de la Unión Europea.

En la esencia de la configuración proporcional de la reacción frente al abuso de las normas tributarias, el TJCE ha formulado el *concepto comunitario* de los 'montajes puramente artificiales'. La artificiosidad, por tanto, aparece en el núcleo esencial de la verificación del abuso y de la legítima reacción para su contravención. Pero es más, no basta, a juicio del Tribunal, con que uno de los fines sea el de conseguir una ventaja fiscal, ni tan siquiera con que sea uno de los fines principales de la transacción: es la total artificiosidad de la transacción la que permite aplicar -de forma legal- los mecanismos de control fiscal contra la elusión.

La fijación de la artificiosidad, y la distinción entre completa y parcial, no ha sido concretada hasta sus últimas consecuencias por el Tribunal, pero pone de manifiesto en una jurisprudencia constante que no basta con poner de manifiesto una cierta artificiosidad de la transacción; es necesario verificar que la artificiosidad es clara, manifiesta. En cualquier caso, queda por concretar en qué supuestos dicha configuración -la inexistencia de un montaje puramente artificial- queda superada con la verificación del cumplimiento del principio de libre competencia -*at arm's length*-. Al respecto, la sentencia SGI¹⁹ considera que permitir a las sociedades residentes que concedan ventajas anormales o benévolas a sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros sin establecer ninguna medida fiscal correctora implica el riesgo de que, mediante montajes puramente artificiales, se organicen transferencias de ingresos en el seno de un grupo de sociedades que se encuentren en situación de interdependencia a favor de sociedades cuyo domicilio se encuentre en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más moderados o en los Estados miembros en los que no se graven tales ingresos. El principio *at arm's length* no se manifiesta, en este momento, como el criterio que determina la existencia

19 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 21 de enero de 2010. Société de Gestion Industrielle (SGI) contra Estado belga. Asunto C-311/08. Rec 2010 I-00487, P 67.

o no de la artificiosidad, sino el mecanismo –proporcional– que permite, una vez demostrada la artificiosidad –el montaje puramente artificial–, su corrección. Recientemente, en la sentencia ITEL CAR, el Tribunal ha afirmado que cuando “la normativa controvertida en el asunto principal afecta igualmente a los comportamientos cuya realidad económica no puede negarse” la normativa va más allá de lo necesario. “Al presumir en tales circunstancias una reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades adeudado por la sociedad prestataria residente, dicha normativa va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo”. La realidad económica subyacente a las transacciones, que en última instancia también justifica la correcta asignación de la potestad tributaria entre Estados ²⁰ constituye el límite infranqueable que no puede ser alterado por las normas tributarias anti-abuso o destinadas a impedir la planificación fiscal agresiva.

Cuando se pretenden utilizar las normas internas de reacción frente al abuso de las normas tributarias, o la elusión tributaria, el Tribunal de Luxemburgo señala que si estas normas inciden sobre el ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias, es posible encontrar una justificación a la aplicación de dichas medidas aun cuando generen un efecto restrictivo o discriminatorio, pero únicamente en el caso en que resulte proporcionado

su uso

La formulación del concepto comunitario ‘montajes puramente artificiales’ se articula, inicialmente, en torno a la libertad de establecimiento, aunque resulta aplicable igualmente en el resto de libertades y derechos reconocidos por o derivados del derecho de la Unión Europea. La verificación de la artificiosidad, en cambio, deberá tener presente el contenido e implicaciones de cada una de las libertades. La jurisprudencia reciente ha permitido conformar sus elementos de forma progresiva, del modo que sigue.

El Tribunal discutió, en la sentencia *Cadbury Schweppes*, si la constatación de la existencia de tal montaje exigía en efecto, además de un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener una ventaja fiscal, que resulte de elementos objetivos que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por el Derecho comunitario, no se hubiera alcanzado el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento ²¹. La verificación del elemento subjetivo no es irrelevante ²², pero la jurisprudencia ha reforzado los elementos objetivos que permiten verificar la existencia de la artificiosidad como elemento fundamental y necesario sobre el que pivota la existencia de un abuso. Por ejemplo, en la sentencia *Komen*, el Tribunal considera que la intención de las partes puede ser relevante para evitar los montajes puramente artificiales carentes de realidad económica con un único

20 El Tribunal de Justicia ha admitido que el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros *puede requerir* que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas (en particular, las sentencias *Oy AA.*, apartado 54, y de 15 de mayo de 2008, *Lidl Belgium*, C414/06, Rec. p. I3601, apartado 31, SGI, cit, p 61.

21 Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 12 de septiembre de 2006. *Cadbury Schweppes plc y Cadbury Schweppes Overseas Ltd* contra Commissioners of Inland Revenue. Asunto C-196/04. Rec 2006 I-07995. P. 64. En sentido similar, las sentencias de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke*, C110/99, Rec. p. I11569, apartados 52 y 53, y de 21 de febrero de 2006, *Halifax* y otros, C255/02, Rec. p. I0000, apartados 74 y 75.

22 Conclusiones del Abogado General Leger de 2 de mayo de 2006, asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes*, *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* c. Commissioners of Inland Revenue, p 116.

fin de lograr si puede deducirse de elementos objetivos.²³ La disfunción que sirve para apreciar la artificiosidad debe verificarse entre la realidad jurídica y los hechos, y no entre aquella y las intenciones de las partes²⁴

En este sentido, la prevención del fraude y evasión fiscal no va más allá de lo necesario si intenta, sobre elementos objetivos y verificables, determinar que una transacción tiene el carácter de montaje puramente artificial²⁵. La existencia de una pérdida financiera para alguno de los Estados miembro no constituye elemento suficiente ni justificativo de la reacción de los Estados per se, ni tampoco criterio para la definición del abuso. La lucha contra los paraísos fiscales también se reconoce por el TJCE como objetivo válido, aunque no exista una definición o concepto comunitario de los mismos, pero también en este caso las medidas de reacción deben limitarse a evitar y corregir los montajes puramente artificiales, que son aquellos comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional²⁶.

En atención a la verificación de dichos elementos objetivos, la determinación de la carga de la prueba resulta esencial en la superación del test de proporcionalidad exigido por el Tribunal de Justicia. En la medida en que el contribuyente pueda presentar, sin restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebra una determinada transacción, la norma tributaria anti-abuso superará las exigencias de proporcionalidad. En cambio, cuando no se acepte la posibilidad de presentar dicha prueba por parte del contribuyente, la medida será desproporcionada. El Tribunal ha profundizado más en esta relación al considerar que la exigencia de dicha prueba, más allá de la mera posibilidad, derivada del carácter general de la norma anti-abuso supera las exigencias de proporcionalidad e impide la justificación de la medida anti-abuso. No pueden existir medidas generales o presunciones generales que consideren a priori la existencia del abuso, puesto que resultan excesivas desde la óptica del derecho de la Unión Europea. Y ello resulta aplicable tanto a las pruebas exigidas para refutar la aplicación de una norma genérica anti-abuso, como aquellas que se exigen para acceder a determinadas ventajas fiscales que supongan una restricción o discriminación a las libertades fundamentales, y que consisten, mediante la inversión de la carga de la prueba, en la demostración de que el obligado tributario no es un defraudador.

Los Estados miembros están autorizados a establecer presunciones sobre montajes artificiales, aunque dejando siempre la posibilidad al obligado tributario de acreditar la realidad de los objetivos comerciales perseguidos con el montaje de que se trate²⁷. Sin embargo, dichas exigencias debe respetar las exigencias del principio de seguridad jurídica.

23 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 12 de julio de 2012. J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV contra Staatssecretaris van Financiën. Asunto C-326/11. P. 33.

24 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 20 de junio de 2013. Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs contra Paul Newey. Asunto C-653/11. P. 44.

25 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 3 de octubre de 2013. Itelcar - Automóveis de Aluguer Lda contra Fazenda Pública. Asunto C-282/12. P. 37.

26 Con carácter general sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C196/04, EU:C:2006:544, p. 5. En relación específica con las medidas contra los paraísos fiscales, Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 1 de abril de 2014. Felixstowe Dock and Railway Company Ltd y otros contra The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs. Asunto C-80/12.p. 32-33.

27 Conclusiones del Abogado General Jaaskinen de 29 de abril de 2010, Asunto C72/09. Établissements Rimbaud SA contra Directeur général des impôts y Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence, p. 56.

Además, para legitimar la reacción la cobertura del elemento artificioso debe ser completa –wholly–, por lo que una mera cobertura parcial no tendría la consideración de abusiva.²⁸

En segundo lugar, la ilicitud del comportamiento no reside en la búsqueda de una ventaja fiscal, ni siquiera en que dicha búsqueda constituya la principal o una de las principales motivaciones de la transacción. La existencia de un motivo fiscal, por sí mismo, no es abusivo, sin que pueda establecerse la presunción general de abuso del derecho sobre la base de la existencia de un motivo fiscal hasta el punto de comprometer el ejercicio de las libertades fundamentales. Es la artificiosidad y su verificación el elemento habilitante de la reacción de la normativa tributaria frente al ejercicio de las libertades fundamentales, siempre que las mismas sean proporcionales.

La formulación del concepto comunitario 'montajes puramente artificiales' se articula, inicialmente, en torno a la libertad de establecimiento, aunque resulta aplicable igualmente en el resto de libertades y derechos reconocidos por o derivados del derecho de la Unión Europea

Es interesante al respecto traer las conclusiones del Abogado General ²⁹, así como las argumentaciones de la sentencia *SIAT*, en las que el TJCE considera que el principio de seguridad jurídica también modula la verificación de la proporcionalidad de las medidas de reacción contra el abuso y la elusión fiscal. La normativa belga denegaba la deducción de los pagos realizados por las entidades belgas en favor de entidades localizadas en jurisdicciones con una tributación 'considerablemente más ventajosa'³⁰. El Tribunal de Justicia considera que la legislación belga en cuestión vulnera las exigencias del principio de proporcionalidad, porque el principio de seguridad jurídica exige claridad en la determinación de las consecuencias de la aplicación de las normas jurídicas a los actos de los operadores económicos, así como que sean precisas y previsibles, en especial cuando las mismas *puedan entrañar consecuencias desfavorables para los individuos y las empresas*³¹. La referencia normativa a una 'tributación considerablemente más beneficiosa' no permite determinar con carácter previo y con la precisión suficiente su ámbito de aplicación, dejando dudas en cuanto a su aplicabilidad, faltando a las exigencias del principio de seguridad jurídica. ³² En consecuencia, el Tribunal encuentra en el principio de seguridad jurídica otro elemento para medir y valorar la exigencia de proporcionalidad, para su justificación, al uso de medidas anti-abuso que supongan una cortapisa al ejercicio de las libertades fundamentales.

El principio de seguridad jurídica se ha consolidado como una de las exigencias asociadas a la verificación del principio de proporcionalidad en decisiones posteriores. Así, en la sentencia *ITELCAR*, referida a la normativa portuguesa sobre subcapitalización que se aplicaba a las transacciones realizadas entre entidades que mantenían

28 Lang, M., Heidenbauer, S. "Wholly artificial arrangements" en *A vision of taxes within and outside European borders: Festschrift in honor to Professor Vanistendael*. Kluwer Law International. 2008. P. 597-615.

29 Conclusiones del Abogado General Villalón, presentadas el 29 de septiembre de 2011, en el asunto C-318/10, *SIAT SA c Estado Belga*.

30 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 5 de julio de 2012. *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) contra Estado belga*. Asunto C-318/10. Calderón Carrero, J.M. "La seguridad jurídica como límite comunitario a la articulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal: una nota sobre la STJUE de 5 de julio de 2012, asunto SIAT C-318/10" *Estudios Financieros*. Revista de contabilidad y tributación. 356/2012, p. 81-104.

31 *SIAT*, cit, p. 59.

32 *SIAT*, cit, p. 27, 57, 58.

unas 'relaciones especiales', en el sentido en que éstas venían definidas en el artículo 58.4 del CIRC portugués, el Tribunal concluye que no respetaba las exigencias del principio de seguridad jurídica y por tanto resultaban desproporcionadas para entenderse como restricción debidamente justificada a las libertades fundamentales afectadas³³.

El Tribunal consideró, por otra parte, en la sentencia *SIAT*, que la regla tributaria belga imponía al contribuyente la obligación de justificar la realidad y veracidad de todas las prestaciones, demostrando la normalidad de todas las remuneraciones vinculadas a éstas, y al mismo tiempo enervaba la obligación de la Administración de demostrar la existencia de un indicio de fraude o de evasión fiscales³⁴. La regla, por tanto, podía ser aplicada con independencia de cualquier *criterio objetivo y comprobable por terceros* que sirviera de *indicio de la existencia de un montaje puramente artificial*, carente de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional. La regla, en cambio, resultaba de aplicación de forma general teniendo en cuenta únicamente *el nivel impositivo del prestador de servicios en el Estado miembro en el que está establecido*. Criterio éste, el de la aplicación general y desprovista de cualquier verificación de la artificiosidad que también resulta contraria –por desproporcionada– a la admisibilidad de la normativa tributaria anti-abuso.

El Tribunal reitera la necesidad de verificar, mediante criterios objetivos y comprobables por terceros, aunque sea por indicios, la existencia de un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional³⁵. La verificación del nivel impositivo del prestador de servicios en el Estado miembro en el que está establecido no constituye criterio válido ni aceptable para demostrar dicha artificiosidad.

