

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

SUMARIO

1. PRESENTACIÓN

- Los efectos de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005,
Asunto C-205/03
Antonio Cayón Galiardo

11

2. ESTUDIOS:

- La vía de hecho en el marco del procedimiento de recaudación:
la protección de los Derechos Fundamentales de la persona
Genís de Tera Álvarez 23
- Los nuevos impuestos ecológicos andaluces. 49
Carmina Ordóñez de Haro y Carlos Rivas Sánchez
- El Plan PREVER español desde la perspectiva del Derecho Comunitario 67
Dolores Piña Garrido
- Análisis jurisprudencial
- Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad por la sentencia 99
189/2005, del Tribunal Constitucional, del nuevo régimen de
cuantificación de plusvalías contenido en el Real Decreto-Ley 7/1996.
César García Novoa

3. JURISPRUDENCIA

- STS de 26 de abril de 2005. Efectos de las sentencias de 113
inconstitucionalidad. Nulidad del art. 61.2 LGT.
- STS de 7 de junio de 2005. Compatibilidad del recurso de revisión 115
con la vía judicial.

■ STS de 5 de julio de 2005. IVA. Operaciones de cesión de remate de créditos con sobreprecio. Exención.	118
■ STS de 14 de septiembre de 2005. ICIO. Plazo que tiene la Administración para realizar la liquidación definitiva.	122
■ STSJ de Madrid de 21 de enero de 2005. Plazo para el ejercicio de la acción impugnatoria por parte de la Administración en las reclamaciones económico-administrativas.	125
■ STSJ de Asturias de 12 de mayo de 2005. Rentas irregulares. Rendimientos obtenidos por el Comisario de la quiebra.	128
■ Juzgado de lo Mercantil nº 5 de Madrid, de 29 de marzo de 2005. Clasificación que a efectos concursales ha de otorgarse a los recargos tributarios.	129

4. UNIÓN EUROPEA

■ Selección y comentario de Jurisprudencia. <i>Antonio Cayón Galiardo</i>	
■ STJCE de 20 de enero de 2005. Asunto C-412/03. Sexta Directiva IVA – Suministro de comidas en la cantina de una sociedad a un precio inferior al precio de coste – Base imponible.	135
■ STJCE de 17 de febrero de 2005. Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02. Sexta Directiva sobre el IVA – Exención de los juegos de azar – Sujeción al impuesto de los juegos organizados fuera de los casinos públicos – Respeto del principio de neutralidad fiscal.	138
■ STJCE de 3 de marzo de 2005. Asunto C-472/03. Sexta Directiva IVA – Exención de las prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguro efectuadas por corredores y agentes de seguros – Seguro de vida – Actividades de “back office”.	143
■ STJCE de 3 de marzo de 2005. Asunto C-428/02. Sexta Directiva sobre el IVA – Exenciones – Arrendamiento de bienes inmuebles – Arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos – Atraques para embarcaciones – Almacenamiento en tierra de embarcaciones.	147
■ STJCE de 3 de marzo de 2005. Asunto C-32/03. Sexta Directiva IVA – Condición de sujeto pasivo – Derecho a deducción – Liquidación – Relación directa e inmediata – Operaciones inherentes al conjunto de la actividad económica.	150

- STJCE de 10 de marzo de 2005. Asunto C-33/03. Incumplimiento de Estado – Normativa nacional que permite al empresario deducir el IVA que grava entregas de carburante a sus trabajadores cuando les reembolsa el coste de éste. 152
- STJCE de 10 de marzo de 2005. Asunto C-491/03. Impuestos indirectos – Impuesto municipal que grava el despacho de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato in situ. 155
- STJCE de 10 de marzo de 2005. Asunto C-22/03. Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Tributo sobre los beneficios brutos de los establecimientos de valores mobiliarios. 158



ESTUDIOS

■ Los nuevos impuestos ecológicos andaluces

■ Carmina Ordóñez de Haro y

Carlos Rivas Sánchez

Departamento de Economía Aplicada (Hacienda Pública). Universidad de Málaga

■ SUMARIO:

1. Introducción
2. Los impuestos propios de las CCAA
3. Los impuestos medioambientales
4. Los impuestos ambientales autonómicos y su controvertida implantación
5. Los recientes impuestos ecológicos andaluces
6. Conclusiones
7. Bibliografía

1. Introducción

La tributación medioambiental es un instrumento de larga tradición dentro de la política económica. Sin embargo, no es sino hasta los años noventa que empieza a haber un uso más generalizado de sus dispositivos. En ello se reconocen las primeras fases de una reforma fiscal verde (Gago y Labandeira, 1999) a la que las administraciones territoriales españolas se están sumando a la vista de las opciones de financiación que se les plantean (Magadán y Rivas, 2004).

Teniendo esto presente, en nuestro trabajo se pretende analizar, en primer lugar, la importancia y evolución de la imposición propia de las Comunidades Autónomas. En especial, se subraya las limitaciones que la LOFCA parece plantear a la creación de nuevos tributos propios.

En segundo lugar se exponen las características fundamentales de los impuestos medioambientales y se efectúa, a continuación, un repaso del empleo de estas figuras tributarias por parte de las Administraciones autonómicas, que en frecuentes ocasiones ha encontrado la oposición del poder central.

En tercer lugar, realizamos un repaso a la normativa reguladora del conjunto de los cuatro nuevos impuestos ecológicos andaluces, a la vez que se presenta un esquema que muestra los elementos básicos de cada uno de ellos. A continuación, se analiza en qué medida los rasgos de su diseño se avienen con los principios de política económica que se consideran oportunos para este tipo de tributos.

Finalmente, se discute la calificación medioambiental de los nuevos impuestos andaluces y sus perspectivas de futuro.

2. Los impuestos propios de las CCAA

Las CC.AA tienen autonomía tributaria para establecer algunos tributos propios, correspondiéndoles tanto la potestad normativa como la gestión de los mismos (art. 133.2 CE). Dentro de este grupo de ingresos coactivos se engloba un elenco de figuras, de muy variado alcance y significado, a disposición de los entes mencionados: impuestos, tasas, contribuciones especiales y recargos sobre impuestos estatales.

Los tributos propios nunca han llegado alcanzar cotas importantes en términos de ingresos para la hacienda subcentral, manteniendo desde principios de los años ochenta un carácter residual dentro de los recursos financieros a disposición de las CC.AA. De hecho, la evolución de la recaudación de los tributos propios desde 1986 hasta 1999 en términos porcentuales nunca ha sobrepasado el 1.2% (dato registrado en el año 1995) de la financiación total. Por otro lado, cuando se compara su recaudación con la que procede del resto de recursos de naturaleza tributaria (tributos cedidos, recargos sobre tributos estatales y tasas afectas) queda de manifiesto la primacía de los tributos cedidos en términos de recaudación, seguidos muy de lejos por los impuestos propios y las tasas.

El escaso peso de los tributos propios en la financiación total se debe quizás a la falta de valentía de algunas CC.AA para asumir los costes políticos de dichas medidas, ciertamente impopulares, prefiriendo tomar el camino fácil de obtener la financiación necesaria a través de los recursos cedidos por el Estado. En cualquier caso, debemos aceptar que la creación de nuevos tributos propios puede llegar a ser una tarea muy compleja, si se tiene en cuenta que ello exigirá acatar, en primer lugar, los principios de justicia tributaria del artículo 31 de la Constitución Española (CE), y también, cumplir con los límites a la potestad impositiva impuestos por los artículos 6, 7, 8 y 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Estos últimos límites pretenden que la implantación de estos tributos no suponga una minoración de los ingresos del Estado, ni un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios, ni tampoco una duplicidad de figuras tributarias cuyos hechos imponible estén ya gravados por la hacienda estatal.

De todas estas restricciones la que más controversia ha suscitado en el proceso de creación de nuevos impuestos propios es la recogida en los apartados dos y tres del art. 6 de la LOFCA. El primero de ellos determina que: “Las CC.AA. podrán establecer y exigir tributos propios siempre que no recaigan sobre hechos imponibles gravados por el Estado”.

La limitación anterior suponía la práctica anulación de la potestad de las CC.AA para fijar nuevos impuestos, ya que las principales figuras estatales cubrían los hechos imponibles más generales e importantes. No obstante, el Tribunal Constitucional (TC) mediante la sentencia 37/1987¹ introduce cierta flexibilidad en la norma al distinguir entre “materia impositiva” y “hecho imponible”. Así, según el TC, por el primero de estos conceptos debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador quiera someter a imposición. Mientras que, por el segundo, debemos entender el supuesto de hecho, de naturaleza jurídico- económica, fijado por la norma para configurar el impuesto. De acuerdo con estas definiciones lo que el art. 6.2 prohíbe estrictamente es la duplicidad de hechos imponibles. En consecuencia, el legislador podrá escoger como hecho imponible cualquier nuevo supuesto de hecho sin importar que recaiga sobre una materia ya gravada por otros impuestos estatales.

A pesar de este importante estímulo a la creación de impuestos autonómicos, el TC en sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, realiza una interpretación restrictiva, en el campo de la duplicidad impositiva entre las CC.AA y los entes locales del art. 6.3 LOFCA, según el cual “las CC.AA podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la Legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple”.

En concreto, el Tribunal sostiene que el término “materias” hace referencia a la expresión “materias imponibles”. De esta forma, el establecimiento de un impuesto propio autonómico sobre una materia en la que recaiga un impuesto local, aunque no se constate dupli-

¹ Sentencia resolutoria del recurso de inconstitucionalidad número 685/1984 contra determinados artículos de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, reguladora del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, de Andalucía.

cidad en los hechos imponibles, exigirá, primero, que la Ley de Régimen Local lo prevea; segundo, que se haga uso de la autorización en los términos que ésta contemple y, finalmente, que se instrumenten medidas de compensación a favor de las Corporaciones Locales.