Estas afirmaciones son importantes si las contrastamos con algunas de las iniciativas presentadas en el seno de la OCDE y de la Comisión Europea que hemos analizado en los párrafos anteriores. Estas propuestas parten de la verificación de la existencia de motivos fiscales no como mecanismo de verificación o de prueba de la artificiosidad, sino como el elemento expreso que define la legítima reacción del ordenamiento como consecuencia de la antijuridicidad. A nuestro juicio, la finalidad fiscal de una transacción económica –la realización de una transacción buscando una ventaja fiscal– no permite considerar per se a la misma como abusiva, en especial en aquellas medidas de incentivo fiscal que buscan, precisamente incentivar determinadas conductas dotándolas de un mejor régimen tributario –la adquisición de una vivienda, la realización de una operación societaria, la creación de empleo,...-. Por el contrario, únicamente puede constituir un indicio de la ausencia de sustancia o correlación con la finalidad o naturaleza de la transacción y, acompañada de otros elementos, elemento de verificación de la artificiosidad o engaño de la misma. En el bien entendido que incluso la ausencia de motivos económicos válidos permite *presumir* la existencia de evasión, elusión o fraude, de acuerdo con el derecho comunitario derivado, pero no definirlos como elemento suficiente.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea es meridiano al respecto:

33 ITEL CAR, cit. p. 43-45.

34 SIAT, cit. p. 55.

35 SIAT, cit. p. 56.

“... ni los motivos fiscales ni la circunstancia de que las mismas operaciones podrían haber sido realizadas por una sociedad establecida en el territorio del Estado miembro en el que está domiciliado el contribuyente pueden, por sí mismos, permitir llegar a la conclusión de que las operaciones de que se trata son irreales y mendaces”³⁶.

En consecuencia, de la jurisprudencia consolidada del TJUE en materia de compatibilidad de las normas tributarias anti-abuso se extraen conclusiones interesantes que ponen de manifiesto que algunas de las medidas y reacciones que se están formulando en la actualidad en la lucha contra la planificación fiscal agresiva no encuentran suficiente encaje legal en las exigencias del ordenamiento de la Unión Europea.



36 Véase en este sentido, entre otras, las sentencias Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, p. 69, y SIAT, p. 51.

Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª.

Sentencia de 15 de junio de 2015, rec. 1762/2014¹

Ponente: Rafael Fernandez Montalvo

Impugnación de resolución presunta desestimatoria del TEAC por silencio y posterior resolución expresa.

El Tribunal Supremo en esta sentencia fija cuáles son las consecuencias de haber impugnado el silencio administrativo (ante la falta de Resolución de TEA) cuando posteriormente se dicta resolución parcialmente estimatoria sin que esta resolución expresa fuese recurrida (quedando así, firme y consentida) y sin que se amplíe el objeto del recurso ya existente (pérdida de su objeto al existir una estimación aunque parcial).

Fundamentos de derecho

SÉPTIMO. El análisis de la sentencia impugnada y de la sentencia de contraste revela que se cumple con la exigencia establecida por el artículo 96 LJCA para la viabilidad procesal del recurso de casación para la unificación de doctrina.

... No puede compartirse la tesis del Abogado del Estado cuando afirma que el precedente señalado se refiere solo a aquellos casos en que la resolución expresa es plenamente desestimatoria y, por tanto, de idéntico contenido al que resulta del silencio administrativo. Por el contrario, en las sentencias de contraste encontramos pronunciamiento y doctrina que es preciso unificar respecto de la impugnada, sobre las consecuencias procesales de la no ampliación del recurso contencioso-administrativo a resoluciones expresas que son sólo parcialmente desestimatorias y, por tanto, no plenamente coincidentes con el sentido y alcance del silencio administrativo negativo...

OCTAVO. 1. El escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo es un acto procesal de la parte actora dominado por el principio dispositivo, que individualiza el acto o disposición que se impugna. Su primer efecto es el de delimitar el objeto del proceso, que no podrá alterarse ya en el escrito de demanda salvo la posibilidad de ampliación prevista en el artículo 36 LRJCA.

¹ Esta sentencia ha sido comentada en la reunión de la Sección de Derechos y Garantías de la AEDAF celebrada el 21 de junio de 2015 (Vid. www.aedaf.es/CA) y Secciones/Sección de Derechos y Garantías/Resumen de la reunión de 21/06/2015)

2. La jurisprudencia de este Tribunal contempla como modo de terminación del proceso la pérdida o desaparición sobrevenida del objeto o presupuesto procesal que se produce con la desaparición o eliminación del acto o disposición impugnada...
3. Según la actual regulación, en el silencio administrativo negativo no puede hablarse, en puridad de principios, de verdadero acto administrativo...
4. El artículo 36.1 LJCA utiliza el término “podrá” que empleaba el artículo 46 de la Ley de lo contencioso de 27 de diciembre de 1956, dándole el sentido de que la ampliación del recurso no es necesaria como ha entendido la jurisprudencia de esta Sala salvo en los casos en los que el acuerdo tardío y expreso modifique el presumido por silencio; en esos casos la ampliación sí es una carga de la parte recurrente, como ha recordado la Sentencia de 27 de febrero de 1997 (Apelación 10636/1991), con cita de una sentencia del Tribunal Constitucional (STC 98/1988, de 31 de mayo , FJ 5) Pero, **conforme a los más recientes pronunciamientos, hay que entender que la ampliación del recurso es facultativa y no necesaria cuando la pretensión mantiene su virtualidad impugnatoria a pesar de la resolución tardía.** En ese caso puede entender legítimamente el recurrente que la resolución tardía no afecta al objeto esencial de su recurso [(así STC 231/2001, de 26 de noviembre; en parecido sentido Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2009 (Casación 1887/2007))].

Por consiguiente, no es conforme a Derecho la doctrina de la sentencia impugnada en cuanto, sin la suficiente matización, asocia la pérdida sobrevenida de objeto del proceso iniciado frente a la desestimación presunta por silencio administrativo a la falta de ampliación de la impugnación a la posterior resolución expresa por la Administración. Al contrario, la interpretación correcta del artículo 36. 1 LJCA, de acuerdo con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), exige distinguir los siguientes supuestos:

- a. Si la resolución expresa, posterior al silencio administrativo, satisface íntegramente la pretensión, lo procedente será el desistimiento o la satisfacción extraprocesal de la pretensión (art. 76 LJCA).
- b. Si la resolución expresa, posterior al silencio administrativo, es plenamente denegatoria de la pretensión, el demandante podrá ampliar el recurso contencioso-administrativo, conforme al artículo 36.1 LJCA; pero si no lo hace, no por eso habrá perdido sentido su recurso.
- c. Si la resolución expresa, posterior al silencio administrativo, es parcialmente estimatoria de la pretensión, alterando la situación que deriva de la ficción legal de desestimación que anuda el silencio administrativo negativo, entonces sí, el artículo 36. 1 LJCA impone, en principio, al demandante la carga de ampliar el recurso. Pero la no asunción de ésta sólo comporta la total pérdida sobrevenida de objeto cuando, a la vista del contenido de dicha resolución tardía, la pretensión formulada carece de toda su virtualidad. En otro caso, lo que se produce es la necesaria modificación de la pretensión formulada para adecuarla al contenido del acto administrativo que sustituye a la ficción legal en que consiste el silencio administrativo, entendiendo que no alcanza ni a lo que se obtiene por dicho acto ni a los aspectos de éste que no podían ser incluidos en las desestimación presunta recurrida y que, por tanto, son ajenos al proceso iniciado...

Los razonamientos expuestos justifican que se estime el recurso de casación para la unificación de doctrina y que, casando y anulando la sentencia impugnada, declaremos admisible el recurso contencioso-administrativo

para resolver el debate planteado, con los pronunciamientos que procedan (art. 98.2 LJCA) sobre las siguientes cuestiones: prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades de 2001; improcedencia de la regularización de la base imponible y nulidad de sanciones por falta de prueba de la culpabilidad.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 25 de mayo de 2015, rec. 2126/2013

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Recurso de casación para la unificación de doctrina. IRPF. Base imponible. Ganancias patrimoniales no justificadas.

En orden al debate sobre la existencia de ganancias no justificadas de patrimonio, el Tribunal sostiene que no pueden desvirtuar la presunción de la Administración tributaria las simples manifestaciones del obligado tributario de que las rentas podrían proceder de la actividad empresarial realizada por el sujeto pasivo sometida al régimen de módulos o del patrimonio preexistente, ya que son meras especulaciones dialécticas, sin que haya hecho el más mínimo esfuerzo probatorio, limitándose a afirmarlo como mera posibilidad, pero sin concretar dato alguno. Como dice la sentencia recurrida, de aceptar la tesis del recurrente no cabría apreciar incremento no justificado de patrimonio en aquellos sujetos pasivos que tributan por el sistema de módulos o de estimación objetiva.

Fundamentos de derecho

CUARTO... El recurrente considera que las rentas objeto de liquidación corresponden a rentas declaradas y preexistentes, acreditativas de un patrimonio anterior por importe muy superior al de las partidas objeto de liquidación, patrimonio que se justifica con documentos públicos (subvenciones).

Pero el recurrente no va más allá de una serie de consideraciones generales y de una cita de sentencias contradictorias... pero sin incidir, en aplicación de esa doctrina jurisprudencial que expone, en la justificación de los tres ingresos en banco, en efectivo, efectuados en la cuenta NUM001, a los que se refiere concretamente la sentencia recurrida y respecto de los cuales la Administración tributaria entiende que no se corresponden con la renta o patrimonio del sujeto pasivo, sin que las explicaciones dadas por el contribuyente hayan desvirtuado la presunción de la Administración de que los ingresos se encuentran faltos de justificación y de que constituyen ganancias patrimoniales no justificadas.

Así las cosas, toda la argumentación desplegada por el recurrente en este punto resulta inane a los efectos pretendidos.

QUINTO. En el apartado último de su escrito de recurso el recurrente se centra en la procedencia de liquidar por el afloramiento de rentas derivadas de rendimientos reales producto de la diferencia entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados del régimen de estimación objetiva en el que se encuentra inscrito el recurrente... Al razonar de esta forma, el recurrente no se da cuenta de que no pueden desvirtuar la presunción de la Administración tributaria las simples manifestaciones del obligado tributario de que las rentas podrían proceder de la actividad empresarial realizada por el sujeto pasivo sometida al régimen de módulos o del patrimonio preexistente, ya que son meras especulaciones dialécticas, sin que haya hecho el más mínimo esfuerzo probatorio, limitándose a afirmarlo como mera posibilidad, pero sin concretar dato alguno.

Como dice la sentencia recurrida, de aceptar la tesis del recurrente no cabría apreciar incremento no justificado de patrimonio en aquellos sujetos pasivos que tributan por el sistema de módulos o de estimación objetiva.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 25 de mayo de 2015, rec. 662/2014

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

IVA. Devoluciones. Prestación de garantía que cubra el importe total de la devolución.

La Administración había condicionado la devolución del IVA -en el caso a una entidad concursada- a la prestación de una garantía que, con toda evidencia, sabe que no va a poder prestar, razón por la que la sentencia declara que, con ello, la Administración tributaria, en la realidad de las cosas, se está negando a devolver, cobrándose por vía de compensación casi la totalidad del crédito que ella misma tiene frente a la concursada y, desconociendo el mandato de la Disposición Adicional Octava Ley 58/2003 (LGT), incide en una compensación de créditos prohibida por el art. 58 Ley 22/2003 (Ley Concursal).

Fundamentos de derecho

CUARTO... ¿Puede la Administración tributaria, sin desconocer los principios y las normas en materia concursal, condicionar a la prestación de una fianza la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado en exceso del repercutido a una empresa declarada en concurso de acreedores?...

Al condicionar la devolución de aquella primera cantidad a la prestación de una garantía que, con toda evidencia, se sabe que no va a poder prestar (en el propio acuerdo exigiendo la fianza se afirma que el patrimonio neto de la compañía es negativo y asciende a -39.784.982,28 euros), la Administración Tributaria, en la realidad de las cosas, se está negando a devolver aquella primera cantidad, cobrándose por vía de compensación casi la totalidad de la segunda. Con ello, desconociendo el mandato de la disposición adicional octava de la Ley General Tributaria de 2003, incide en una compensación de créditos prohibida por el artículo 58 de la Ley Concursal, permite que su crédito eluda la disciplina concursal, con infracción de los preceptos que se citan en el quinto motivo de casación, vulnerando el principio par conditio creditorum que preside la disciplina concursal.

Las precedentes reflexiones justifican la estimación de los motivos cuarto a sexto, debiendo recordarse que, como hemos indicado en las sentencias de 2 de marzo de 2015 (casación 873/14) y 11 de mayo de 2015 (casación 1570/13), la legítima potestad de la Administración para comprobar, investigar e inspeccionar el impuesto sobre el valor añadido una vez declarado el concurso, incluso en relación con deudas devengadas con anterioridad, no le autoriza a desconocer las normas y principios que presiden la legislación concursal.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 13 de mayo de 2015, rec. 3529/2014

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero

Procedimiento tributario. Notificaciones. Notificaciones realizadas durante el mes de agosto.

En relación con unos intentos de notificación realizados durante el mes de agosto que finalizaron en notificaciones edictales, al no localizarse al contribuyente, el Tribunal de instancia había declarado que *"el segundo intento de notificación durante el mes de agosto cuando el primer intento resultó infructuoso por encontrarse ausente es cumplir una mera formalidad que le ha privado al administrado de su constitucional derecho de defensa."*

Ante ello, el Tribunal acepta que tales argumentaciones *"no pueden ser asumidas como causa excluyente de la validez formal de la notificación, dado que la ley no excluye este mes de la posibilidad de llevar a cabo notificaciones válidas"*, pero encuentra otros apoyos en la propia doctrina.