El problema está en que, por un lado, se limita la creación de nuevos impuestos al impedir la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza (patrimoniales o de actividad) gravados simultáneamente por un impuesto local y por un impuesto autonómico. Por otro lado, hasta la fecha, la única habilitación que existe por la legislación de régimen local es la contenida en la Disposición adicional quinta de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y del Impuesto sobre gastos suntuarios.

A pesar de estos límites estrictos, a finales de los años ochenta se observa un crecimiento de la recaudación de los impuestos propios debido a la incorporación de nuevas figuras tributarias, basadas sobre todo en materias relacionadas con el medio ambiente. De hecho, a partir de la entrada en vigor en 1981 del canon de saneamiento de Cataluña, la mayoría de las CC.AA. han aprobado y puesto en funcionamiento diversos tributos con fines medioambientales (ver cuadro 1). Esta tendencia viene motivada por la creciente concienciación social en torno a los problemas medioambientales y la clara búsqueda por parte de las CC.AA. de nuevas fuentes de financiación que no provoquen rechazo social.

Como se observa en el gráfico 1, al margen del gran poder recaudador del Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo en Canarias, fruto del régimen económico-fiscal especial del que disfruta, los denominados impuestos medio ambientales o ecológicos, que recaen sobre el agua, los vertidos, la contaminación atmosférica e instalaciones y actividades que incidan sobre el medio ambiente, representan casi el 50% del total de recaudación de los impuestos propios de las CC.AA.

3. Los impuestos medioambientales

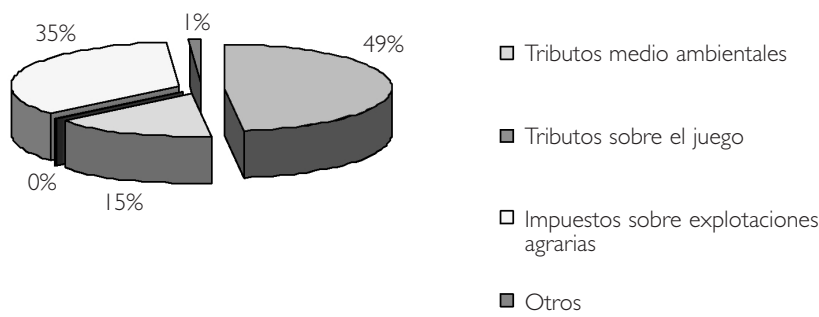
Las medidas de carácter fiscal, como instrumento de protección medioambiental, tienen una larga tradición en el campo de la Hacienda Pública. Desde muy temprano se han defendido los denominados “impuestos pigouvianos” como una de las posibles alternativas, junto con la regulación y los mercados de derechos, para corregir los efectos externos negativos. Estos impuestos, de acuerdo con el principio “quien contamina paga”, tratan de alterar el comportamiento de los agentes mediante la incorporación al precio de mercado de los costes sociales negativos que su producción ocasiona, ofreciendo una señal correcta de los costes reales de dichos bienes o servicios.

De este modo, uno de los primeros rasgos de esta modalidad impositiva es el fin extrafiscal que persigue. En otras palabras, su objetivo no es meramente recaudatorio, sino que persigue reducir los efectos negativos sobre el medioambiente, y ello no por la vía de afectar su recaudación a la financiación de políticas medioambientales, sino por el estableci-

Cuadro I.
Cronología de la implantación de impuestos ambientales en las CC.AA.

Comunidad Autónoma	Fiscalidad Agua	Fiscalidad residuos	Fiscalidad contaminación atmosférica	Fiscalidad vertidos	Fiscalidad grandes superficies	Fiscalidad actividades que inciden en medio ambiente	Fiscalidad energías no renovables	Fiscalidad turismo
Andalucía		2003	2003	2003				
Aragón	1997							
Asturias	1994				2002			
Baleares	1991					1991		2001
Canarias				1990			1986	
Cantabria	2002							
Castilla-León								
Castilla-La Mancha	2002					2002		
Cataluña	1999	2003			2000	1997		
Extremadura						1997		
Galicia	1993		1995					
Madrid	1984	2003						
Murcia	2000	1995	1995	1995				
Navarra	1988				2001			
País Vasco								
Rioja	2000							
Valencia	1992							
Fuente: Magadan Díaz y Rivas García, 2004.								

Gráfico I.
Recaudación de impuestos propios de las CC.AA. en 2001



Fuente: Dirección General de Financiación Territorial (2004).

miento de una relación estrecha entre la base imponible del impuesto y los impactos negativos que se quieren evitar o reducir.

Este instrumento fiscal para interiorizar las externalidades negativas presenta una serie de ventajas (Buñuel, 2002): en primer lugar, logra una efectividad en términos de costes, es decir, permite alcanzar cualquier norma –objetivo al mínimo coste. Una segunda y tercera ventaja de los tributos medioambientales es hacer efectivo el defendido principio “quien contamina paga” y generar nuevos ingresos para las arcas públicas con los que financiar políticas o proyectos ambientales. Por último, una cuarta ventaja es que proporcionan mayores incentivos a la innovación tecnológica que las regulaciones normativas. Otro aspecto que podría ser considerado como ventaja es el escaso coste político que estas medidas generan dada la gran sensibilidad social sobre este tema.

Sin embargo, existen una serie de argumentos en contra de la imposición ecológica. El efecto negativo más importante es su incidencia sobre la competitividad internacional e interregional de las empresas sometidas a procesos productivos altamente controlados frente a aquellos países o regiones exentas del pago de tributos de este índole (Iglesias Suárez y Gómez Díaz, 2003). Este hecho supondría la deslocalización de algunas actividades productivas de algunas zonas con el consiguiente efecto negativo sobre el empleo y la riqueza.

4. Los impuestos ambientales autonómicos y su controvertida implantación

En los últimos años hemos asistido a la creación de algunos impuestos disfrazados bajo la denominación de ambientales, fundamentalmente por la afectación de sus ingresos a políticas ecológicas. En concreto, en las comunidades de las Islas Baleares (1991), Extremadura (1997) y Castilla – La Mancha (2000) se han aprobado impuestos sobre actividades que

inciden en el medio ambiente que los respectivos legisladores titulan como medioambientales, pero cuya configuración ignora, o bien considera de forma muy indirecta, el aspecto medioambiental (Magadán Díaz y Rivas García, 2004).

El Gobierno Estatal ha interpuesto recursos de inconstitucionalidad a las normas² que regulan la creación de los mencionados impuestos. Con respecto al impuesto balear, el TC (Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre) resuelve su inconstitucionalidad al estimar que “se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, que incide en la misma materia imponible que la del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA”.

Asimismo, el TC duda del carácter medioambiental del impuesto cuando subraya que la configuración de su estructura “no da pie para sostener de manera razonable y consistente, que se persigan de modo directo finalidades de tutela ambiental que hayan determinado la singularidad de régimen del tributo en cuestión, dado que no aparecen especificaciones (en el régimen de bonificaciones, en la fijación de la base imponible o de la cuota tributaria o en otros elementos del impuesto autonómico), en función de la mayor o menor intensidad de la degradación del entorno ambiental en el que inciden los elementos patrimoniales gravados. Si ello fuera así, es decir, si nos encontrásemos en presencia de un tributo propio del Ente autonómico con la finalidad primordial de tutelar el medio ambiente del territorio insular, se hallaría ausente la premisa inicial para que sea aplicable el art. 6.3 LOFCA, cual es que se trate de materia imponible reservada por la Ley de Haciendas Locales (en adelante, LHL), y en tal caso “ninguna tacha cabría hacerle [al tributo] desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA en relación con el IBI”.

Una figura impositiva, creada también en aras de una mayor protección del medio ambiente, es el impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento de la comunidad balear, también conocido popularmente como “ecotasa”, que quedó derogado en el 2003³. El carácter medioambiental de este tributo, a pesar de que trata de dar respuesta a la degradación soportada por las zonas de fuerte concentración turística, resulta discutible ya que, aunque la recaudación se destine a solventar dichos problemas específicos, la base imponible del impuesto (el número de pernoctaciones turísticas) no contiene ninguna medida de impacto ambiental, ni incluye incentivo alguno para reducir los perjuicios derivados de la actividad hotelera (André García, 2003). No obstante, otras CC.AA siguen

² Ley 12/1991, de 20 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Decreto 81/1992, de 5 de noviembre, de, de la CC.AA. de las Islas Baleares por el que se aprueba el Reglamento para el desarrollo de la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente.

- Ley 7/1997, de 29 de mayo, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan en el medio ambiente.

- Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente, DOCM núm. 131 (29-12-2000) y BOE núm. 50 (27/02/2001).

³ Ley 7/2003, de 22 de octubre, de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares procede a la derogación de este impuesto.

estudiando la viabilidad de algún tributo que considere los perjuicios que el turismo ocasiona al medio.

4. Los recientes impuestos ecológicos andaluces

La Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, dispuso —en el Capítulo I de su Título II— el establecimiento y regulación de cuatro nuevos tributos propios en esta región, que se titulan expresamente como “impuestos ecológicos”. En particular, se trata de:

- 1) El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera (IEGA).
- 2) El impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (IVAL).
- 3) El impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (IDRR).
- 4) El impuesto sobre depósito de residuos peligrosos (IDRP).

Los dos primeros impuestos de esta relación han disfrutado recientemente, además, del desarrollo reglamentario de ciertos aspectos relativos al cálculo de la base imponible y a la aplicación de la deducción por inversiones, mediante Decreto 503/2004, de 13 de octubre.⁴

Bajo la rúbrica “Disposiciones comunes”, la Ley 18/2003 establece una serie de normas generales referidas a estos nuevos impuestos que, en gran parte, tratan de hacer buena la denominación de impuestos ecológicos que se les asigna:

- a) Estos impuestos ecológicos “tienen por finalidad la protección del medio ambiente”. En cuanto a esta declaración de intenciones, resulta interesante observar cómo, más adelante, con ocasión de la regulación específica de cada impuesto, el legislador reitera y detalla la orientación medioambiental de cada una de ellos. Así, por ejemplo, se dice del IEGA que persigue “incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad”, mientras que el IVAL trata de “promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales”, etc.
- b) Su recaudación se destinará a financiar las actuaciones en materia de “protección medioambiental y conservación de los recursos naturales” de la Junta de Andalucía. A dichos efectos, la ley obliga a la inclusión en el Anteproyecto de Presupuestos andaluces de créditos para financiar dichas políticas, en una cuantía igual al importe recaudado minorado en los costes de gestión y en la dotación a un fondo de reserva para situaciones de emergencia; este último importe ascendería al 5% anual de la recaudación.

⁴ En esta misma disposición se han incluido, por otra parte, definiciones consideradas de interés para garantizar la seguridad jurídica en la aplicación de estos impuestos, que, en algunos casos, se toman de la normativa estatal, prioritariamente de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control integrados de la Contaminación, y en otros casos, especifican conceptos técnicos propios debidos a la Ley 18/2003.

- c) La competencia para la liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos de gestión de los impuestos corresponde a la Consejería de Economía y Hacienda, mientras que la determinación y comprobación de los parámetros medioambientales que permitan su cuantificación queda atribuida a la Consejería de Medio Ambiente.

En el cuadro 2 se muestra un resumen de la regulación correspondiente a los elementos esenciales de cada uno de los cuatro impuestos que nos ocupan.

La apuesta por los impuestos ambientales, con independencia de sus ventajas teóricas, puede resultar especialmente comprometida en la práctica debido a dos tipos de problemas. Ya se han comentado más arriba las dificultades institucionales que plantea su instrumentación, en especial, los impedimentos legales que afrontan las CC.AA. para establecer sus propios tributos. El segundo grupo de dificultades tendría que ver con la complejidad de los aspectos de política económica relacionados con estos impuestos.

En una exposición sistemática, Gago y Labandeira (1998) consideran que los impuestos ambientales como instrumentos regulatorios han de observar, en cuanto a su diseño, una serie de criterios (Véase Cuadro 3). Sus argumentos principales plantean, en primer lugar, que la naturaleza extrafiscal de los impuestos ecológicos les obliga a contar con un buen vínculo con la conducta que se trata de corregir mediante su aplicación. En este sentido, el diseño de un impuesto ambiental no puede atender únicamente a los criterios de simplicidad y eficacia recaudatoria, sino que han de ser eficaces, de manera prioritaria, en la corrección de los perjuicios ambientales. Ello significa, entre otras cosas, que deben estar en disposición de reorientar de manera cierta las actuaciones dañinas para el medio de los agentes económicos que contaminan. En segundo lugar, los impuestos ambientales, al estar tan ligados a determinadas actividades productivas pueden ocasionar incrementos de costes en las empresas de unos pocos sectores, donde puede ponerse en peligro el empleo y la productividad, además de estimular la deslocalización de estas empresas. Por último, los impuestos ambientales tienen el claro riesgo de producir una distribución regresiva de su carga, especialmente cuando la elasticidad del consumo gravado es reducida.

Todos los argumentos anteriores han de ser tenidos en cuenta en el diseño de un impuesto ambiental, con la finalidad de, por un lado, reforzar la eficacia de estos instrumentos de política económica, y por otro lado, mitigar sus posibles efectos negativos. A continuación, sirviéndonos de este esquema, se considera el grado de compromiso de la estructura de los impuestos ecológicos andaluces con los criterios expuestos que nos parecen más relevantes.

En el caso del IEGA, puede constatarse que su base imponible es enormemente amplia (emisiones de dióxido de carbono [CO₂], óxidos nitrosos [NO_x] y óxidos de azufre [SO_x], por parte de empresas de diversos sectores: energía, minería, químicas, papel, textil, ganadería, etc.). Cabe señalar que tanto el Impuesto sobre Contaminación Atmosférica de Galicia (Ley 12/1995, de 29 de diciembre), como el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente de Castilla-La Mancha, que son aquellos con los que comparte mayor números de rasgos dentro del conjunto de

Cuadro 2.
Elementos básicos de los impuestos ecológicos andaluces (Ley 18/2003, de 29 de diciembre)

	IEGA	IVAL	IDRR	IDRP
Hecho imponible	Emisión de CO ₂ , NO _x y SO _x en procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía. <i>Instalación: Cualquier unidad técnica fija en donde se desarrollen una o más actividades IPPC (sometida a prevención y control integrados de la contaminación; enumeradas en el anejo I de la L. 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación).</i>	Vertido a las aguas litorales, de acuerdo con Anexo I L. 18/2003, realizado desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o zona de servidumbre de protección.	Depósito de residuos radiactivos en vertederos públicos o privados situados en Andalucía.	- Depósito de residuos peligrosos en Andalucía. - Distinguir: a) Entrega de residuos peligrosos en vertederos públicos o privados. b) Depósito temporal de residuos peligrosos en las instalaciones del productor; con carácter previo a su eliminación o valorización, cuando supere el plazo máximo permitido por la Ley y no exista autorización especial de la Consejería de Medio Ambiente. <i>Valorización: procedimiento para el aprovechamiento de los residuos sin poner en peligro la salud humana y sin utilizar métodos que puedan causar perjuicios al medio ambiente.</i>
No sujeción	Emissiones de: a) Vertederos de residuos e instalaciones cría intensiva de aves de corral y de cerdos de acuerdo Anj. I L.16/2002 b) CO ₂ procedente de la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible.	Vertidos realizados al dominio público hidráulico		Depósito realizado con el fin de gestionarlo para su valorización en las instalaciones correspondientes.

Cuadro 2. (continuación)
Elementos básicos de los impuestos ecológicos andaluces (Ley 18/2003, de 29 de diciembre)

	IEGA	IVAL	IDRR	IDRP
Sujeto pasivo	- Persona que explote la instalación - Responsable subsidiario: propietario de la instalación	- Persona que realiza el vertido - Responsable subsidiario: Titular del medio a través del que se realice el vertido	- Contribuyente: Personas que entreguen los residuos en un vertedero para su depósito - Sustituto: Titulares explotación de los vertederos; deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente	- Contribuyente: Persona que entregue los residuos en un vertedero para depósito, así como aquella que supere el plazo máximo permitido para el depósito temporal previo a la eliminación o valorización de los residuos sin la correspondiente autorización - Sustituto: Titulares explotación de los vertederos; deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente
Base imponible	Carga contaminante de las emisiones realizada desde una misma instalación durante el periodo impositivo Toneladas emitidas al año a) CO ₂ : 100.000 Tn/año b) NO _x : 100 Tn/año c) SO _x : 150 Tn/año	Cuantía de carga contaminante del vertido Miles m ³ anuales x Valor parámetro Valor Referencia	Volumen de los residuos radiactivos depositados.	Peso de los residuos peligrosos depositados.
Régimen de determinación de la base imponible	- Estim. Directa: Cuando sea obligatorio instalar monitores - Estim. Objetiva: Aplicación de coeficientes según actividad industrial desarrollada en cada instalación - Mínimo exento: 3 unidades contaminantes.	Estimación directa con carácter general.	Estimación directa con carácter general, mediante sistemas de cubaje	Estimación directa con carácter general, mediante sistemas de pesaje

Cuadro 2. (continuación)
Elementos básicos de los impuestos ecológicos andaluces (Ley 18/2003, de 29 de diciembre)

	IEGA	IVAL	IDRR	IDRP
Tipo impositivo y Cuota íntegra	- Tarifa <u>Base líquida</u> Hasta 10 ud. cont. 5.000 Entre 10.001 y 20 ud. cont. 8.000 Entre 20.001 y 30 ud. cont. 10.000 Entre 30.001 y 50 ud. cont. 12.000 Más de 50 ud. cont. 14.000	- Tipo impositivo: 10 €/unidad contaminante. - Cuota: B. imponible x Tipo x Coef. Multiplicador en función de tipo de vertido, lugar y tipo de conducción.	- Tipo impositivo: 7.000 €/m ³ de residuo radioactivo	Tipos impositivos: a) 35 €/Tn de residuos susceptibles de valorización. b) 15 €/Tn de residuos que no sean susceptibles de valorización.
Deducción en cuota	- 15% Inversiones en equipos para el control, prevención y corrección de la contaminación (25% si certificado EMAS o ISO 14000 sobre gestión ambiental). - Límite: 50% Cuota del impuesto. - Requisito: Certificado Consej. Medio ambiente.	- 15% Inversiones en equipos para el control, prevención y corrección de la contaminación (25% si certificado EMAS o ISO 14000 sobre gestión ambiental). - Límite: 50% Cuota del impuesto. - Requisito: Certificado Consej. Medio ambiente.		
Período impositivo y devengo	Año natural, y devengo: 31 de diciembre.	Año natural, y devengo: 31 de diciembre.	Se devenga en el momento de entrega de los residuos para su depósito.	Se devenga en el momento de entrega de los residuos para su depósito. En el supuesto b), el devengo se producirá cuando se supere el plazo previsto para el depósito temporal de los residuos peligrosos con carácter previo a su eliminación o valorización.