Fundamentos de derecho

CUARTO. Decisión de la Sala. No parece razonable asumir que la incorrección formal de las notificaciones sea irrelevante cuando el Tribunal llega al convencimiento de que el sujeto pasivo la ha recibido y no otorgar el mismo valor a la convicción del Tribunal cuando opera en sentido opuesto, es decir, cuando la notificación se ha efectuado de modo formalmente correcto, pero en virtud de las circunstancias concurrentes, apreciadas libremente por el tribunal, se llega a la convicción de que la notificación no ha llegado a conocimiento del interesado.

Todo lo dicho comporta que, aunque no se acepte el razonamiento del Tribunal de instancia, no puede adoptarse la doctrina pretendida por el Abogado del Estado, pues es la convicción del Tribunal a tenor de las circunstancias concurrentes, acerca del conocimiento real del acto notificado por el interesado, el elemento determinante de la validez de las notificaciones en los casos de conflicto.



Tribunal Supremo. Sala Segunda de lo Penal

Sentencia de 19 mayo de 2015, rec. 20590/2014

Ponente: Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

Recurso de revisión. Hecho nuevo. Viabilidad del recurso como vía procesal para dar cumplimiento a las resoluciones del TEDH en el que se declare vulneración de derechos fundamentales.

Incorporación y efectos en materia penal de las sentencias dictadas por el TEDH declarando vulnerado un derecho fundamental. El recurso de revisión es la vía procesal para darles cumplimiento, pero como este Tribunal se limita a declarar la vulneración de un derecho reconocido en el Convenio, no siempre determinará la nulidad de la sentencia condenatoria dictada por el Tribunal español contra quien acudió a Estrasburgo, pues puede que no haya sido afectado todo el proceso o que la declaración no se refiera a todas las pruebas, y que subsista material suficiente, independiente de la vulneración declarada, que autorice el mantenimiento de la condena, total o parcialmente. Esta circunstancia habrá de ser fijada desde la racionalidad, con la finalidad de establecer de la forma más completa y justa los efectos de la STEDH en el marco interno del Estado.

Fundamentos de derecho

TERCERO. Como ya se decía en el Auto de 24 de noviembre de 2014, en estas mismas actuaciones, esta Sala ha entendido que en los casos en los que el Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo dicte sentencia en la que aprecie que a un condenado por los Tribunales españoles se le ha vulnerado con la condena un derecho reconocido en el Convenio, e igualmente en la Constitución como un derecho fundamental, es posible acudir al llamado recurso de revisión de los artículos 954 y siguientes de la LECrim con la finalidad de hacer efectiva la mencionada resolución en la medida procedente, evitando una lesión actual de los derechos del ciudadano.

No se ha de interpretar esta posibilidad en el sentido de que en todo caso, si el TEDH ha apreciado la vulneración de un derecho reconocido en el CEDH, haya de estimarse directamente la demanda y deba acordarse mecánica e ineludiblemente la nulidad de la sentencia cuya revisión se pretende. Pues la sentencia estimatoria del TEDH no acuerda la nulidad o la revocación de la sentencia interna, sino que se limita a declarar la vulneración de un derecho reconocido en el Convenio,...

Por el contrario, lo que permite el llamado recurso de revisión, más bien proceso de revisión, es precisamente el examen o reapertura del caso, que ya había sido cerrado por la sentencia firme,... pues puede que no haya sido afectado todo el proceso o que la declaración no se refiera a todas las pruebas, y que subsista material suficiente, independiente de la vulneración declarada, que autorice el mantenimiento de la condena, total o parcialmente. Será preciso, pues, en cada caso determinar el alcance de la declaración efectuada por ese Tribunal, en atención al contenido de su sentencia y de la sentencia que se pretende revisar...

NOVENO... En consecuencia, al Tribunal Supremo, a través del recurso de revisión le corresponde interpretar la decisión de aquel Tribunal, desde la racionalidad, con la finalidad de establecer de la forma más completa y justa

sus efectos en el marco interno del Estado. O, dicho con otras palabras, los efectos de la declarada vulneración del derecho reconocido en el Convenio sobre la sentencia interna.



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

Sentencia de 16 de abril de 2015, rec. 94/2012

Ponente: Jesús María Calderón González

Procedimiento tributario. Intereses de demora. Liquidación.

Los días de dilación en que no se devengan intereses de demora se descuentan del final del plazo y no en el ejercicio concreto en que se hubiese producido cada periodo de dilación.

Fundamentos de derecho

TERCERO... Es cierto, como apunta asimismo la interesada que nada dice la norma acerca de la cuestión aquí debatida, relativa a la forma de hacer efectivo el descontar del periodo de computo de intereses los días de dilación. En el presente caso, en la propuesta del actuario en el acta lo hizo al principio del período, es decir, en vez de iniciar el cómputo el día de realización del ingreso indebido (23 de julio de 2002) lo hizo transcurridos los días de dilación...

Es cierto igualmente, como la propia reclamante advierte que las consecuencias de uno u otro modo de computo dependerán de cada caso concreto; en función, cabe añadir, de cual haya sido la evolución de los tipos de interés aplicables, pues de ser este único, la cuestión carecería de relevancia práctica ...en ecuanime reciprocidad a lo que sucede cuando la Administración tributaria incumple los plazos legales por causa imputable a la misma, a partir de cuyo momento no se exigen intereses de demora (art. 26. 4 y 150.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria).

... Lo que supone que dejan de devengarse intereses a favor de la Administración acreedora a partir de que, por causa imputable a ella, se incumple el plazo de duración del procedimiento; por ende, el descuento de los días en que se ha excedido se hace al final, para así determinar en sus justos límites cuándo debería haber concluido el procedimiento de no haberse producido el incumplimiento en el plazo determinado por la norma.

Si bien el artículo 32.2 aquí aplicable, nada dice, dado que la lógica financiera que subyace es parangonable, parece razonable aplicar el mismo sistema de cómputo, pues se trata en definitiva de evitar que no se devenguen intereses a favor del acreedor - que en este caso es el contribuyente- cuando el procedimiento inspector del que resulta una cantidad a devolver se prolonga por causa imputable a dicho acreedor. De no haberse incurrido en las dilaciones de referencia, el procedimiento habría concluido antes y antes se hubiera ordenado el pago de la devolución al contribuyente, por lo que se hubieran devengado menos intereses.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Sentencia de 15 de marzo de 2015, rec. 1564/2011

Ponente: Ramón Gomis Masqué

Deuda tributaria. Garantías de la deuda tributaria.

La sentencia se suscita la obligación de la Administración de reembolsar el coste de las garantías (aval) ofrecidas para obtener la suspensión del acto, una vez ha sido al menos parcialmente estimado el recurso, y el periodo al que se extiende ese reembolso. En un primer aspecto, el reclamante consideraba que importe que debe ser reembolsado ha de incluir los gastos de mantenimiento satisfechos hasta la devolución del aval (art 33 LGT), mientras que el Tribunal entiende que la negligencia del mismo en pedir la devolución del aval no puede afectar a la responsabilidad patrimonial de la Administración, finalidad última de la figura.

En un segundo aspecto, la Administración entendía que los costes del aval, que solo había tenido efectos suspensivos en la vía administrativa, solo debían reembolsarse durante la duración de la misma, pero no los que se correspondiesen al orden contencioso, el Tribunal entiende que deben incluirse los dos meses en los que se prorrogan sus efectos desde que se culminó la vía administrativa.

Fundamentos de derecho

SEXTO. El problema surge, de nuevo y con mayor intensidad, cuando el interesado que ha obtenido una resolución estimatoria parcial, pudiéndolo hacer, no pide la reducción proporcional de la garantía o haciéndolo no aporta la nueva garantía o lo hace cuando la deuda subsistente se encuentra, como en el caso de autos, en fase de apremio.

A juicio de la Sala, en el supuesto de estimación parcial, el último inciso del párrafo a) artículo 74.1 del Reglamento de Revisión no puede ser interpretado literalmente en el sentido en que en todo caso la Administración ha de reembolsar el importe de la totalidad de los costes del aval, fianza o certificado de seguro de caución hasta su devolución, sin tener en cuenta en esos supuestos la conducta diligente o no del interesado en la carga de interesar la reducción de la garantía, pues en ocasiones ello supondría que la Administración deba reembolsar unos costes que solo responden a la pasividad del sujeto pasivo, yendo más allá de la finalidad del precepto, y en definitiva, supondría un abuso de derecho por parte de éste...

Ha de rechazarse igualmente esa interpretación literal del inciso "hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía" del artículo 74.1.a) del Reglamento de Revisión y del inciso "el reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido" del artículo 72 del mismo Reglamento, que en supuestos de estimación parcial conduciría a negar todo derecho al reembolso, en los casos en que la garantía no se ha reducido (porque no se haya pedido, aunque se haya reducido la deuda) o que no se llegue a producir la devolución. Así ocurriría en el supuesto de estimación parcial de la reclamación contra una liquidación para que se dicte una nueva en que el interesado no pide la reducción de la garantía aportada y, firme la nueva liquidación, no la satisface en el periodo voluntario, ejecutando entonces la Administración el aval. En tal supuesto, no se produciría en puridad la devolución del aval, por lo que una interpretación literal del artículo 74.1.a) del Reglamento de Revisión habría que negar al contribuyente todo derecho al reembolso, lo que tampoco para equitativo.

En atención a lo expuesto, atendidas las circunstancias del caso, no puede prosperar la pretensión del recurrente, que pretende el reembolso de unos costes de mantenimiento del aval por un periodo de tiempo en que no solo el aval carecía de vigencia y de auténticos efectos suspensivos, sino incumplía la obligación de satisfacer la deuda subsistente tras la anulación, a la que había quedado afectada la garantía aportada, al no haber instada su reducción.

Sin embargo, la conclusión de la Sala no puede ser coincidente con la contenida en la resolución confirmada por la resolución del TEARC, que no solo significaría un retroceso respecto de lo previsto en la normativa anterior. Como sostiene la Administración demandada en sus argumentaciones, resulta presupuesto necesario para que surja el derecho al reembolso de los repetidos costes que la garantía en supuestos como el presente que haya tenido auténticos efectos suspensivos a lo largo de todo el período en que se generaron aquéllos, pero desconoce que cuando el contribuyente interponga recurso contencioso- administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión, a tenor de la regulación contenida en el art. 30.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y, en similares términos en el artículo 233.8 de la Ley 58/2003.

Por tanto, siendo que el plazo para la interposición del recurso contencioso administrativo es de dos meses, debe también reembolsarse al aquí recurrente el 47,38 % de los costes de mantenimiento devengados, con más los correspondientes intereses hasta su pago, no hasta la notificación de la resolución del TEARC el 5 de diciembre de 2005, sino hasta el 6 de febrero de 2006.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Sentencia de 9 de marzo de 2015, rec. 1034/2011

Ponente: Ramón Gomis Masqué

Procedimiento tributario. Principio de responsabilidad. Responsabilidad. Subsidiaria.

Una vez notificada la derivación de responsabilidad, queda delimitado el importe de las obligaciones exigibles a la deuda tributaria y/o sanciones, sanciones que, no por ser objeto de derivación, pierden su naturaleza sancionadora. El art. 39.1 Ley 58/2003 (LGT) proscribire la transmisión al sucesor de una persona física de las obligaciones derivadas al causante en el caso de que el acuerdo de derivación de responsabilidad no se hubiera notificado antes del fallecimiento, pero no autoriza a exigir sanciones al sucesor de una persona física, lo que no solo no se encuentra previsto en ningún otro precepto legal, sino que lo prohíbe expresamente el primer inciso del párrafo tercero del dicho precepto.

Fundamentos de derecho

TERCERO... Para el supuesto sucesión de una persona física, el primer inciso del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT prescribe que « En ningún caso se transmitirán las sanciones» (el subrayado es propio), por lo que queda proscrita la transmisión al sucesor de una persona física de toda sanción de la que debiera responder el causante, incluidas las sanciones derivadas en virtud de cualquiera de los supuestos de los artículos 42 y 43 LGT. El inciso final del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT, dispone que «Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento» (el subrayado es propio), esto es, prohíbe que se transmitan al sucesor de una persona física las obligaciones tributarias del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento. Esta circunstancia (notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento) excepciona la regla de que no se transmitirán al sucesor de una persona física las obligaciones derivadas al causante, pero no excepciona la aplicación de lo previsto en la anterior oración:

«En ningún caso se transmitirán las sanciones». En otras palabras, el inciso final del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT proscribire la transmisión al sucesor de una persona física de las obligaciones derivadas al causante en el caso de que el acuerdo de derivación de responsabilidad no se hubiera notificado antes del fallecimiento, pero no autoriza a exigir sanciones al sucesor de una persona física, lo que no solo no se encuentra previsto en ningún otro precepto legal, sino que lo prohíbe expresamente el primer inciso del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT .

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Sentencia de 28 de enero de 2015, rec. 1089/2011

Ponente: Nuria Cleries Nerín

ISD. Beneficios fiscales. Transmisión de participaciones. Reducción del 95 por 100 sobre la base imponible.