Cuadro 2. (continuación)
Elementos básicos de los impuestos ecológicos andaluces (Ley 18/2003, de 29 de diciembre)

	IEGA	IVAL	IDRR	IDRP
Declaración-Liquidación	- A realizar por sujeto pasivo por cada instalación cuando su base imponible > 1 un. cont. - Plazo: Primeros 20 días del período impositivo. - Cuota diferencial +: ingresar - Cuota diferencial -: solicitar devolución o compensar con próximos pagos fraccionados.	- A realizar por sujeto pasivo por cada vertido. - Plazo: Primeros 20 días del período impositivo. - Cuota diferencial +: ingresar - Cuota diferencial -: solicitar devolución o compensar con próximos pagos fraccionados.	Realizar, e ingresar la deuda tributaria, por el sustituto del contribuyente en 20 días siguientes al período de liquidación, que será el trimestre natural.	Realizar, e ingresar la deuda tributaria, por el sustituto del contribuyente en 20 días siguientes al período de liquidación, que será el trimestre natural. En el supuesto b), la declaración será presentada y suscrita por el propio contribuyente.
Pagos fraccionados	- Cuantía: Rdo. de aplicar la tarifa a la base acumulada desde primeros de año hasta final de trimestre, con deducción de los pagos fraccionados realizados en ese período impositivo y en su caso, de la cuota diferencial negativa de ejercicios anteriores. - Plazo: Primeros 20 días de abril, julio y octubre	- Cuantía: Rdo. de dividir entre 4 la cuota y los coeficientes multiplicadores correspondientes, con deducción, en su caso, de la cuota diferencial negativa de ejercicios anteriores. - Plazo: Primeros 20 días de abril, julio y octubre.		

Cuadro 3.
La política económica de los impuestos ecológicos: Principios a observar en su diseño

		Cuestiones particulares planteadas
FORTALECIMIENTO	Definición de un vínculo firme entre el impuesto elegido y el problema ambiental que se pretende resolver:	Materia sometida a gravamen.
		Método de medición del daño ecológico.
	Eficacia ambiental: capacidad de alterar las conductas en sentido favorable al medio ambiente.	Tipos impositivos suficientemente altos.
		Contemplar la existencia de tecnologías y consumos alternativos.
ATENUAMIENTO	Eficacia fiscal: aptitud del impuesto para operar conforme a su diseño originario.	Capacidad de gestión administrativa.
		Incidencia económica.
	Repercusiones negativas sobre la actividad económica.	Crecimiento y empleo.
		Competitividad.
		Deslocalización
	Incidencia distributiva negativa.	Elasticidad de los consumos gravados.
		Incidencia de los tributos sustituidos, en su caso.

Elaboración propia a partir de Gago y Labandeira (1998).

los impuestos autonómicos, renuncian a cubrir las emisiones de CO₂, y se limita al NO_x y SO_x.⁵ Por otro lado, se puede afirmar que su definición de materia gravable supone un vínculo inequívoco de este tributo con los objetivos medioambientales que se pretenden alcanzar: “incentivar conductas más respetuosas con el medio aire así como la mejora de su calidad” (art. 22 Ley 18/2003). Por lo que respecta al método de evaluación del daño ambiental, es decir, de la emisión, se permite optar por la aplicación del sistema de estimación objetiva de la base imponible en determinados casos, mientras que se exige la estimación directa en aquellos casos en que las empresas ya han de contar con monitores de medición de en continuo de la concentración de las sustancias emitidas y medidores del caudal.

El IEGA, por otra parte, incorpora mecanismos compensadores de sus posibles efectos regresivos (establece un mínimo exento para las emisiones), tiene una escala de gravamen progresiva, y permite el disfrute de una deducción en cuota por inversiones orientadas al “control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica” (art. 33, Ley

⁵ Véase Chico y Herrera (2003) para un análisis detallado de los impuestos autonómicos que gravan las emisiones contaminantes a la atmósfera. En este trabajo no se incluyen, obviamente, los impuestos andaluces que estamos analizando.

18/2003). Puede observarse aquí la intención del legislador por tratar de paliar los inconvenientes de este tipo de impuestos. De acuerdo con Buñuel (2002), aunque éste se refiere exclusivamente a los impuestos que gravan las emisiones de CO₂, no pueden esperarse beneficios ambientales si la demanda del consumo gravado es inelástica, y ello es, precisamente, lo que suele ocurrir a corto plazo. Ante esta circunstancia, la solución pasa, tal y como ha ocurrido en el tributo que estudiamos, por establecer medidas compensatorias e incentivos a las inversiones en tecnologías que promuevan un uso menos dañino del medio ambiente.

El IVAL comparte bastantes rasgos de su diseño con el IEGA. En primer lugar, la materia sometida a gravamen en su caso (determinados vertidos en el litoral) también permite afirmar que existe un buen vínculo con la finalidad buscada, al menos tal y como se expone en el art. 40 de la Ley 18/2003: “promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales”. De cualquier forma, no se ha pretendido incidir sobre los vertidos al dominio público hidráulico, cuya no sujeción se determina expresamente. En segundo lugar, la medición de la base imponible (cuya cuantía aumenta con la peligrosidad del vertido) se realiza de manera general a través de la estimación directa; como diferencia con respecto al impuesto anterior no se instrumenta ningún sistema alternativo de estimación objetiva. En tercer lugar, el IVAL ofrece la posibilidad de practicar una deducción en su cuota cuyos porcentajes, límites y método de certificación por parte de la Administración tributaria regional son idénticos a los del IEGA. El IVAL no cuenta, sin embargo, con un mínimo exento.

Los dos últimos impuestos, el IDRR y el IDRP, gravan el depósito en vertederos de residuos que se consideran especialmente nocivos para el medio ambiente. De este modo, también existe aquí una vinculación directa entre el impuesto y una conducta favorable con el medio ambiente, aunque no se grava directamente la generación de estos residuos, sino que el hecho imponible nace en una fase posterior, que coincide con el momento de su entrega en vertederos. Por ello mismo, el obligado a ingresar la deuda tributaria no es el agente contaminante, sino el titular del vertedero, que deberá repercutir el impuesto sobre aquel. En cuanto a la base imponible se determina, en ambos casos, bajo el régimen de estimación directa. En ninguno de estos dos impuestos se pueden encontrar medidas que atenúen sus efectos regresivos, como un mínimo exento. Por otra parte, el tipo impositivo es proporcional en ambos casos.

En suma, la estructura de los impuestos ecológicos andaluces justifica su calificación como impuestos ambientales, puesto que inciden de forma inequívoca sobre actividades perjudiciales sobre el medio ambiente. Podemos observar que, a diferencia de otros tributos propios autonómicos⁶, estos impuestos gravan realmente aquel presupuesto que señalan como hecho imponible (vertidos o depósito de residuos), y no una medida indirecta de este como pudiera ser un consumo o producción relacionados (agua, combustibles, etc.). Por otro lado, el uso de técnicas de compensación para tratar de aliviar los posibles efec-

⁶ Véase Jiménez (1996) para un revisión de esta circunstancia.

tos negativos sobre la economía y la distribución (mínimos exentos, deducciones por inversiones, etc.) no alcanza a los cuatro impuestos establecidos, aunque sí a los que se presume de mayor alcance: el IEGA y el IVAL.

6. Conclusiones

La recaudación por impuestos propios en las CC.AA. ha registrado una escasa importancia en el pasado debido principalmente a los estrictos límites establecidos en la LOFCA. Solamente a partir de finales de los años ochenta con la incorporación de nuevos impuestos propios de tipo medioambiental comienza a ganar peso este recurso dentro de la financiación total. Este proceso, que supone el ejercicio de una mayor autonomía financiera, ha estado condicionada en numerosas ocasiones por los recursos que el Gobierno Central ha interpuesto cuestionando el verdadero carácter medioambiental de estos instrumentos fiscales. La Administración andaluza, a pesar de estos inconvenientes, ha optado recientemente por incorporar impuestos ambientales dentro de su cuadro tributario.

De acuerdo con Gago y Labandeira (1999) el impuesto ambiental se define como “un pago obligatorio que deben realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes (a partir o no de un determinado nivel mínimo) siendo calculado por la aplicación de un tipo impositivo (fijo o variable) a una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural.” No parece aventurado afirmar que los impuestos andaluces, al contrario que muchos otros tributos autonómicos, se acogen estrictamente a la anterior definición, ya que en todos los casos inciden directamente sobre las deposiciones de sustancias dañinas para el medio ambiente; esto se refleja no sólo en la determinación del hecho imponible, sino también en que la base imponible se establece en régimen de estimación directa. En consecuencia, es de esperar que estos tributos afecten de forma manifiesta a estas conductas perjudiciales con el medio ambiente siempre que se consiga un alto nivel de cumplimiento. En cualquier caso, como exponen Gago y Labandeira (1998) en su análisis de los impuestos ambientales, parece razonable esperar aquí que estos nuevos tributos asuman una cierta provisionalidad al principio, con una Administración tributaria que corrija año a año las distorsiones que puedan observarse.

Por otro lado, la afectación de la recaudación de un impuesto a fines medioambientales no constituye una razón suficiente ni necesaria para su calificación ambiental. Desde este punto de vista, la afectación legal a políticas ambientales de los nuevos impuestos andaluces parece un rasgo ocioso, que tampoco condiciona su eficacia como instrumento de política económica. No obstante, esta disposición podría considerarse justificada desde el punto de vista institucional. En particular, el anuncio de que los ingresos de este tipo de tributos se va a emplear justamente en paliar los daños ecológicos ocasionados, al menos parcialmente, por sus pagadores contribuye a mejorar el grado de aceptación social e institucional de estas figuras impositivas, y por tanto, su anclaje dentro del cuadro tributario de las comunidades autónomas.

Unos impuestos ambientales eficaces no tienen por qué dejar de registrar recaudación, puesto que las actividades que gravan no pueden dejar de realizarse con facilidad. No obstante, su éxito regulatorio sí debería implicar una cierta disminución de las actividades gra-

vadas y, por lo tanto, una disminución de ingresos públicos. En cualquier caso, una aplicación gradual de estos instrumentos fiscales da a la Administración margen para ajustar sus dos vertientes, como incentivos y como fuentes de recaudación.

6. Bibliografía

ANDRÉ GARCÍA, F.J. (2003): *Algunas reflexiones y propuestas sobre fiscalidad ambiental y su aplicación en Andalucía*, Temas de Actualidad A2003/01, Fundación Centro de Estudios Andaluces.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M. (2002): *El Uso de Instrumentos Fiscales en la Política del Medio Ambiente: Teoría, Práctica y Propuesta Preliminar para España*, Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía 1/2002.

CHICO, P.Y HERRERA, P.M. (2003): *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España*, Fundación Biodiversidad, Papeles de trabajo sobre Medio Ambiente y Derecho 1/2003.

DIRECCIÓN GENERAL DE FINANCIACIÓN TERRITORIAL (2004): *Informe sobre la financiación de las Comunidades y Ciudades Autónomas*, Ministerio de Economía y Hacienda.

GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X. (1998): "La economía política de los impuestos ambientales", *Ekonomiaz*, 40, pp. 208-221.

- (1999): *La Reforma Fiscal Verde*, Mundiprensa, Madrid.

- (dir.) (2002): *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales.

IGLESIAS SUÁREZ, D. y GÓMEZ DÍAZ, A. (2003): *La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autonómica en España*, Doc.I 1/03, Instituto de Estudios Fiscales.

JIMÉNEZ, J. (1996): "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas", *Impuestos*, Tomo I, pp. 85-100.

MAGADAN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J. (2004): *Medio Ambiente y Fiscalidad Autonómica*, Septem, Oviedo. ■



ESTUDIOS

■ **El Plan PREVER español desde la perspectiva del Derecho Comunitario^I**

■ **Dolores Piña Garrido**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de la AEDAF.

■ **SUMARIO:**

1. La preocupación por el medio ambiente en Europa y en España
2. El plan PREVER para la renovación del parque automovilístico español
3. Los incentivos fiscales como formas de ayudas de Estado y las limitaciones de Derecho Comunitario
4. Conclusiones

^I M^a Dolores PIÑA GARRIDO, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de La Rioja, y miembro de la AEDAF. Trabajo cerrado el 7 de mayo de 2005.

I. La preocupación por el medio ambiente en Europa y en España

El cuidado del medio ambiente se cuenta entre los objetivos básicos de la Comunidad Europea. "La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 4... un alto nivel de protección y mejora de la calidad del medio ambiente...", se dice en el art. 2 del Tratado CE. Y al servicio de ese objetivo se diseña una política comunitaria -desde 1986 con el Acta Unica Europea²- en los art. 3, y 174 y ss, cuyas metas son "la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente; la protección de la salud de las personas; la utilización prudente y racional de los recursos naturales; (y) el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente", metas que se espera alcanzar aplicando principios como los de "cautela y de acción preventiva", "corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma" y "quien contamina paga"³, utilizando, entre otras, medidas de tipo fiscal -vid. art. 175.2-.

La puesta en práctica de esta política comunitaria se lleva a cabo a partir de la estrategia global que se plasma en unos programas plurianuales. Actualmente se encuentra en vigor

² Desde la Declaración de Estocolmo de 1972, de Naciones Unidas, la protección del medio ambiente ha sido una preocupación constante de los Estados miembros y de la propia Comunidad Europea, que en ese mismo año aprobó su I Programa de Acción en este campo. En aquellos momentos la Comunidad no tenía competencias claras en este sector; pero utilizó el actual art. 94 -aproximación de las legislaciones nacionales que incidan directamente sobre el funcionamiento del mercado común- y el 308 -cláusula de imprevisión- del Tratado para poder actuar.

El acervo legislativo y la jurisprudencia que se fueron creando con los años recibieron una consagración definitiva en el Acta Unica Europea, en la que se reconocieron competencias expresas a la Comunidad para desarrollar "acciones" en materia de medio ambiente que más tarde, en el Tratado de Maastricht, se convirtieron en la competencia para desarrollar una auténtica "política" comunitaria. Vid. NAVARRO BATISTA, N, "La protección del medio ambiente", en LOPEZ ESCUDERO/MARTIN PEREZ DE NANCLARES, "Derecho Comunitario material", McGraw-Hill, 2000, p. 284 y ss.

³ El Tratado tiene presente que las situaciones de los Estados miembros son muy variadas desde el punto de vista medioambiental y económico y que, por tanto, es posible que no puedan reaccionar todos a la misma velocidad, adoptando medidas severas en los mismos plazos y con el mismo ritmo (vid. art. 174.2 Tratado). Por eso se indica en el art. 175.5: "Sin perjuicio del principio de quien contamina, paga, cuando una medida adoptada con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 implique costes que se consideren desproporcionados para las autoridades públicas de un Estado miembro, el Consejo establecerá, en el propio acto de adopción de dicha medida, las disposiciones adecuadas en forma de: -excepciones de carácter temporal...".

Esta norma es la que ha permitido, pe, que la Directiva que prohibía la utilización de gasolina sin plomo entrase en vigor en España el 1-enero-2002, dos años más tarde que en otros países comunitarios. Vid. Directiva 93/12/CEE, del Consejo de 23-marzo, relativa al contenido de azufre de determinados combustibles líquidos; Dir 88/77/CEE, del Consejo, de 3-diciembre-1987, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre medidas que deben adoptarse contra la emisión de gases y partículas contaminantes procedentes de motores de encendido por compresión destinados a la propulsión de vehículos y, contra la emisión de gases contaminantes procedentes de motores de encendido por chispa alimentados con gas natural o gas licuado de petróleo destinados a la propulsión de vehículos, y Dir 70/220/CEE, del Consejo, de 20-marzo, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de medidas que deben adoptarse contra la contaminación del aire causada por los gases de los motores con los que están equipados los vehículos a motor. Y vid. también RD 403/2000, 24-marzo, por el que se prohíbe la comercialización de gasolinas con plomo en España.

el Sexto Programa de Acción Comunitario en materia de medio ambiente⁴, que menciona entre las prioridades de la CE las siguientes:

- el cambio climático –y, por tanto, la estabilización a largo plazo de las concentraciones en la atmósfera de gases de efecto invernadero en un nivel aceptable para el planeta, como se indica en el art. 2.2, y concretamente en relación con los vehículos de motor en el art. 5.2.iii.e-,
- y la protección de la salud y calidad de vida (art. 1.4), razón por la que se considera esencial reducir los niveles de contaminación, fomentando un desarrollo urbano sostenible⁵ (art. 2.2 o art. 7.f, en el que se menciona expresamente el transporte como uno de los sectores en los que deben adoptarse medidas para reducir todo tipo de emisiones).

De nuevo se citan, entre los mecanismos que se utilizarán para conseguir estos fines, las medidas fiscales –art. 3.4-, lo cual significa, dado que el fin general es el de “internalizar tanto las consecuencias negativas como las positivas en el medio ambiente”, que se emplearán tanto tributos para penalizar a quienes más contaminen, como incentivos fiscales –exenciones, bonificaciones, etc- para quienes reduzcan los niveles de polución derivados de su actividad.

Esta preocupación por el medio ambiente no es exclusiva de la Comunidad Europea. Después de muchos esfuerzos consiguió negociarse el Protocolo de Kyoto a la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, de 11-diciembre-1997, que ha entrado en vigor muy recientemente, el 16-febrero-2005, tras su esperada ratificación por parte de 140 países, el último de los cuales fue Rusia, que lo hizo el 18-noviembre-2004. Este protocolo fue firmado por España el 29-abril-1998 y ratificado el 8-febrero-2005, y por la UE fue firmado también el 29-abril-1998 y aprobado el 25-abril-2002 (mediante la Decisión del Consejo de esa fecha, relativa a la aprobación, en nombre de la Comunidad Europea del Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y al cumplimiento conjunto de los compromisos contraídos con arreglo al mismo).

Este tratado internacional, por fin norma jurídica vinculante para los países firmantes, persigue como gran objetivo la promoción del desarrollo sostenible en el mundo mediante la limitación y reducción de emisiones de gases de efecto invernadero (fundamentalmente

⁴ Aprobado por Decisión 1600/2002/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22-julio, se aplicará hasta el año 2012 (art. 1.3).

⁵ El desarrollo sostenible, para la Comunidad, consiste “en satisfacer las necesidades de las generaciones actuales sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer las suyas propias” y se trata de “un concepto global, que subyace en todas las políticas, actuaciones y estrategias de la Unión y exige que las políticas económicas, medioambientales y sociales se diseñen y pongan en práctica de manera que se refuercen mutuamente” –vid. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo “Revisión en 2005 de la Estrategia de la Unión Europea para un desarrollo sostenible: primer balance y orientaciones futuras”, COM (2005) 37 final, 9-febrero-2005, SEC (2005) 225, p. 6-. No es sólo un desarrollo adecuado desde el punto de vista medioambiental –el único que nos preocupa en este trabajo-, sino también desde las perspectivas económica y social –p. 8-.

CO₂, art. 3⁶) procedentes, entre otras fuentes, del sector del transporte (vid. arts. 2.1.a.vii y 10.b.i). Para ello se propone utilizar, entre otros mecanismos, incentivos fiscales y subvenciones (art. 2.1.a.v).