El debate se centraba en, si para el cumplimiento de los requisitos que se exigen para disfrutar de la bonificación del 95 por 100, es preciso que las sociedades cuyas acciones han sido donadas, dispusieran de forma individualizada de un local destinado a llevar a cabo la gestión, así como una persona empleada a jornada completa, o bien si dichos requisitos pueden entenderse cumplidos por medio de otra sociedad vinculada a las sociedades cuyas acciones se donaron.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. Los presupuestos de este recurso son sustancialmente iguales a los ya vistos por esta Sala y Sección en su sentencia 211 de 28 de febrero de 2012, recurso 1163/2008, cuyos Fundamentos expresaban:

TERCERO... La resolución impugnada sintetiza con claridad en su fundamento de derecho séptimo la cuestión a resolver, que queda circunscrita a determinar si para el cumplimiento de los requisitos que se exigen para disfrutar de la bonificación del 95%, es preciso que las sociedades cuyas acciones han sido donadas, dispusieran de forma individualizada de un local destinado a llevar a cabo la gestión, así como una persona empleada a jornada completa, o bien, como pretende el actor, que dichos requisitos pueden entenderse cumplidos por medio de otra sociedad -vinculada a NIQUEL y COBALTO, según aduce-, que contando con dichos elementos, actúa como gestora de la actividad de arrendamiento de estas sociedades.

EL TEARC niega esta última posibilidad...

CUARTO. Llegados a este punto, ha de advertirse que el caso que nos ocupa reclama una solución que, lejos de constituir un pronunciamiento de alcance general o de principio, debe circunscribirse a las circunstancias que lo rodean.

Y, en este sentido, el propio órgano demandado ha venido a asumir la tesis contenida en las resoluciones de la Dirección General de Tributos de 2 y 8 de marzo de 2007, tal y como acredita el recurrente, aportando la resolución del TEARC de 6 noviembre 2008, estimatoria en parte de una reclamación económico administrativa interpuesta por una hermana del recurrente cuyos presupuestos se asemejan a los aspectos analizados a través del presente recurso contencioso administrativo.

De acuerdo con aquellas resoluciones, en el caso de un grupo de empresas, sería suficiente con que una de ellas contara con el local y con el empleado que se erigen en requisitos a los que la normativa citada condiciona el disfrute de la bonificación en el caso enjuiciado.

El respeto a un elemental principio de coherencia y de seguridad jurídica exigen adoptar una solución semejante a la proporcionada por el propio TEARC en la resolución apuntada, pues, de lo contrario, resultaría que con relación

a un mismo grupo de empresas, el principio de unidad jurídica quebraría según se tratase de un contribuyente de otro o de diferentes conceptos impositivos, lo cual resulta de todo punto inadmisibile al tratarse, como quedado expresado, de circunstancias semejantes.

Al igual que ocurriera en el supuesto que resolvió la citada resolución del TEARC de 6 noviembre 2008, en el presente caso no cabe inferir del expediente administrativo si, efectivamente, las entidades relacionadas por la parte recurrente forman parte del mismo grupo familiar de empresas y si en particular, la mercantil Balmes 104 SL cumplió los requisitos del artículo 25 de la LIRPF en el momento en que se produjo la donación en favor del recurrente.

En consecuencia, procederá la estimación parcial del presente recurso jurisdiccional, que llevará consigo la nulidad de la resolución impugnada, acordándose que la Administración compruebe la concurrencia de los expresados requisitos con relación a Balmes 104 SL, en el contexto de su relación con las sociedades NIQUEL y COBALTO, a los efectos de poder aplicar a la referida donación la bonificación del 95%".

En el presente caso, por coherencia se ha de seguir el mismo criterio.

Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 07547/2012 del 22/04/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Repercusión. Ingreso. IVA repercutido en factura en operación que no debe tributar: no procede exigir el ingreso.

En aplicación de la prohibición del efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea en perjuicio de los particulares, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el TEAC declara que la Administración tributaria no puede exigir el ingreso del IVA repercutido en factura, pero no devengado por no estar la operación sujeta en su totalidad, basándose en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE (que se refiere al hecho de ser deudor en función del IVA repercutido), puesto que nuestra normativa exige declarar e ingresar el IVA devengado, sin hacer mención al IVA repercutido.

Fundamentos de derecho

Primero... La cuestión a resolver consiste en determinar si es ajustada a derecho la regularización practicada, en cuanto se exige por la Inspección el ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas (por la vía de minorar la devolución resultante a favor de la entidad), a pesar de no haberse devengado, puesto que la propia Administración reconoce la sujeción de las operaciones sólo en el porcentaje del 20'52%.

Segundo. La primera cuestión que se plantea en el presente expediente es la sujeción a IVA de la totalidad de la operación, o bien si existe una parte que no está sujeta al Impuesto...

Así, la Audiencia Nacional (y el TEAC asumiendo sus criterios), ha admitido la sujeción de las operaciones en un 20'52%, y no sujeción por un 79'48%, lo que confirma el criterio de la Administración, y también el de **MA...**, pues no se opone a estos porcentajes.

Este Tribunal estima la primera de las alegaciones de **MA...** en este sentido.

Tercero. La siguiente cuestión a analizar es si es correcta la actuación de **MA...**, que repercute IVA sobre el 100% de la factura por requerirlo así PUERTOS DE CANTABRIA, pero a continuación únicamente declara e

incluye en su autoliquidación el IVA correspondiente al 20'52% que se encuentre sujeto al Impuesto.

Considera la Inspección que si **MA...** ha repercutido 3.480.531,59 euros de IVA en su factura 1/2011 emitida a PUERTOS DE CANTABRIA, está obligada a ingresar esta cantidad, y no 714.205,08 euros, que es el IVA que ha incluido en la autoliquidación correspondiente. Al no haber expedido la entidad factura rectificativa por la operación, debe ingresar el importe total del IVA repercutido en factura...

... Este Tribunal considera correcto lo dispuesto en la Liquidación impugnada en cuanto a que se han incumplido los requisitos establecidos en nuestra normativa interna para rectificar las cuotas repercutidas, debiendo examinar a continuación si esto es suficiente para exigir a **MA...** el ingreso de la totalidad de las cuotas de IVA expresamente repercutidas en factura.

Cuarto... La Inspección considera que **MA...** ha expedido una factura repercutiendo una cantidad de IVA, y en la medida en que no ha llevado a cabo la rectificación de esta cuota repercutida, está obligada a su ingreso en la Hacienda Pública...

Ello es debido a que por la Administración Tributaria se aplica lo dispuesto en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE (será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura), en perjuicio del obligado tributario objeto de regularización, siendo este un precepto que no se ha traspuesto a nuestro derecho interno...

... Vemos que todos los artículos citados obligan a los sujetos pasivos a incluir en sus autoliquidaciones el IVA devengado por sus operaciones, y no se contempla expresamente el supuesto en el que, repercutiéndose un IVA superior al devengado, deba ser objeto de declaración en la autoliquidación periódica correspondiente...

En este caso concreto en que la Administración ya había establecido la tributación de la operación considerando una parte sujeta y otra no sujeta, no cabe exigir a la entidad la declaración e ingreso de la totalidad del IVA repercutido amparándose en el artículo 203 de la Directiva, precepto que no ha sido objeto de trasposición, no ha sido incluido en nuestro ordenamiento interno. Al margen de las posibles infracciones que ha podido cometer la entidad en el ámbito de sus obligaciones de facturación, no puede exigírsele el ingreso de ese IVA sólo por haberlo repercutido expresamente en factura...

Debemos destacar que en este supuesto concreto, además de lo anterior, si bien **MA...** no ha expedido factura rectificativa, ha comunicado a PUERTOS DE CANTABRIA que no estaba de acuerdo con la repercusión, y en el mismo momento de presentación de la declaración-liquidación en la que se incluye sólo una parte del IVA repercutido, ha presentado a la AEAT un escrito en el que explica todo lo sucedido, de forma que queda claro que su intención no es ocultar esta menor declaración e ingreso.... con este escrito, lo que hace la entidad es minimizar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales por parte de la Hacienda Pública (que es el objetivo de la previsión contenida en el artículo 203 de la Directiva, como así lo ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, declarando que no procede exigir el ingreso por la vía del artículo 203 si el expedidor de la factura ha eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales –Sentencia de 19 de septiembre de 2000, C-454/98; Sentencia de 18 de junio de 2009, C-566/07; Sentencia de 31 de enero de 2013, C-642/11)...

Quinto. En relación con la interdicción del denominado "efecto directo vertical descendente", debe señalarse que en resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 20 de septiembre de 2012...

Este criterio... es recogido, asimismo, en resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 28 de octubre de 2013...

De este modo, considerando el criterio establecido en las resoluciones de este TEAC de fechas 20 de septiembre de 2012 y 28 de octubre de 2013, mencionadas anteriormente, y más recientemente en la resolución de 23 de octubre de 2014 (R.G. 7259/2012), en las que se recoge la prohibición de la aplicación del efecto directo vertical descendente; en el presente supuesto no se considera que la regularización efectuada en el acuerdo de liquidación sea conforme a Derecho, por cuanto obliga a **MA...** a ingresar un IVA por el simple hecho de haberlo mencionado en factura, aun cuando la propia Administración le ha dicho anteriormente que sólo el 20'52% de las operaciones están sujetas a IVA...

El mencionado efecto directo vertical descendente, impide que un Estado, como consecuencia de su incumplimiento en la trasposición de una directiva, invoque la aplicación de dicha directiva frente a un particular, generando obligaciones para éste.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00007/2014 del 07/05/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio Reformatio in peius. Alcance del principio de la prohibición de la reformatio in peius en relación con la extensión en la vía económico-administrativa.

En relación con la reformatio in peius y a instancias de la propia Administración, actora en este recurso, se fija como criterio el siguiente: la correcta aplicación del principio de reformatio in peius exige que esta prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias (ajustes positivos y negativos) favorables y desfavorables, para el obligado tributario que son objeto de la regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en períodos impositivos o de liquidación distintos. Esto es, la interdicción de la reformatio in peius hay que apreciarla de forma global respecto de los diferentes ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento.

En el caso, un gasto deducido en 2005, pero la Inspección entendiendo que debía tener la consideración de inmovilizado, niega esta deducción pero se admitió la deducción de la amortización en los ejercicios comprobados 2005, 2006 y 2007.

Fundamentos de derecho

Cuarto. El principio de la prohibición de la reformatio in peius... aparece enunciado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC), en sus artículos 89.2, relativo al contenido de la resolución de los procedimientos, y 113.3, relativo a la resolución de los recursos administrativos...

Por su parte, en la Ley General Tributaria aparece regulado en el artículo 237, relativo a la extensión de la revisión en vía económico-administrativa...

Nuestra jurisprudencia también se ha pronunciado acerca de los límites de la revisión y el principio de la reformatio in peius. Baste citar, por todas, la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2008 (Rec. nº 810/2005)...

Llegados a este punto, habría que analizar si el estudio de la prohibición de la reformatio in peius en el seno de un procedimiento debe operar bien pretensión por pretensión, o bien de forma global.

La sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2013 (Rec. para unificación de Doctrina 4143/2012), en el mismo sentido la de 26 de mayo de 2014 (Rec. 1862/2012) y también la de 3 de julio de 2012 (Rec. 240/2010) señalan que la interdicción del citado principio- reformatio in peius- se debe llevar a cabo separadamente, para cada pretensión en concreto objeto de discrepancia y con relación a cada ejercicio, independiente de los demás cuando tienen un fundamento autónomo.

Lo que se deduce del anterior argumento sería que, "a sensu contrario" habría que apreciarla de forma global respecto de los diferentes ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento.

Por consiguiente, y de acuerdo con las sentencias señaladas, este Tribunal Central comparte la opinión que al respecto mantiene el Departamento de Inspección, debiendo concluirse que la correcta aplicación del principio de reformatio in peius exige que esta prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias (ajustes positivos y negativos) favorables y desfavorables, para el sujeto pasivo que son objeto de regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en períodos impositivos o de liquidación distintos.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 02457/2015 del 28/05/2015¹

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso de alzada para la unificación de criterio Procedimiento de recaudación. Responsables solidarios. Imputabilidad a menores de edad que actúan mediante representante.

En el caso, se produjo una transmisión (donación) de bienes inmuebles, de padres a hijos menores de edad, para situarlos fuera del alcance de la acción recaudatoria. Los hijos menores de edad no aceptaron la donación de sus padres por sí mismos, sino por medio de aquéllos, que por ley son sus representantes legales, suscitándose en el caso la aplicación a los hijos de la responsabilidad prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT.

A instancias del Departamento de Recaudación, el TEAC, como ya había declarado en la Resolución de 21 de julio de 2010 (RG 2404/09), fija como criterio que la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT puede ser imputada a personas menores de edad, cuya actuación como causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos que constituyan el hecho causante de la responsabilidad se haya llevado a cabo por medio de representante.

Fundamentos de derecho

Tercero... El Código Civil, por otra parte, no ha establecido que los artículos 638, 643 y 1297 de esta norma que contienen cautelas para los casos de evicción y fraude de acreedores queden sin efecto por el hecho de que el donatario sea menor de edad...

Nuestro ordenamiento tributario reconoce la inimputabilidad del menor de edad no emancipado en la comisión de infracciones tributarias en el artículo 179.2 LGT, a cuyo tenor "las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: a) cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario". Coherentemente con ello, señala el artículo 181.1.f) de dicha norma que será sujeto infractor el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario. Ahora bien, no debe confundirse la responsabilidad por infracción tributaria con la responsabilidad tributaria regulada en los artículos 41 y siguientes de la LGT, cuya finalidad no es la de imponer una sanción por la realización de acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes sino asegurar el cobro del tributo, ampliando el círculo de obligados, es decir, de patrimonios que responden del pago de la deuda tributaria. Es claro que los motivos que impulsan al legislador a extender la obligación tributaria a personas que no revisten la condición de sujetos pasivos responden a la necesidad de hacer posible la satisfacción del crédito público.

Pues bien, en este sentido, es importante destacar que no se contiene en la normativa tributaria precepto alguno similar al artículo 179.2 LGT que impida la declaración de responsabilidad solidaria del menor de edad que ha intervenido en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

¹ Esta resolución ha sido comentada en la reunión de la Sección de Derechos y Garantías de la AEDAF, del 15/09/2015. (Vid. www.aedaf.es/CAI y SECCIONES/Sección de Derechos y Garantías/Resumen 15/09/2015)

Por otra parte, ni el artículo 41 de la LGT, que regula la responsabilidad tributaria en general, ni el artículo 42.2.a) de dicha norma, que contempla el supuesto de responsabilidad solidaria a que se refiere el caso concreto analizado en el presente recurso, establecen excepción alguna para el caso de que las personas declaradas responsables actúen por medio de representante, ya sea legal o voluntario...

En consecuencia, el hecho de que en el momento de la donación del inmueble el donatario fuera menor de edad, no le exime de la responsabilidad que, con el límite del valor del bien donado o de la deuda si ésta fuera de importe inferior, le corresponde por haber sido parte en la ocultación del inmueble del donante con la intención de impedir que la Administración tributaria pudiera hacer efectivo su crédito sobre éste. Y ello pese a que la colaboración en la ocultación no se realice directamente por el donatario menor de edad, sino a través de sus padres, representantes legales, que actuaron en su nombre y representación.

Piénsese, además, que la interpretación seguida por el TEAR conllevaría la impunidad de toda ocultación producida mediante la donación de bienes a favor de los hijos menores de edad, con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 04921/2014 del 2/06/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

Procedimiento de Inspección. Retroacción de actuaciones. Indefensión: falta de examen y valoración de las alegaciones y documentos presentados por el sujeto pasivo en plazo ante la propuesta de liquidación de la Inspección.

Se produce indefensión si se dicta la liquidación sin atender las alegaciones presentadas al acta de inspección el último día del plazo y en la oficina de Correos y aunque no se hubiesen presentado alegaciones previas al acta, por lo que procede la retroacción de actuaciones.

Fundamentos de derecho

Tercero... Sobre esta cuestión la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, órgano jurisdiccional que conoce de las resoluciones dictadas por este Tribunal, tiene sentado criterio al respecto de situaciones como las aquí descritas. Así, en sentencia de 25 de abril de 2013 (recurso nº 196/2010), se describe idéntica situación a la que ahora nos ocupa...

En aquella sentencia, tras confirmar la bondad de la presentación de aquel escrito de alegaciones en la oficina de Correos, y advertir así, que, "el acto de liquidación de 24 de julio de 2009 fue dictado sin tener en cuenta unas alegaciones que habían sido presentadas por el contribuyente en tiempo y forma", señala la Sala que ello "claramente comporta una irregularidad formal en el procedimiento"...

Cierto es que en otros pronunciamientos, la misma Sala, concluye que el no examen o análisis de las alegaciones formuladas en plazo no ha resultado generador de indefensión determinante de la anulabilidad del acto administrativo, si bien, en estos casos, tales conclusiones se realizan tras modular la eventual indefensión que dicho vicio procedimental haya podido causar al administrado, concluyendo que no ha sido tal, tras apreciar las circunstancias concurrentes en cada caso...

Cuarto... En el presente caso constan en el expediente administrativo amplios escritos de alegaciones presentados por la representación del sujeto pasivo en aquella fecha...

Vistas las circunstancias del presente caso, de suyo es confirmar la indefensión denunciada por la representación del sujeto pasivo (insistiendo en lo ya denunciado en primera instancia), indefensión que excede de la meramente formal, constituyéndose en material, negándose el derecho de defensa del sujeto pasivo, al haber formulado amplias alegaciones, en plazo, que no han sido valoradas por la Inspección

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 01788/2014 del 02/06/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Notificaciones. Procedimiento iniciado de oficio. Régimen de notificaciones del artículo 110.2 de la LGT.

A los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos a que se refiere el artículo 104.2 LGT 2003, en los procedimientos iniciados de oficio, como es el procedimiento sancionador, se discutía sobre la necesidad de que, al menos el primer intento de notificación, se produjese en el domicilio del contribuyente o de su representante.

A juicio del TEAC, y siguiendo la jurisprudencia que cita, tal exigencia no es necesaria pues se consideran válidos, siempre que consten debidamente acreditados, los intentos de notificación que se hubieren practicado en cualquiera de los lugares legalmente previstos al efecto en el artículo 110.2 de la misma ley.

Fundamentos de derecho

Segundo. La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si en los procedimientos iniciados de oficio, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos a que se refiere el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, se consideran válidos, siempre que consten debidamente acreditados, los intentos de notificación que se hubieren practicado en cualquiera de los lugares legalmente previstos al efecto en el artículo 110.2 de la misma ley o, si bien al contrario, la Administración debe practicar necesariamente el primer intento de notificación en el domicilio del representante voluntario en aquellos casos en los que haya existido tal representación, quedándole vedado acudir en primer lugar al domicilio de los propios obligados tributarios interesados en el procedimiento...

Quinto. Por otra parte, como señala en su recurso el Director, el artículo 208 de la LGT, ubicado sistemáticamente en el capítulo que regula el procedimiento sancionador en materia tributaria, se remite expresamente a la sección 3ª Capítulo II Título III de la misma Ley con las especialidades establecidas en esa sección, trasladando al procedimiento de aplicación de los tributos y al procedimiento sancionador las normas que en materia de notificaciones se contienen en los artículos 58 y 59 de la Ley 30/1992, respecto de las cuales en la invocada Sentencia de 17 de noviembre de 2003 dictada por el Tribunal Supremo en interés de la ley, en su Fundamento de Derecho 6º señala:

“..., La doctrina legal que hemos de fijar, de acuerdo con las cuestiones que se han examinado en el presente recurso, ha de encaminarse, como se deduce de todo lo expuesto, a dejar establecida la interpretación de dos cuestiones: la primera, cómo debe entenderse la expresión «intento de notificación debidamente acreditado»; (...)

En cuanto a cómo debe entenderse la expresión «intento de notificación debidamente acreditado» que emplea el referido precepto legal, es claro que con tal expresión la Ley se refiere al intento de notificación personal por cualquier procedimiento que cumpla con las exigencias legales contempladas en el artículo 59.1 de la Ley 30/1992, pero que resulte infructuoso por cualquier circunstancia y que quede debidamente acreditado. Intento

tras el cual habrá de procederse en la forma prevista en el apartado 4 del artículo 59 de la citada Ley. Así, bastará para entender concluso un procedimiento administrativo dentro del plazo máximo que la ley le asigne el intento de notificación por cualquier medio legalmente admisible según los términos del artículo 59.1 de la Ley 30/1992 y que se practique con todas las garantías legales aunque resulte frustrado finalmente, siempre que quede debida constancia del mismo en el expediente”.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 08727/2012 del 18/06/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Cuarta

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestación de servicios de publicidad localizados en sede del destinatario.

La organización de eventos para terceros, consistentes en la presentación a la prensa de vehículos, venía siendo calificada como organización para terceros de congresos, ferias y exposiciones de carácter comercial y por tanto localizados en el territorio en el que se prestasen materialmente los servicios. Sin embargo, a la luz de las sentencias de la Audiencia Nacional que consideran que dichos eventos deben calificarse como servicios de publicidad, el TEAC cambian de criterio.

Fundamentos de derecho

Cuarto. Procede hacer referencia al criterio recogido en sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de marzo de 2013 (recurso nº 507/2009), en la que se establece lo siguiente:

“(…) Sin embargo, las afirmaciones de la Inspección y consecuente regularización, se han visto desvirtuadas por la prueba practicada en este proceso que acredita que, en efecto, la naturaleza de los servicios prestados por la hoy actora es de “**promoción publicitaria**”.

Ya la propia resolución del TEAC que ahora se impugna reconoce que el concepto de promoción publicitaria usado por la Inspección es “un concepto ciertamente muy restrictivo, y se compadece mal con el que se desprende de la propia normativa del impuesto y de la jurisprudencia comunitaria en esta materia”....

Por otro lado, dicho criterio es reiterado en sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 18 de junio de 2014 (recurso nº 137/2013)....

Quinto. Siguiendo el criterio de la Audiencia Nacional, mantenido en las sentencias de fecha 26 de marzo de 2013 y 18 de junio de 2014, este Tribunal modifica el criterio que venía manteniendo en anteriores ocasiones (00/5525/2008, de 11/05/2010; 00/470/2011, de 24/01/2013) y se considera que en el presente supuesto los eventos realizados por la reclamante no consisten en una feria o exposición, sino en una actividad de publicidad, de forma que no les resulta de aplicación la regla de localización establecida en el artículo 70.Uno.3º.b) LIVA.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00460/2015 del 25/06/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Procedimiento de recaudación. Derivación de responsabilidad. Responsabilidad subsidiaria en el supuesto de cese de la actividad de la entidad deudora

Se fija como doctrina que el transcurso del periodo de inactividad que se pueda establecer en la normativa reguladora de las sociedades mercantiles como causa de disolución, no es exigible como requisito para poder declarar la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria.

Fundamentos de derecho

Segundo. La cuestión planteada consiste en determinar si para declarar la responsabilidad subsidiaria de los administradores de entidades que, de hecho, hayan cesado en el ejercicio de su actividad, regulada en el artículo 43.1.b) de la LGT, resulta exigible o no el requisito de que haya transcurrido el periodo de inactividad establecido en la normativa reguladora de las sociedades mercantiles como causa de disolución.

Tercero... En orden a declarar la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT, la Administración tributaria no tiene que acudir al Tribunal correspondiente de lo Mercantil en demanda de su derecho de cobro ni le corresponde instar la disolución de la deudora, sino que ha de limitarse a constatar y a acreditar que la actividad ha cesado de facto y que se han cumplido el resto de los requisitos exigibles establecidos en ese mismo artículo...

Finalmente, la exigencia del transcurso de un plazo de inactividad de la entidad de al menos tres años, a los efectos de poder derivar la responsabilidad, podría tener incidencia en el cómputo del plazo de prescripción, llevando en última instancia a una consecuencia sin sentido, lo que abunda en la idea de la improcedencia del criterio, pues resultaría que el plazo de prescripción de la acción recaudatoria de derivación empezaría a contarse antes de que ésta pudiera iniciarse, toda vez que artículo 67.2 párrafo tercero de la LGT establece que *"Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios"*.

Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid
- Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 30 de abril de 2015

Asunto: C-97/14.

Partes: *SMK kft y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, Nemzeti Adó- és Vámhivatal.*

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 52, letra c), y 55 – Determinación del lugar de realización de una prestación de servicios – Destinatario de la prestación que tiene un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en varios Estados miembros – Expedición o transporte fuera del Estado miembro en el que se ha ejecutado materialmente la prestación”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El objeto del presente asunto es la determinación, a efectos del IVA, del lugar de realización de las prestaciones de servicios de contrata ejecutadas por la demandante en Hungría, por orden y por cuenta de otra empresa del grupo, establecida en el Reino Unido. Tres son las empresas implicadas en el caso, a saber: SMK kft es sujeto pasivo del IVA en Hungría y dispone del correspondiente número de identificación a efectos del IVA en ese Estado; SMK UK Ltd es una sociedad establecida en el Reino Unido que, hasta el 30 de julio de 2007, estaba registrada como sujeto pasivo tanto en el Reino Unido como en Hungría y disponía de número de identificación a efectos del IVA en ambos países; y, SMK Europe NV es una sociedad establecida en Bélgica e inscrita en Hungría en el registro del Impuesto general sobre el volumen de negocios, cuya función es la comercialización de los productos del grupo en Europa.

Siguiendo instrucciones de SMK UK Ltd, desde marzo de 2002 SMK kft llevó a cabo prestaciones de servicios como contratista en Hungría. La primera entidad adquiría las materias primas y piezas necesarias para la fabricación de

los productos (mandos a distancia), siendo también de su propiedad la maquinaria, instalaciones y medios de producción. Por su parte, SMK kft se limitaba a realizar el ensamblaje de estos mandos a distancia, que permanecían en sus locales hasta que el destinatario de las prestaciones de servicios, SMK UK Ltd, los vendía a SMK Europe que, a su vez, posteriormente, los revendía a compradores establecidos en otro Estado miembro o en un país tercero.

Las facturas expedidas en este contexto eran elaboradas por SMK UK Ltd, a nombre del comprador de los productos, SMK Europe, si bien los productos se enviaban directamente a los adquirentes finales, situados tanto dentro como fuera de la Unión Europea (UE). En todo caso, conviene subrayar que dichos productos salían del territorio húngaro, pero no se recibían en el Reino Unido.

A título de contraprestación por tales servicios, SMK kft facturaba a SMK UK Ltd el precio de la fabricación de los productos, sin impuestos, con la mención “fuera del ámbito de aplicación territorial del IVA” y el número británico de identificación de SMK UK Ltd a efectos del IVA.

Las declaraciones del IVA de SMK kft relativas al período enero-diciembre 2007 fueron objeto de inspección por la autoridad fiscal regional, que estimó como lugar de realización de las prestaciones de servicios de contratista aquel en el que se había llevado a cabo la ejecución material de las mismas, Hungría. Asimismo, descubrió una deuda por este impuesto, cuyo pago le exigió a la contribuyente. Pese al recurso interpuesto por la empresa, la autoridad tributaria superior confirmó la resolución.