De acuerdo con el Protocolo de Kyoto la Comunidad Europea –la Europa de los 15- se compromete a reducir sus emisiones para el año 2012 en un 8% respecto a las de 1990. Por el reparto interno entre los Estados miembros de esa obligación de reducción resulta que España, curiosa y afortunadamente para nuestras industrias, puede aumentar incluso sus emisiones respecto a las del año base pero sólo en un 15%⁷. Pues bien, de acuerdo con los más recientes datos resulta que la CE en su conjunto sólo ha conseguido reducir sus emisiones en un 3%⁸ y España las ha aumentado en un 45,61 %⁹.

La situación no es nada halagüeña y requiere la adopción de medidas serias que sean realmente eficaces no sólo para la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero, que son los que están provocando el cambio climático y de los que se ocupa el Protocolo de Kyoto, sino también la de otros gases y partículas contaminantes que afectan considerablemente a la calidad de vida de las personas y el buen funcionamiento de todo el ecosistema.

El sector del transporte, y sobre todo del transporte por carretera, es el causante de la mayor parte de las emisiones de gases de efecto invernadero en la Comunidad. Y se estima que el 20% de los coches más viejos son los responsables del 80% de esa contaminación¹⁰.

En nuestro país las emisiones contaminantes de los vehículos, de todos, no sólo de los utilizados en actividades de transporte profesional –de mercancías o pasajeros-, y la necesidad de reducirlos, han sido la causa del establecimiento de un incentivo fiscal conocido con el nombre de Plan Prever. De él queremos ocuparnos en este trabajo, analizando su estructura, su compatibilidad o no con el Derecho Comunitario y su eficacia en el cumplimiento de los fines que teóricamente se le han asignado.

⁶ Pero también los enumerados en su anexo A: metano, óxido nítrico, hidrofluorocarbonos, perfluorocarbonos y hexafluoruro de azufre.

⁷ Vid anexo II de la Decisión del Consejo de 25-abril-2002 citada más arriba.

⁸ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, COM (2005) 35 final, 9-febrero-2005, p. 11.

⁹ Vid Informe de la Comisión "Avance hacia los objetivos de la Comunidad con arreglo al Protocolo de Kyoto", elaborado de conformidad con la Decisión 280/2004/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a un mecanismo para el seguimiento de las emisiones de gases de efecto invernadero de la Comunidad y para la aplicación del Protocolo de Kyoto, COM (2004), 818 final, de 20-diciembre-2004. En este documento se indica que España, junto con Irlanda y Portugal, ha superado el objetivo que tenía fijado en más de un 20%, y que en realidad sólo Francia, Alemania, Suecia y Reino Unido parecen en condiciones de cumplir adecuadamente sus compromisos, del grupo de la Europa de los 15 –vid p. 5-.

De acuerdo con informaciones publicadas por El País de 5-mayo-2005, dos estudios –de CCOO y de World Watch- demuestran que en 2004 España ha aumentado sus emisiones en un 45,61% respecto a 1990, y que si no se hace nada para cambiar esta tendencia, en 2005 se superará en un 50%.

¹⁰ Según ANFAC, Asociación Nacional de Fabricantes de Automóviles –noticia del País de 27-octubre-2003-.

2. El plan PREVER para la renovación del parque automovilístico español

El 12-abril-1994 entró en vigor el primer plan para la renovación del parque automovilístico español, al parecer siguiendo el modelo ofrecido por otros países comunitarios. En la exposición de motivos de la norma que lo regulaba¹¹ se explicaba qué pretendía conseguir el legislador con las deducciones en la cuota del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que se reconocían a los adquirentes de vehículos nuevos (turismos y vehículos mixtos) que al mismo tiempo (dentro del período de vigencia de la norma, esto es, seis meses) entregasen para su desguace (baja definitiva en los registros acreditada mediante documento expedido por la DG Tráfico) vehículos con una antigüedad mínima de diez años (desde la fecha de su primera matriculación en España).

Estos objetivos eran (a) mejorar tanto la seguridad vial –los nuevos vehículos son más seguros–, como (b) el entorno ambiental –se supone que las mejoras tecnológicas incorporadas en los nuevos coches procuran una mayor eficiencia energética, menor consumo de combustible, por tanto, y menores emisiones contaminantes–, y (c) reactivar la demanda de automóviles en un momento de crisis del mercado de vehículos de turismo.

Son los mismos que se repetirán una y otra vez en las normas que irán prorrogando y reformando en mayor o menor medida este tipo de incentivos, cuya eficacia es en algunos casos considerada un factor poco importante¹² y en otros afirmada sin complejos –ni datos–¹³.

Por lo que se refiere al medio ambiente, que es el factor que más nos interesa en este trabajo, la idea es que se empleen vehículos nuevos menos contaminantes y que se retiren ordenadamente de la circulación los viejos.

En un primer momento, el plan, conocido entonces con el nombre de Plan Renove, comenzó con los turismos. El Plan I sólo estuvo en vigor seis meses, pero fue sustituido por otro que se aplicó inmediatamente a continuación, desde el 13-octubre-1994 hasta el 30-junio-1995¹⁴. El Plan Renove II permitía aplicar las deducciones cuando el comprador se deshacía de un turismo de al menos siete –no diez– años de antigüedad, y un tipo cero –exención total, por tanto– a los propietarios de empresas de vehículos de alquiler que, después de usarlos durante dos años, los desafectasen después, utilizándolos como vehículos privados –antes debía pagarse el impuesto en este momento–.

¹¹ RDL 4/1994, 8-abril, de medidas transitorias y urgentes de carácter fiscal para la renovación del parque de vehículos de turismo, convalidado por el Congreso el 12-mayo. En la exposición de motivos se afirma que se han tenido en cuenta las experiencias de otros países europeos, pero no se dan más datos o detalles al respecto.

¹² “Con independencia de la valoración de los resultados de las medidas en su momento adoptadas...” dice el RDL 10/1994, 30-septiembre, de incentivos de carácter temporal para la renovación del parque de vehículos de turismo.

¹³ “La experiencia acumulada en los últimos años ha demostrado el interés y eficacia de las medidas adoptadas...”, leemos en el RDL 6/1997, 9-abril, por el que se aprueba el programa prever para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente o en la Ley 39/1997, 8-octubre, por la que se aprueba el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la protección del medio ambiente.

¹⁴ RDL 10/1994, 30-septiembre, de incentivos de carácter temporal para la renovación del parque de vehículos de turismo; convalidado por el Congreso el 3-noviembre-1994.

Cuando se decidió extender el plan a los vehículos industriales no se hizo uso de los incentivos fiscales, sino de Convenios entre el ICO y el Ministerio de Industria y Energía para bonificar los intereses de los créditos solicitados por quienes deseaban adquirir vehículos nuevos¹⁵.

En 1997 se retoma la idea de incentivar fiscalmente la renovación del que sigue siendo uno de los parques automovilísticos más antiguos de Europa y se aprueba el RDL 6/1997, 9-abril, por el que se aprueba el programa Prever para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente. Entre los beneficios medioambientales que se esperan conseguir se citan la reducción de las emisiones de plomo –los nuevos vehículos llevan catalizador-, de azufre –utilizan gasolina sin plomo-, de NOx y CO2 –consumen menos carburante por km recorrido- y el aumento del reciclaje de vehículos.

Esta norma se aplicó desde el 11-abril-1997 hasta su sustitución por la ley, actualmente en vigor, 39/1997, 8-octubre, esto es hasta el 10-octubre de ese año. Desde entonces contamos con la Ley 39/97, como decimos, modificada varias veces desde su promulgación:

- En primer lugar, por la ley de acompañamiento a la LPGE para el año 2000, la ley 55/1999, 29-diciembre (art. 8). Es entonces cuando se regulan los supuestos en que la primera matriculación definitiva del vehículo antiguo no ha tenido lugar en España y se admite la aplicación del incentivo cuando este simplemente se matricula aquí seis meses antes de su baja definitiva para desguace.
- En segundo lugar, por la ley de acompañamiento a la LPGE para el año 2001, la ley 14/2000, 29-diciembre (DA 33ª y DD única.4). Con esta ley se daba nueva forma a los incentivos fiscales que debía estar en vigor desde el 1-enero-2002 hasta el 31-diciembre-2003. Se contempla por primera vez una deducción mayor cuando el vehículo antiguo no podía usar gasolina sin plomo y el nuevo dispone de catalizador, y es que el 1-enero-2002 precisamente entraba en vigor en España la prohibición comunitaria de usar gasolina con plomo¹⁶.

¹⁵ Convenio entre el ICO y el Ministerio de Industria y Energía de 27-septiembre-1994, para el Plan Renove Industrial, que fue objeto de la Decisión de la Comisión 98/693/CE, 1-julio, y, más tarde la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 26-septiembre-2002, asunto C-351/98, que comentaremos más adelante. Y Convenio de colaboración entre Ministerio de Industria y Energía y el ICO de 26-febrero-1997, con efectos desde el 1-enero, sobre el que se pronunció la Comisión en su Decisión 2001/605/CE, 26-julio, objeto de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo 13-febrero-2003, asunto C-409/00.

¹⁶ En una noticia del País de 25-mayo-2000 se recordaba que la Comisión había concedido una prórroga a España de dos años para que el parque automovilístico español se adaptara a la nueva gasolina. Para facilitar este paso la patronal del sector de fabricantes de vehículos, ANFAC, había venido solicitando una ampliación del plan Prever que incluyese la compra de vehículos de segunda mano –de menos de cinco años, aptos para circular con gasolina sin plomo- y mayores subvenciones. Sólo con esto se conseguiría un plan realmente efectivo y beneficioso también para los propietarios con menor poder adquisitivo, se argumentaba -El País 28-noviembre-2000-. Tuvieron que esperar hasta 2004 para ver sus peticiones parcialmente atendidas.