Paralelamente, la autoridad regional procedió también a comprobar los ejercicios 2008 y 2009, y el período comprendido entre enero y marzo de 2010, constatando la existencia de una abultada deuda tributaria pendiente, con la imposición de la sanción consiguiente. Ratificada dicha actuación por la instancia superior, SMK kft interpuso recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente que, ante las dudas acerca de la interpretación del Derecho de la UE, suspendió el procedimiento y planteó ante el Tribunal de Luxemburgo las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Puede interpretarse el artículo 55 de la Directiva IVA (...) en el sentido de que este artículo únicamente se refiere a aquellos sujetos pasivos destinatarios de una prestación de servicios que no tengan o no estén obligados a tener un número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro del lugar donde se presten materialmente los servicios?
2. En caso de que se responda de manera afirmativa a la primera cuestión, para la determinación del lugar de ejecución de los servicios, ¿es exclusivamente aplicable el artículo 52 de la Directiva IVA?
3. En caso de que se responda negativamente a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 55 de la Directiva IVA (...) en el sentido de que, cuando el sujeto pasivo destinatario de servicios de contrata dispone, (...), de un número de identificación a efectos del IVA en más de un Estado miembro, es exclusivamente decisión de dicho destinatario la determinación del número de identificación fiscal con el que recibe la prestación de servicios (...)?
4. y 5) Estas cuestiones profundizan en la interpretación que debe darse al artículo 55 de la Directiva IVA, según que la facultad de decisión del destinatario de la prestación de servicios sea limitada o ilimitada.

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

Tal y como se ha reseñado, las cinco cuestiones prejudiciales versan sobre si el artículo 55 de la Directiva IVA resulta aplicable en el caso controvertido, en el que, de un lado, el destinatario de los servicios estaba identificado a efectos del IVA tanto en el Estado miembro en el que se ejecutaron materialmente las prestaciones, como en el otro Estado miembro y, de otro lado, los bienes muebles objeto de las prestaciones habían sido transportados fuera del Estado miembro en el que estas se habían efectuado, si bien no como consecuencia de las prestaciones, sino de la posterior venta de estos bienes.

La regla general de determinación del lugar de conexión de las prestaciones de servicios se aloja en el artículo 52, letra c) de la Directiva IVA, según el cual el lugar de tales prestaciones de servicios es aquel donde se ejecuten materialmente. No obstante, el artículo 55 de la misma Directiva prevé una excepción, al señalar que en caso de que la prestación de servicios se realice para destinatarios que tengan un número de identificación a efectos del IVA de un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se presten los servicios, se considerará que el lugar de la prestación se encuentra en el territorio del Estado miembro que haya atribuido al destinatario de las prestaciones el número de identificación con el cual le ha sido prestado dicho servicio. Esta excepción únicamente se aplica cuando los bienes son expedidos o transportados fuera del Estado miembro en el que la prestación se ha ejecutado.

Partiendo de ello, desde el punto de vista del Tribunal, la aplicación del artículo 55 de la Directiva IVA se condiciona a la concurrencia de dos requisitos: 1. El destinatario de las prestaciones debe tener un número de identificación a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se presten materialmente dichos servicios; y, 2. Los bienes deben expedirse o transportarse fuera del Estado miembro de la ejecución material de las prestaciones.

Y en ello radica, precisamente, la clave de la interpretación del Alto Tribunal: el artículo 55 de la Directiva IVA solo resultará aplicable cuando el transporte de los bienes se realice en el marco de la operación relativa a los trabajos sobre estos bienes y, en todo caso, con carácter previo a cualquier otra operación sujeta a IVA que pueda llevarse a cabo en relación con los mismos bienes.

En el caso que nos ocupa, queda demostrado que, después de su ensamblaje, los productos acabados permanecían en Hungría, transportándose fuera de este Estado una vez eran objeto de venta y reventa. O lo que es igual, no ha existido transporte de los bienes fuera del Estado miembro de ejecución material de las prestaciones, por lo que no se cumple el requisito relativo al transporte de los bienes previsto en el artículo 55 de la Directiva IVA. Por consiguiente, para determinar el lugar de conexión de estas prestaciones a efectos fiscales, debe aplicarse en este caso el artículo 52, letra c) de la citada Directiva, del que se desprende que este lugar es Hungría, por ser el Estado miembro de ejecución material de las prestaciones.

Nótese que la circunstancia de disponer al mismo tiempo de un número de identificación a efectos del IVA en Hungría y en el Reino Unido y, con posterioridad, solo en este último Estado miembro, resulta indiferente para la resolución de la controversia planteada, en la medida en que, en el marco de las prestaciones de servicios contempladas, los bienes no habían sido objeto de transporte fuera del territorio húngaro.

Dentro de la notable producción jurisprudencial en materia de IVA, nos encontramos en este caso ante una sentencia que arroja luz sobre la regla de determinación del lugar de realización de la prestación de servicios,

y, señaladamente, sobre su caracterización con vistas a la aplicación o no de la excepción prevista en el artículo 55 de la Directiva IVA, que es asimismo objeto de pormenorizada interpretación. El Tribunal de Justicia resuelve, mediante su pronunciamiento en el presente caso, un tema de notable relevancia práctica en el día a día de los operadores económicos en el IVA.

En este sentido, resulta de interés evidenciar cómo el TJUE no se detiene en el análisis particular de cada una de las cuestiones prejudiciales, sino que las reformula en una única pregunta nuclear, relativa a la aplicabilidad del artículo 55 de la Directiva IVA. Comprobada la ausencia de uno de los presupuestos necesarios para la aplicación de este precepto, el asunto queda zanjado, siendo irrelevantes cualesquiera otros datos concurrentes en la causa.

3. Fallo.

Llegados a este punto, el Tribunal de Justicia declara: “El artículo 55 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor añadido, en su versión en vigor hasta el 1 de enero de 2010, debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que el destinatario de los servicios tenía a la vez un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro en el que se ejecutaron materialmente las prestaciones de servicios y en otro Estado miembro y posteriormente solo en este otro Estado miembro, y en las que los bienes muebles corporales a los que se referían estas prestaciones han sido objeto de expedición o transporte fuera del Estado miembro en el que estas prestaciones de servicios se han ejecutado materialmente no como consecuencia de estas prestaciones, sino de la posterior venta de estos bienes”.

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 21 de mayo de 2015

Asunto: C-560/13.

Partes: Finanzamt Ulm e Ingeborg Wagner-Raith, en el que participa Bundesministerium der Finanzen.

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Libre circulación de capitales – Excepción – Movimientos de capitales que suponen la prestación de servicios financieros – Normativa nacional que establece la imposición a tanto alzado de los rendimientos del capital derivados de participaciones en fondos de inversión extranjeros – Fondos negros”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El origen del litigio examinado se remonta a la petición de decisión prejudicial¹ sobre la interpretación del artículo 64.1 TFUE, al hilo de la controversia suscitada ante la Sra. Wagner-Raith (heredera de la Sra. Schweier) y la Administración Tributaria de Ulm (Alemania) sobre la imposición de los rendimientos del capital derivados de la participación en fondos de inversión extranjeros.

El conflicto surge con ocasión de la regularización efectuada en 2008 por la causante, respecto a rendimientos de capital obtenidos entre 1997 y 2003 de unas participaciones en fondos de inversión con sede en las Islas Caimán, depositadas en un Banco de Liechtenstein. De acuerdo con la normativa alemana, en ausencia de determinados elementos tales como la debida obligación de declaración, nombramiento de representante, etc., los citados fondos se califican como “negros”, siéndoles de aplicación una norma de cuantificación a tanto alzado para la determinación de su tributación (artículo 18.3 de la *AuslInvestmG*).

En este contexto, a través de la oportuna rectificación de las autoliquidaciones presentadas, la Sra. Schweier declaró tales rendimientos, calculó su cuantía con base en los documentos proporcionados por el Banco y determinó un importe a tanto alzado en relación con cada uno de los ejercicios fiscales considerados. Disconforme con ello, la Hacienda Pública procedió a modificar dicha liquidación, identificando unos rendimientos significativamente más elevados.

Ante tal actuación, la Sra. Schweier recurrió las liquidaciones complementarias alegando la incompatibilidad de la imposición a tanto alzado prevista en el artículo 18.3, antes citado, con el principio de libre circulación de capitales. En su opinión, la mayor tributación debía basarse solo en los beneficios efectivos, lo que comportaba necesariamente la evaluación de su importe. Asimismo, solicitó que tales rendimientos fueran gravados conforme al artículo 18.1 de la *AuslInvestmG*, y no de acuerdo con el 18.3.

¹ Röder, E.: “The Wagner-Raith (C-560/13) and Grünewald (C-559/13) cases”, en ECJ - Recent Developments in Direct Taxation 2013, Linde – Wien, 2014, pp.63-82.

Desestimada dicha reclamación, la Sra. Schweier interpuso recurso ante el Tribunal de finanzas de Baden-Württemberg, que sí estimó esencialmente su planteamiento mediante Sentencia de 27 de febrero de 2012, al reconocer que el mencionado artículo 18.3 lesionaba el principio de libre circulación de capitales. En particular, el Tribunal declaró que los rendimientos de capital efectivamente obtenidos por la contribuyente eran inferiores a la cuantía determinada, para cada uno de los ejercicios considerados, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 18.3.

En este *iter* procedimental, la Administración Tributaria de Ulm recurrió en casación la citada sentencia, defendiendo la aplicación del referido artículo al asunto principal. A su juicio, este precepto se incluye en la cláusula "standstill" prevista en el artículo 64.1 TFUE, pues hace referencia a la prestación de servicios en el sentido contemplado en esta última norma. Por el contrario, según el órgano judicial remitente, la imposición a tanto alzado del artículo 18.3 puede disuadir a los inversores alemanes de invertir en fondos que no cumplan los requisitos previstos en los artículos 17 y 18.1 de la *AusInvestmG*; y ello porque dicho sistema de cálculo implica, en líneas generales, una tributación superior en comparación con la exigida a los inversores titulares de participaciones en fondos residentes que tampoco aportan la prueba de los rendimientos percibidos de dichos fondos. Además, cabe subrayar que al titular de participaciones en un fondo "negro" no se le permite aportar dicha prueba sobre la cuantía de los rendimientos realmente obtenidos, lo que necesariamente supone que se le aplique la citada imposición a tanto alzado -en contraste con las inversiones en fondos residentes, para las que la Ley sobre las sociedades de inversión de capitales no prevé tal fórmula estimativa de cálculo-.

No obstante ello, el Tribunal federal de finanzas (*Bundesfinanzhof*) duda sobre la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del artículo 64.1 TFUE, así como sobre si el artículo 18.3 de la *AusInvestmG* tiene relación con la prestación de servicios financieros o con las inversiones directas. Por este motivo, eleva las siguientes cuestiones prejudiciales ante el Tribunal europeo:

1. ¿Cabe considerar que una normativa nacional -artículo 18.3 *AusInvestmG*- según la cual, en determinadas circunstancias, han de incluirse en la base imponible de los inversores nacionales que participan en fondos de inversión extranjeros, además de los beneficios distribuidos, unos ingresos ficticios por importe del 90% de la diferencia entre el primer y el último precio de reembolso del año y, como mínimo, del 10% del último precio de reembolso (o del valor en Bolsa o de mercado), cuando inviertan en fondos de terceros países, no es contraria a la libre circulación de capitales (...), por la razón de que la disposición guarda relación con la prestación de servicios financieros en el sentido de la cláusula "standstill" del artículo 64.1 TFUE?

En el caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

2. ¿Constituye siempre una inversión directa en el sentido del artículo 64.1 TFUE, la participación en tal fondo de inversión domiciliado en un país tercero, o la respuesta a esta cuestión depende de si la inversión permite al inversor participar de forma efectiva en la administración o el control del fondo de inversión con arreglo a las disposiciones nacionales del país en el que el fondo tenga su domicilio o por otras razones?

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

El artículo 64.1 TFUE recoge, a modo de *numerus clausus*, los movimientos de capitales que pueden eludir la aplicación del artículo 63.1 TFUE. Al ser una excepción al principio de libre circulación de capitales, debe realizarse una interpretación estricta de aquella norma.

En esta sede, la finalidad de la primera cuestión prejudicial no es sino dilucidar si el artículo 64 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una normativa como la nacional, que prevé una imposición a tanto alzado de los rendimientos de titulares de participaciones en un fondo de inversión no residente, cuando éste no ha cumplido determinadas obligaciones formales, puede entenderse como una medida relacionada con los movimientos de capitales que suponen la prestación de servicios financieros en el sentido de dicho artículo.

Ello requiere clarificar dos cuestiones: primera, si la legislación controvertida versa o no sobre movimientos de capitales; y, segunda, solo en caso afirmativo, si tales movimientos de capitales implican la prestación de servicios financieros.

El Tribunal europeo comienza recordando su doctrina sobre el concepto de “movimientos de capitales”, sentada en anteriores pronunciamientos (*Hiltten-van der Heijden*, C-513/03; *Welte*, C-181/12, etc.). Conforme a ella, la ausencia de una definición expresa motiva que el Tribunal haya aceptado como tales los supuestos contenidos en el Anexo I de la Directiva 88/361, a título indicativo. Pues bien, la adquisición por los residentes de participaciones de organismos extranjeros se encuentra entre los movimientos de capitales enunciados en la citada Directiva; y, aunque no expresamente incluida, también la percepción de dividendos de organismos de inversión colectiva puede considerarse incluida y, en consecuencia, englobada en los movimientos de capitales.

De conformidad con este planteamiento, la normativa nacional que regula la imposición de los rendimientos de los inversores que son titulares de participaciones en entidades de inversión colectiva, al prever modalidades de imposición diferentes en función del cumplimiento o no de determinados deberes, sí constituye, a juicio del Alto Tribunal, una medida relativa a movimientos de capitales.

Dilucidado este extremo, procede ahora determinar si tales movimientos de capitales sobre los que se proyecta la normativa examinada, comportan la prestación de servicios financieros en el sentido del artículo 64.1 TFUE. Esta tesis es negada tanto por el órgano jurisdiccional remitente como por la Comisión europea, que distinguen entre las medidas directamente destinadas a los prestadores de servicios financieros -sí incluidas en el citado artículo-, y las atinentes a la imposición de los inversores -que quedarían excluidas-.

Tal distinción nos obliga a analizar previamente la delimitación entre las disposiciones del TFUE referidas a la libre prestación de servicios y las que regulan la libre circulación de capitales, pues aunque se encuentran íntimamente vinculadas, despliegan su virtualidad sobre realidades distintas.

A partir de este punto, el Tribunal europeo observa milimétricamente los razonamientos del Abogado General Mengozzi, cuyas conclusiones fueron presentadas el 18 de diciembre de 2014. Así las cosas, se considera que una normativa nacional cuyo objeto principal sea la prestación de servicios financieros, está lógicamente incluida en las disposiciones del TFUE relativas a la libre prestación de servicios, sin perjuicio de que también pueda entrañar movimientos de capitales.

Por su parte, el ámbito de aplicación del artículo 64.1 TFUE abarca todas aquellas medidas nacionales relacionadas con los movimientos de capitales; es decir, no se refiere a situaciones comprendidas en la libre prestación de servicios (véanse los apartados 36 y 37 de la Sentencia), pues sus ámbitos de aplicación difieren desde la doble perspectiva territorial y personal.

Concluyendo, para considerarse incluida en el ámbito de aplicación de la excepción del artículo 64.1 TFUE, tal y como destacó el Abogado General en el punto 74 de sus Conclusiones, la medida nacional debe referirse a movimientos de capitales que guarden una estrecha relación con la prestación de servicios financieros. En otras palabras, debe existir un nexo de causalidad entre el movimiento de capitales y la prestación de este tipo de servicios.

En el caso analizado, resulta obvio que la adquisición de participaciones en fondos de inversión situados en las Islas Caimán y la percepción de dividendos derivados de dichos fondos, suponen la existencia de prestaciones de servicios financieros. Adicionalmente, una normativa nacional consistente en la imposición a tanto alzado de tales rendimientos, que imposibilita que el inversor sea gravado por los rendimientos que ha obtenido efectivamente, cuando el fondo no cumple los requisitos establecidos, puede disuadir a los inversores residentes de cara a suscribir participaciones en fondos de inversión no residentes; o lo que es igual, estamos ante una legislación nacional que no solo se aplica a los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos, sino que además, podría potencialmente restringir la prestación de servicios financieros; de todo lo cual se colige, según el Tribunal de Luxemburgo, su inclusión en el ámbito de aplicación del artículo 64.1 TFUE.

3. Fallo.

Conforme a lo sostenido, el Tribunal de Justicia declara que: “El artículo 64 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal, que prevé una imposición a tanto alzado de los rendimientos de titulares de participaciones en un fondo de inversión no residente, cuando éste no ha cumplido determinadas obligaciones legales, constituye una medida que tiene por objeto movimientos de capitales que suponen la prestación de servicios financieros en el sentido de dicho artículo”.

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 21 de mayo de 2015

Asunto: C-657/13.

Partes: *Verder LabTec GmbH & Co. KG y Finanzamt Hilden.*

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Libertad de establecimiento – Artículo 49 TFUE – Restricciones – Recaudación escalonada del impuesto sobre las plusvalías latentes – Preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros – Proporcionalidad”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El presente pronunciamiento encuentra su génesis en la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 49 TFUE. El contexto en el que se enmarca el asunto vuelve a ser, de nuevo, el de los *exit taxes*, esto es, el de la imposición de las plusvalías latentes correspondientes a una sociedad alemana, a resultas de la transferencia de éstos a su establecimiento permanente sito en territorio neerlandés.

Ciñéndonos a los hechos, Verder LabTec es una sociedad comanditaria alemana establecida en Alemania que, a partir de mayo de 2005, pasa a dedicarse exclusivamente a la administración de sus derechos de patentes, marcas y modelos de utilidad. La transferencia de estos derechos a su establecimiento permanente, radicado en los Países Bajos, propició una inspección del *Finanzamt*, que estimó que tanto dicha transferencia como la generación de las potenciales plusvalías debían valorarse a valor normal de mercado en la fecha de la transferencia.

Asimismo, consideró que no procedía gravar de inmediato tales ganancias por su importe total, sino que, por razones de equidad, la cuantía de dichas plusvalías se debía neutralizar mediante una partida del mismo valor que se llevara a beneficios de forma lineal a lo largo de diez años. De acuerdo con ello, el *Finanzamt* giró la correspondiente liquidación para el ejercicio 2005, añadiendo al beneficio de la entidad la décima parte del valor de las plusvalías en cuestión.

Verder LabTec recurrió tal liquidación, siendo rechazada la reclamación por parte del *Finanzamt*. Disconforme con estas actuaciones, la entidad acudió ante el *Finanzgericht*, alegando que la normativa aplicada viola la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 TFUE. En concreto, sostiene que la recaudación escalonada del impuesto sobre las plusvalías latentes en el momento de la transferencia de los activos, deviene desproporcionada; siendo, en su opinión, la exigencia del impuesto al tiempo de la realización de esas plusvalías, una posibilidad menos gravosa.

A la vista de las dudas suscitadas al respecto, el *Finanzgericht Düsseldorf* decide suspender el procedimiento y elevar al Tribunal europeo la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Es compatible con la libertad de establecimiento del artículo 49 TFUE que, en el caso de la transferencia de un activo de un establecimiento permanente en el territorio nacional a otro establecimiento permanente en el extranjero, pertenecientes ambos a la misma empresa, una normativa nacional disponga que se

produce una segregación de activos para fines ajenos al objeto social, con la consecuencia de que, al aflorar [plusvalías] latentes, se pone de manifiesto un beneficio ligado a esa segregación, mientras que otra normativa nacional ofrece la posibilidad de repartir ese beneficio en partes iguales a lo largo de cinco o diez ejercicios fiscales?”.

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

En los últimos años, la imposición de salida ha protagonizado no pocas sentencias del TJUE que, paulatinamente, ha ido perfilando los contornos de esta controvertida figura, con el fin de adecuarla a los principios y libertades comunitarios. No constituye excepción a ello el pronunciamiento que analizamos, que se une a la ya consolidada doctrina del Tribunal de Luxemburgo sobre la materia, sin apenas añadir nada novedoso.

En efecto, tras precisar el Alto Tribunal la improcedencia de la mención a los cinco años, por cuanto la impugnación que motivó la decisión del *Finanzamt* se refería a la recaudación escalonada del impuesto en diez, y no en cinco, anualidades, el TJUE pasa seguidamente a concretar el objeto de la petición prejudicial. Y éste no es otro que el de dilucidar la adecuación o no al artículo 49 TFUE de la normativa alemana, en virtud de la cual cuando una sociedad establecida en Alemania transfiere activos a su establecimiento permanente sito en otro Estado miembro, no solo se prevé el afloramiento de las consiguientes plusvalías en el territorio del Estado de origen, sino también su gravamen escalonado a lo largo de diez años.

Repasa entonces el TJUE su jurisprudencia sobre el significado de la libertad de establecimiento, haciendo especial hincapié en el dato de que también se consideran restrictivas de esta libertad todas aquellas medidas que prohíban o dificulten su ejercicio. De ahí se colige que una normativa nacional que tenga como consecuencia la imposición inmediata de las plusvalías resultantes de la transferencia indicada, cuando las mismas no son objeto de imposición si se produce una transferencia similar dentro del territorio nacional, hace evidentemente menos atractiva² dicha transferencia en el primer caso; o lo que es igual, puede disuadir a la entidad establecida en el primer Estado miembro de transferir sus activos al EP radicado en el otro Estado miembro, erigiéndose, pues, en una restricción de la libertad de establecimiento.

Fiel a su esquema tradicional de razonamiento, el Tribunal europeo se pregunta si existe alguna diferencia objetiva entre estas dos situaciones, que explique su diverso tratamiento fiscal. La conclusión, previa comparación de ambas situaciones, es la ausencia de tal diferencia objetiva, tal y como ya se puso de relieve al hilo del Asunto *Comisión europea contra República Federal de Alemania*³, C-591/13.

Constatada, pues, la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento, el TJUE prosigue su *iter* habitual, es decir, examina si tal restricción puede justificarse por razones imperiosas de interés general y, en caso afirmativo, si las medidas nacionales adoptadas -constitutivas de dicha restricción- son o no proporcionadas en relación con el fin que persiguen. La respuesta a ambas cuestiones es positiva. De una parte, la restricción encuentra su fundamento en la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros, objetivo éste

² Y ello porque esa diferencia de trato puede originar una desventaja en materia de tesorería en el caso que nos ocupa. Véase: STJUE de 18 de julio de 2013, Asunto C-261/11, *Comisión europea contra Dinamarca*.

³ STJUE de 16 de abril de 2015, Asunto C-591/13, *Comisión europea contra República Federal de Alemania*.

que ha sido declarado legítimo por el propio Tribunal, con el objetivo de que los Estados eviten -en la medida de lo posible- la doble imposición internacional.

En consecuencia, con base en lo declarado en el Asunto *National Grid Indus*⁴, C-371/10⁵, un Estado miembro está facultado -conforme al principio de territorialidad fiscal- en caso de transferencia de activos a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, para gravar en el momento de esa transferencia las plusvalías generadas en su territorio con anterioridad a dicha operación. De acuerdo con ello, además, el Estado de origen está legitimado para configurar un hecho imponible distinto de la realización efectiva de esas plusvalías, con la finalidad de garantizar la imposición de tales activos.

En efecto, la normativa fiscal controvertida alude a la transferencia de activos a un EP situado en otro Estado miembro, en cuyo territorio tales rendimientos están exentos. Por tanto, a fin de asegurar la tributación de esas plusvalías no realizadas, generadas efectivamente en el ámbito de la competencia fiscal del Estado de destino, el TJUE considera la normativa analizada apta para garantizar la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros implicados (Estado de origen: plusvalías latentes / Estado de destino: plusvalías efectivas).

Llegados a este punto, únicamente resta examinar si la norma en cuestión resulta proporcionada en relación con el objetivo a alcanzar. En otros términos, si la recaudación escalonada del impuesto en diez anualidades se reputa una medida proporcionada para lograr la finalidad de preservar el reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros. El Alto Tribunal trae aquí a colación el Asunto *DMC*, C-164/12⁶, con ocasión del cual vino a declarar que la recaudación del gravamen sobre las plusvalías latentes a lo largo de cinco años, en vez de la recaudación inmediata del mismo, se considera una medida proporcionada para lograr ese objetivo. De todo lo cual se deduce

4 STJCE de 29 de noviembre de 2008, Asunto C-371/10, *National Grid Indus BV/ Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*. Véanse, entre otros: Arenas García, R.: "Transferencia intraeuropea de la sede de dirección de la empresa: Derecho privado, fiscalidad y libertad de establecimiento – Comentario a la STJUE (Gran Sala) de 29 de noviembre de 2011, Asunto C-371/10, *National Grid Indus BV / Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond / kantoor Rotterdam*", en *Diario La Ley* nº 7848, 2012, pp.1-7; Autenne, A.: "Arrêt 'National Grid Indus': les taxes de sortie à l'épreuve de la liberté d'établissement", en *Journal de droit européen* nº 188, 2012, pp.109-111; Biermeyer, Th., Elsener, F., Timba, F.: "The compatibility of corporate exit taxation with European law", en *European Company and Financial Law Review* vol.9, nº 1, 2012, pp.101-110; Blanluet, G.: "Conséquences fiscales d'un transfert de siège au sein de l'Union européenne", en *Revue de droit fiscal* 2012, Comm. 5, pp.37-44; Kovar, R.: "Liberté d'établissement, fiscalité et transfert de siège social: la CJUE persiste", en *Recueil Le Dalloz* 2012, pp.784-790; Kronenberger, V.: "Conséquences fiscales du transfert de siège d'une société au sein de l'Union: la Cour retient une solution équilibrée", en *Revue des affaires européennes* nº 4, 2011, pp.833-844.

5 Al hilo del Asunto *National Grid Indus*, el TJUE resuelve la cuestión prejudicial que tiene por objeto la interpretación del artículo 49 TFUE, en el marco de un litigio suscitado respecto a la tributación de las plusvalías latentes derivadas de los activos de una sociedad holandesa, con motivo del traslado de la sede de dirección efectiva de ésta al Reino Unido.