Además la patronal pedía que el plan dejase de tener una vigencia de tres años y se dotase de carácter permanente, y que se incluyesen los ciclomotores y los camiones con un máximo de 16 toneladas (El País 28-noviembre-2002 y 17-diciembre-2002). En general se piden mejoras que frenen el descenso en las ventas y animen a los españoles a cambiar de vehículo (se recuerda que el 30% del parque de turismos de España supera los diez años de antigüedad y es uno de los más viejos de Europa, vid pe El País 7-junio-2002, Cinco Días 2-febrero-2002).

- En tercer lugar, por la ley de acompañamiento a la LPGE para el año 2003, la ley 53/2002, 30-diciembre (art. 6.º, DA 1.ª). Esta ley reformaba la anterior y mantenía como fecha final de vigencia de los incentivos la de 31-diciembre-2003. Con ella no era necesario que el propietario del vehículo antiguo lo hubiera tenido en su poder al menos durante un año, como sucedía antes¹⁷.
- Y, en fin, por la ley de acompañamiento a la LPGE para el 2004, Ley 62/2003, 30-diciembre (DA 35.ª-36.ª). Con ella se modificó la norma con efectos desde 1-enero-2004 y hasta el 31-diciembre-2006. Es en la versión actualmente vigente en la que nos concentraremos en este estudio. Las ventajas fiscales que en ella se contemplan afectan a (a) turismos, (b) vehículos industriales o comerciales de menos de 6 toneladas métricas de peso máximo autorizado¹⁸ y (c) a motocicletas de 125 a 250 centímetros cúbicos. Está prevista además su extensión en el futuro a los tractores agrícolas, con independencia de su peso máximo autorizado¹⁹.

Las ventajas hoy en vigor consisten en:

- 1) La no sujeción al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de las motos citadas –art. 65.1.a.4.º L 38/1992, 28-diciembre, de IIEE–²⁰.
- 2) El reconocimiento de una deducción, al comprador, en la cuota de ese impuesto –art. 70bis L IIEE–, siempre que se cumplan los siguientes requisitos²¹:

¹⁷ Durante su vigencia, en 2003, la industria del automóvil estaba preocupada pues al principio parecía que las ventas acogidas al plan Prever se habían estancado (El País, 4-marzo-2003); sin embargo, suben a lo largo del año (El País 2-septiembre-2003, 4-noviembre-2003) y terminan batiéndose récords de ventas (El País 2-diciembre-2003; La Gaceta 2-diciembre-2003; El País 3-enero-2004, 9-agosto-2004 o 4-enero-2005).

En esta época se habla de la necesidad de un establecer un nuevo plan Prever a partir de 1 de enero de 2004, para el que los fabricantes proponen que baste retirar de la circulación un vehículo con siete –no diez– años de antigüedad, mientras los sindicatos piden que se incentive la compra de vehículos de menor cilindrada, que son los que se fabrican en nuestro país, de modo que se apoye a las fábricas y plantillas españolas.

¹⁸ “Esta medida se justifica por la escasa eficacia que, en relación con esos vehículos, han tenido las medidas concertadas con el Instituto de Crédito Oficial”, se dice en la exposición de motivos de la ley 39/1997. Y así el plan Prever se convierte en el sucesor del plan Renove, aunque las autoridades españolas no aprovechan para cumplir adecuadamente los requisitos de Derecho Comunitario, como veremos.

¹⁹ Repite la promesa de la ley la Ministra de Agricultura en sus declaraciones al País, 12-julio-2004, como parte de las medidas para ayudar al campo frente a los aumentos del precio del petróleo. Se trataría de crear un plan Renove de maquinaria destinado sobre todo a jóvenes agricultores y explotaciones familiares.

Vid. también Expansión 22-octubre-2004, El País 25-octubre, y el País de 10-enero-2005 donde se adelantan detalles: se entregarían 30 euros por caballo de potencia del vehículo agrícola, más 20 euros por caballo en explotaciones prioritarias, 25 si el adquirente es un agricultor joven y 10 más si la explotación se encuentra en zona desfavorecida. Parece que se trataría de subvenciones, no de incentivos fiscales.

²⁰ ¿Por qué se incluye este supuesto de no sujeción en el IE sobre Determinados Medios de Transporte dentro del Plan Prever? En nuestra opinión no tiene demasiado sentido puesto que no se exige que la compra de una moto nueva vaya acompañada de la entrega para desguace de otra antigua.

²¹ Estos requisitos se deben acreditar “en el momento de efectuar la primera matriculación definitiva del vehículo automóvil de turismo nuevo, adjuntando al justificante de ingreso del impuesto el documento acreditativo de la baja definitiva del correspondiente vehículo automóvil de turismo usado, expedido por la Dirección General de Tráfico o los correspondientes órganos dependientes de la misma”, art. 70bis.3 L IIEE.

2.A) Para la deducción de 480,81 euros por la compra de un vehículo de turismo nuevo:

- Baja definitiva para desguace de un turismo viejo:
- de al menos 10 años de antigüedad (desde la fecha en que hubiera sido objeto de primera matriculación definitiva. Si esta no tuvo lugar en España, es preciso que el vehículo haya sido matriculado en España al menos 6 meses antes de su baja para desguace).
- En un plazo máximo de 6 meses debe matricularse el vehículo nuevo.

2.B) Para la deducción de 721,21 euros por la compra de un turismo nuevo o de uno usado con una antigüedad no superior a 5 años:

- Los requisitos anteriores y, además, que
- El turismo de desguace tenga motor de gasolina que no pueda utilizar gasolina sin plomo.
- El turismo adquirido para reemplazarlo tenga un motor de gasolina con catalizador o un motor diesel.

3) Deducción en las cuotas íntegras del IRPF o del IS que corresponden a los vendedores, del importe de las bonificaciones otorgadas a los compradores en el precio final de venta del vehículo, cuya cuantía máxima será de 481,92 euros (80.000 pta, dice la ley 39/1997, en su art 3.2) en los siguientes casos:

3.A) Compradores –y arrendatarios financieros- de vehículos industriales de menos de 6 toneladas de peso máximo autorizado:

- Los vehículos adquiridos deben ser nuevos o usados con 3 años o menos de antigüedad.
- Debe darse de baja para el desguace otro vehículo industrial de 6 toneladas o menos de peso
- Con 7 años al menos de antigüedad: desde su primera matriculación definitiva en España o fuera de ella (y en este caso el vehículo tiene que haber sido matriculado en España al menos un año antes de su baja).
- Los dos vehículos han de ser camiones o vehículos mixtos (categorías definidas en los apdos 23 y 26 del anexo del RDLeg 339/1990, 2-marzo, TA ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial), o poder incluirse en alguno de los supuestos de no sujeción del art. 65.1.a LIIEE²².

²² De acuerdo con el art. 65.1.a LIIEE no están sujetas al impuesto las primeras matriculaciones definitivas en España de "camiones, motocarros, furgonetas y demás vehículos que, por su configuración objetiva, no puedan destinarse a otra finalidad que el transporte de mercancías" (1º), "los autobuses, microbuses y demás vehículos aptos para el transporte colectivo de viajeros que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor" (2º), "los que, objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica y científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente homologados por la Administración Tributaria..." (3º), "los furgones y furgonetas de uso múltiple cuya altura total sobre el suelo sea superior a 1800 milímetros que no sean vehículos tipo "jeep" o todo terreno" (9º).

3. B) Compradores –y arrendatarios financieros- de turismos usados con no más de 5 años de antigüedad:

- Que hayan dado de baja otro turismo:
- Con más de 10 años de antigüedad desde su primera matriculación definitiva. Si esta no tuvo lugar en España, deben haber sido matriculados aquí al menos un año antes de su baja para desguace.
- Que los dos vehículos sean turismos o vehículos mixtos (categorías a las que se refieren los números 22 y 26 del anexo del RDLeg 339/1990, 2-marzo, TA ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial), y no estén incluidos en alguno de los supuestos de no sujeción del art. 65.1.a LIIIE.
- El sujeto con derecho a deducción es:
- En las ventas de vehículos nuevos: el fabricante, primer receptor en España o quien mantenga relaciones contractuales de distribución con el concesionario o vendedor final.
- En las ventas de vehículos usados: el vendedor final –debe tratarse de fabricante, importador, distribuidor, concesionario o empresario que se dedique a la compra-venta de vehículos-.
- Y el tiempo máximo que puede transcurrir entre la matriculación del nuevo vehículo y la baja del anterior –probada a través de los documentos expedidos por la DG Tráfico-, para tener derecho a este incentivo, es de seis meses (art. 3.3 Ley 39/1997).

Hasta aquí la descripción del Plan Prever español actualmente vigente. Incentivos fiscales para la renovación del parque automovilístico se han utilizado en países como Grecia –entre 1991 y 1993-, Hungría –desde 1993 hasta 1999 al menos, según la información de que disponemos-, Dinamarca –en 1994 y 1995-, Francia –de 1994 a 1996-, Irlanda –de 1995 a 1997-, Noruega –en 1996-, o Italia –en 1997 y 1998-. También se han usado a nivel local en EEUU y en la provincia canadiense de British Columbia²³. Casi ninguno de estos países ha evaluado después su efectividad medioambiental, esto es, su impacto sobre el medio ambiente y su relación coste-eficiencia, porque en realidad en la mayor parte de los casos los Estados estaban más preocupados por la situación de su industria automovilística, con sus efectos sobre las cifras del PIB y el desempleo del país, y es para ayudarla a salir de la crisis para lo que han empleado los planes²⁴.