La relevancia de este pronunciamiento resulta incuestionable por varios motivos. Se trata, como es sabido, de la primera sentencia del Tribunal europeo en materia de imposición de salida sobre sociedades, ámbito éste huérfano de doctrina jurisprudencial específica hasta esa fecha. Téngase en cuenta, además, que el fallo se dictó estando pendientes de resolución ante el Tribunal de Justicia otras demandas de la Comisión contra algunos Estados miembros, tales como España y Portugal, por lo que la sentencia recaída en *National Grid Indus* se convirtió en precedente obligado a observar tanto por el propio Tribunal en sus futuros pronunciamientos, cuanto por los Estados miembros incurso en procedimientos de infracción contra el artículo 49 TFUE, por la exacción de *exit taxes* en materia societaria. Además, el TJUE incorporó determinadas novedades que, a primera vista, podrían parecer un cambio de criterio respecto de lo afirmado en los Asuntos *Lasteyrie* (STJCE de 11 de marzo de 2004, C-9/02) o *N* (STJCE de 7 de septiembre de 2006, C-470/04), lo que significaría que, a partir de ese momento, el carácter automático de la extrapolación de esta última doctrina a la imposición de salida sobre las personas jurídicas debe matizarse. Ribes Ribes, A.: "Los impuestos de salida", *Tirant lo blanch*, 2014.

6 STJUE de 23 de enero de 2014, Asunto C-164/12, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbtt y Finanzamt Hamburg-Mitte*.

que la misma recaudación, escalonada en diez años, debe estimarse igualmente proporcionada, como apuntó el Abogado General en sus Conclusiones.

En definitiva, nos hallamos ante un pronunciamiento más del TJUE sobre imposición de salida que, sin embargo, poco aporta a la doctrina jurisprudencial ya sentada en esta sede. El presente asunto debe interpretarse, como hemos destacado, a la luz de dicha jurisprudencia, de la que es claramente deudor el fallo adoptado por el Alto Tribunal. Ello no significa, ahora bien, que la aplicación y exacción de los *exit taxes* esté ya exenta de controversia en la actualidad. Antes al contrario, subsisten todavía algunos aspectos problemáticos que, sin duda, llegarán también al Tribunal de Luxemburgo próximamente y prometen ofrecernos nuevos capítulos merecedores de análisis en esta órbita.

3. Fallo

De acuerdo con todo ello, el Tribunal de Justicia declara: “El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa fiscal de un Estado miembro, como la discutida en el asunto principal, que en el caso de la transferencia de activos de una sociedad establecida en el territorio de ese Estado miembro a un establecimiento permanente de esa sociedad situado en el territorio de otro Estado miembro prevé el afloramiento de las plusvalías latentes correspondientes a dichos activos generadas en el territorio de ese primer Estado miembro, la imposición de esas plusvalías y la recaudación escalonada del impuesto que las grava en diez anualidades”.

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 18 de junio de 2015

Asunto: C-9/14.

Partes: *Staatssecretaris van Financiën* y *D.G. Kieback*.

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Libre circulación de los trabajadores – Legislación tributaria – Impuesto sobre la renta – Rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado miembro – Trabajador no residente – Tributación en el Estado de empleo – Requisitos”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en este caso, la interpretación del artículo 39 CE (en la actualidad, artículo 45 TFUE). La controversia se suscita ante la negativa de la Administración Tributaria de los Países Bajos a permitir la deducción de ciertos gastos de índole familiar por parte de un no residente que, durante parte del período impositivo, había trabajado y obtenido rendimientos imposables en dicho territorio.

Descendiendo a las circunstancias concretas del caso, el Sr. Kieback, de nacionalidad y residencia alemana, desempeñó una actividad por cuenta ajena en los Países Bajos entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2005. No obstante, a partir de esta última fecha pasó a ejercer su actividad laboral en EEUU, donde obtuvo la parte principal de sus ingresos en dicho ejercicio. En base a este dato, la Hacienda Pública neerlandesa le denegó la posibilidad de deducir, de los rendimientos obtenidos en los Países Bajos, los gastos soportados durante ese período como consecuencia de la devolución de un préstamo hipotecario solicitado para la adquisición de su vivienda habitual en Alemania.

En desacuerdo con tal modo de proceder, el contribuyente interpuso la pertinente reclamación, que fue desestimada por la Administración Tributaria. Recurrió entonces ante el Tribunal *a quo* (Tribunal de Breda), que sí estimó su demanda, al igual que el Tribunal *ad quem* (*Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*), que vino a confirmar la resolución dictada en primera instancia. La Administración Tributaria neerlandesa recurrió en casación ante el Tribunal Supremo de los Países Bajos (*Hoge Raad der Nederlanden*), argumentando que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, la concesión a un no residente de las mismas ventajas en relación con sus circunstancias familiares y personales que las que se reconocen a los residentes, únicamente resulta obligatoria si en el Estado de empleo se grava, al menos, el 90% de la renta global del interesado, debiendo apreciarse este dato de manera anual.

Esta interpretación se corresponde con la alojada en el artículo 2.2 de la Recomendación 94/79//CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen. Dubitativo al respecto del período -anual o de ejercicio efectivo de la actividad laboral- que debe tomarse en cuenta a estos efectos, el Tribunal Supremo eleva las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal europeo:

1. “¿Debe interpretarse el artículo 39 CE en el sentido de que el Estado miembro en el que un sujeto pasivo ejerce una actividad remunerada debe tener en cuenta, en la tributación del Impuesto sobre la renta, la situación

personal y familiar del interesado si dicho sujeto pasivo sólo ha trabajado en ese Estado miembro durante parte del ejercicio fiscal, al tiempo que residía en otro Estado miembro; ha percibido todos o casi todos sus ingresos en dicho Estado de empleo; se ha trasladado a vivir y a trabajar a otro país durante el ejercicio de que se trata; y considera que no ha percibido todos o casi todos sus ingresos en el Estado de empleo durante todo el ejercicio fiscal?

2. ¿Supone alguna diferencia para la respuesta a la primera cuestión que el Estado al que el trabajador se ha trasladado a vivir y a trabajar durante el ejercicio fiscal no sea un Estado miembro de la Unión Europea?"

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

El Tribunal de Justicia decide examinar conjuntamente ambas cuestiones prejudiciales. El *quid* de la cuestión radica en el posible trato discriminatorio dispensado al Sr. Kieback, partiendo de que en las mismas circunstancias (no residente y obteniendo en Países Bajos solo parte de sus ingresos) sí se le hubiera permitido deducir tales gastos si hubiese obtenido todos o casi todos sus ingresos de ese ejercicio en territorio neerlandés.

Aprovecha el Alto Tribunal para recordar, de una parte, el significado de la libertad de circulación proclamada en el artículo 39.2 CE y, de otra parte, el hecho de que únicamente existe discriminación cuando se aplican normas distintas a situaciones comparables. Indudablemente, el asunto que nos ocupa obliga a traer a colación la doctrina sentada en el Caso *Schumacker* (C-279/93) y consolidada al hilo de otras Sentencias, como la recaída en el asunto *Grünwald* (C-559/13).

Las consideraciones del Tribunal de Luxemburgo al respecto son ya sobradamente conocidas, pero no por ello menos importantes. Así las cosas, recuerda que en la imposición directa, los residentes y los no residentes no se encuentran, en líneas generales, en situaciones comparables, ya que los rendimientos obtenidos en un Estado miembro por el no residente solo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos totales, centralizados en su país de residencia.

A sensu contrario, por consiguiente, en la hipótesis de que un no residente no obtuviera ingresos significativos en su Estado de residencia, sino que percibiera la mayoría de sus ingresos en el Estado miembro de empleo, sí estaríamos ante situaciones comparables y, por tanto, según la doctrina del TJUE, al no poder concederle el Estado de su residencia los beneficios derivados de tener en cuenta su situación personal y familiar, debería ser el Estado donde obtiene la mayoría de sus rentas el que contemplara tal posibilidad. En otro caso, asistiríamos a una flagrante discriminación fiscal.

Ningún carácter novedoso presentan los comentarios del Tribunal europeo hasta este punto. Son las dos cuestiones siguientes las que permiten definir y avanzar un paso más en la configuración de la jurisprudencia europea en esta sede. La primera se centra en el traslado del Sr. Kieback a un tercer Estado, donde continúa desarrollando su actividad profesional durante el ejercicio 2005. En respuesta a la pregunta formulada por el órgano jurisdiccional remitente, el TJUE considera que esta circunstancia no impide que el Estado de residencia pueda tomar en consideración la totalidad de sus ingresos, así como la situación personal y familiar del interesado.

La única excepción a ello vendría dada por la obtención en el Estado de empleo que abandonó durante el ejercicio en curso, de la parte principal de sus ingresos, en cuyo caso sería este país el más idóneo para valorar su situación

personal y familiar y concederle, en su caso, las ventajas fiscales resultantes de computar ambas variables (ingresos globales + situación personal y familiar). Y aquí viene la segunda precisión del Alto Tribunal, consistente en que para computar tales elementos ha de tomarse en consideración todo el ejercicio fiscal, en el bien entendido de que dicho período es el que se admite como referencia en la mayor parte de los Estados miembros para el cálculo del Impuesto sobre la renta.

Ésta es también la lectura que cabe hacer del artículo 2.2 de la Recomendación 94/79, que establece la imposibilidad de que los Estados miembros sometan las rentas de los no residentes a un impuesto superior al de los residentes, cuando las rentas imponibles obtenidas por el no residente en su territorio alcancen, como mínimo, el 75% de la renta total imponible de dicho sujeto durante el ejercicio en cuestión.

Si extrapolamos estos razonamientos al caso analizado, resulta obvio que un Estado miembro (Países Bajos) no está obligado a concederle a un no residente las ventajas que sí reconoce a sus residentes, cuando aquél no ha obtenido en dicho territorio la parte principal de sus ingresos durante el ejercicio considerado (2005), toda vez que dándose estas coordenadas no puede afirmarse que el no residente se encuentre en una situación comparable a la de los residentes en los Países Bajos. Según el TJUE, esta conclusión, además, no queda desvirtuada por el hecho de que el interesado hubiera abandonado su empleo en un Estado miembro, a fin de ejercer su actividad profesional en un tercer Estado y no en un Estado miembro; circunstancia ésta que se revela completamente irrelevante para la resolución de la controversia planteada.

Recapitulando, cabe afirmar que si bien *a priori* la sentencia analizada no parecía aportar ningún elemento novedoso a la ya reiterada y consolidada doctrina del Tribunal de Luxemburgo en este ámbito, lo cierto es que sí contribuye, aunque sea mínimamente y en cuestiones de detalle -que no por ello hay que infravalorar- a una mayor y más completa definición de dicha jurisprudencia, lo que sin duda ha de valorarse positivamente, en términos de seguridad jurídica para todos los operadores implicados.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara: "El artículo 39 CE, apartado 2, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en la tributación del Impuesto sobre la renta de un trabajador no residente que ha ejercido su actividad profesional en un Estado miembro durante parte del ejercicio fiscal, dicho Estado miembro deniegue al referido trabajador la concesión de una ventaja fiscal relacionada con su situación personal y familiar debido a que, si bien ha percibido en ese Estado miembro todos o casi todos su ingresos durante ese período, estos no representan la parte principal de su renta imponible en dicho ejercicio considerado en su totalidad. El hecho de que dicho trabajador se haya trasladado para ejercer su actividad profesional a un Estado tercero y no a otro Estado miembro de la Unión resulta irrelevante para esta interpretación".

Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales



Novedades editoriales

José Manuel Calderon Carrero, Alberto Quintas Seara. Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS (dúo). Civitas, 2015.

Esta monografía trata exponer el complejo marco de tendencias fiscales al que se enfrentan los contribuyentes e intermediarios fiscales que operan a escala global a efectos de aportar una visión más completa del nuevo “campo de juego” y de las implicaciones derivadas de los modernos principios que ordenan las relaciones entre las Administraciones tributarias y los obligados tributarios.

La obra toma como punto de partida el origen y primer desarrollo de los programas de “cumplimiento fiscal cooperativo”, a través de los cuales se ha pretendido alterar el tradicional modelo de gestión de los sistemas tributarios modernos, a través de la implementación de una serie de nuevos principios (confianza mutua, transparencia, control de riesgos, reducción de costes de cumplimiento, potenciación función asistencial, etc).

José Antonio Sánchez Galiana y M^a Jesús García-Torres Fernández. Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar. CISS, 2015.

Desde el comienzo de la crisis económica, en nuestro sistema tributario han proliferado un buen número de beneficios fiscales, incentivos y deducciones dada la necesidad de su instrumentalización para alcanzar objetivos de política económica.

La presente obra, adaptada a las últimas reformas fiscales de 2015, comienza con el análisis de los beneficios e incentivos fiscales a la actividad empresarial que, si bien se encuentran principalmente focalizados en el Impuesto sobre Sociedades, también se regulan en otros tributos como el IRPF o el IAE. Además, y en relación con la actividad empresarial, se abordan de forma monográfica los incentivos en el IVA, la tributación de la transmisión de la empresa, la tributación medioambiental y los impuestos propios de las Haciendas Locales. Del mismo modo, se estudian, de forma particular, los incentivos fiscales que afectan a los rendimientos de capital mobiliario, así como los relativos a la familia y a las personas con discapacidad presentes en la imposición directa. Por último, se analizará la presencia de estas medidas impositivas en la tributación de las distintas CCAA.

En definitiva, esta monografía examina de manera exhaustiva los beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar. El examen se desarrolla teniendo en cuenta muy especialmente su aplicación práctica en el ámbito de la asesoría fiscal y contable, para lo que se ha analizado la normativa reguladora en cada caso, interpretándola conforme a los más destacados pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales sobre la materia.



La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.000 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

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



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

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

Maria José Fernández Vallinas
Tel.: 987 22 41 06
Fax: 987 22 24 39
mariajose@etmasores.com
C/Roa de la Vega-4^a-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^a-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^a
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

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 indexación 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.



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

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.