²³ “Conclusions and Recommendations on scrappage schemes and their role in improving the environmental performance of the car fleet”, Conferencia Europea de Ministros de Transporte, reunidos en Varsovia los días 19 y 20 de mayo de 1999, documento de la OCDE: CEMT/CM (99) 26/final, junio de 1999.

²⁴ P.2 del informe de la OCDE cit.

En opinión de los expertos estos incentivos pueden tener tanto efectos positivos, como efectos negativos sobre el medio ambiente. Pueden contribuir a reducir las emisiones contaminantes, en la medida en que vehículos antiguos son sustituidos por nuevos más limpios, pero también aumentan el consumo de energía y las emisiones derivadas de los procesos de fabricación de nuevos automóviles, y de reciclaje y desguace de los viejos. Además no siempre están claras las ventajas medioambientales de los nuevos automóviles respecto de los antiguos; pe la mayor parte de los incentivos utilizados en los primeros años 90 tuvieron como resultado un aumento del total de emisiones de CO₂, porque el consumo medio de combustible de los coches fabricados entonces era mayor que el de los coches de la segunda mitad de los 80, de modo que los nuevos coches adquiridos con ayuda de los incentivos eran más contaminantes -aunque no en los casos en que los coches comprados eran más pequeños²⁵-. En ocasiones se consigue disminuir las emisiones de monóxido de carbono, pero no las de NO_x y otros gases. Y las reducciones obtenidas se ven compensadas muy a menudo por el efecto rebote que se produce al adquirir los consumidores vehículos más grandes y potentes, que usan intensivamente, con el consiguiente aumento de las emisiones contaminantes.

Se ha comprobado que los efectos de estas medidas son temporales y que sólo aceleran un proceso que de forma natural se produciría a lo largo de dos o tres años. Y es que muchas veces lo único que sucede es que los propietarios de vehículos adelantan o retrasan la adquisición de un vehículo nuevo que ya habían decidido para poder aplicarse el incentivo, pero no aumenta en general la tasa de renovación de automóviles en el país. De este modo las ventas de automóviles se incrementan rápidamente durante el período de aplicación del incentivo para volver a caer bruscamente después²⁶. Precisamente como ha sucedido en nuestro país, donde, según han observado algunos autores que han estudiado los efectos del I Plan Renove en España, "... las tasas de reemplazo aumentan considerablemente en 1994, respecto a 1993, debido a la aplicación del Plan Renove. Sin embargo, en 1995, estas tasas vuelven a valores similares a los de 1993, en tanto que en 1996 se sitúan por debajo"²⁷.

El legislador español ya era consciente de estos problemas en 1994 cuando reguló por primera vez un plan Renove y lo hizo mediante Decreto-Ley explicando en su exposición de motivos que no era aconsejable esperar a la tramitación ordinaria de una ley para evitar "efectos indeseados sobre la actual coyuntura del mercado"²⁸ y en 1997 cuando alegaba "las previsibles alteraciones que se producirían en el mercado y los efectos que ello podría

²⁵ P. 4 del informe de la OCDE cit.

²⁶ Y además se reduce la demanda de otros bienes de consumo duraderos, de modo que los efectos totales sobre el PIB de un país y nivel de empleo son difíciles de valorar; temporales y muy a corto plazo, según "Conclusions and Recommendations on scrappage schemes and their role in improving the environmental performance of the car fleet", cit, p. 4.

²⁷ LICANDRO, O/SAMPAYO, AR, "Evaluación de los efectos del plan Prever a partir de un modelo de simulación de reemplazos del parque español de automóviles", FEDEA, febrero 2000, p. 2. Vid también idem, "The effects of scrap-page schemes on car replacement: the spanish case", December 2004.

²⁸ DL 4/1994, 8-abril.

ocasionar sobre la producción y el empleo en la industria fabricante de los vehículos objeto de la presente norma”²⁹. Para ello en ocasiones se ha defendido la conveniencia de establecer un incentivo con carácter permanente que evite estos problemas de fluctuaciones en las ventas, pe en el DL 1997 que acabamos de citar –volveremos sobre esto–.

Es preciso tener en cuenta además que la eficacia de los planes Renove, Prever, etc depende no sólo del incentivo ofrecido –en nuestro país básicamente en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte–, sino también de la estructura de la imposición sobre la propiedad y uso de vehículos en general, porque si la tenencia y uso de un automóvil viejo está gravada con un impuesto mucho más bajo que la tenencia y disfrute de un vehículo nuevo, el estímulo para el cambio será menor³⁰.

En cuanto al diseño del incentivo específico en algunos países se utiliza el modelo “cash-for scrappage”, en el que se concede una subvención o una exención fiscal por la retirada o desguace de un vehículo antiguo, sin importar con qué tipo de automóvil se sustituya. En otros se prefiere el “cash-for-replacement”, en el que el vehículo nuevo debe cumplir una serie de requisitos y ser menos contaminante.

Pese a lo que pudiera parecer en un principio, el primer modelo es más eficiente, porque si se eligen bien los modelos de coches que se quieren retirar de la circulación, se liberan las calles de los más contaminantes a un coste muy razonable para el Estado y se permite que puedan beneficiarse del incentivo todo tipo de personas al margen de su capacidad económica, esto es, también los más pobres, que seguramente no podrán comprar un coche nuevo, pero sí uno usado mejor que el que tenían desde el punto de vista medioambiental.

El segundo modelo, sin embargo, deja fuera a las clases con menor poder adquisitivo, que tienen mayores dificultades para comprar un coche nuevo, coche cuyo precio normalmente sube en cuanto se ponen en marcha incentivos o subvenciones, de modo que ni siquiera con esta ayuda estatal podrán permitírselo y deberán seguir usando sus viejos automóviles, los más contaminantes. Los únicos que pueden hacer uso del incentivo, en realidad, son las personas con mayor capacidad económica que precisamente de todos modos, con o sin planes especiales, ya cambian de modelo de coche cada pocos años³¹. Este sistema resulta así poco equitativo; caro para el Estado, si este decide aumentar las cuantías para ayudar a las clases menos ricas, y menos eficiente –mayor coste medio por tonelada de emisiones reducida–.

En España se ha optado por una mezcla de los dos modelos. Se incentiva ante todo la retirada de vehículos antiguos, pero la cuantía ofrecida aumenta si el vehículo adquirido reúne

²⁹ Vid. DL 6/1997, 9-abril.

³⁰ De hecho en Alemania se prefiere incentivar la renovación del parque automovilístico incidiendo en el impuesto anual sobre vehículos, según se explica en el informe de la OCDE, p. 5.

³¹ La experiencia en Dinamarca, Francia e Italia ha mostrado que sólo un 10% de los cambios anuales ha afectado a un coche con más de 10 años de antigüedad; en los demás casos se trataba de un coche con menor antigüedad –vid. Banco Mundial, “Urban Air Pollution”, South Asia Urban Air Quality Management Briefing Note No 8, August 2002, p. 2–.

determinadas condiciones que disminuyen la contaminación causada –catalizador³² o motor diésel-.

Lo sensato, en opinión de los especialistas, es diseñar el incentivo de forma que sirva fundamentalmente para renovar en cada país, de acuerdo con sus circunstancias sociales y económicas, los vehículos que se usan más intensivamente, contaminan y tienen aún una vida residual alta, controlando mediante un sistema de registro de automóviles fiable que no se introduzcan automóviles viejos en el área favorecida por el plan con el solo objetivo de hacer uso del incentivo³³.

3. Los incentivos fiscales como formas de ayudas de Estado y las limitaciones de Derecho Comunitario

Según el art. 87.I Tratado CE –situado en la sección segunda, “ayudas otorgadas por los Estados”, del TVI, “Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de legislaciones”: “Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

El concepto de ayuda de Estado es tan amplio en Derecho Comunitario que permite incluir algunas medidas fiscales –de ahí nuestro interés por examinar esta cuestión al abordar el estudio del plan Prever español-. Concretamente incluye aquellas que reúnan las siguientes notas –tomadas de la jurisprudencia de Luxemburgo y sistematizadas por la Comisión³⁴–:

- “En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que por regla general, gravan su presupuesto”, entre los ejemplos se menciona la reducción de la base imponible o de la cuantía del impuesto.
- “En segundo lugar, la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales. Una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales...”.

³² En Grecia se utilizó este esquema de incentivo por compra de vehículo con catalizador; aunque fuera usado, con bastante éxito, según Banco Mundial, “Urban Air Pollution”, cit, p. 3.

³³ Banco Mundial, “Urban Air Pollution”, cit, p. 3.

³⁴ Notice on the application of the State Aid measures relating to direct business taxation (DOCE C384/3, 10-diciembre-1998). Este documento se elaboró para aclarar la relación existente entre las disposiciones reguladoras de las ayudas de Estado, en el Tratado y otras normas de Derecho Comunitario, y el Código de Conducta aprobado en 1997 por los Estados como parte del paquete Monti para luchar contra la competencia fiscal perniciosa en la Comunidad. Por ello se refiere fundamentalmente a los impuestos directos –IRPF, IS-, pero las características que recogemos en nuestro texto son aplicables a todo tipo de beneficios fiscales, también a los reconocidos en impuestos indirectos, sobre el consumo, como el IE sobre Determinados Medios de Transporte.

- “En tercer lugar, dicha medida debe afectar a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros... Según la jurisprudencia... la condición... se cumplirá a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros. El mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos. En esta constatación no influirá el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad”.
- “Por último, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a “determinadas empresas o producciones”. “No obstante, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado “por la naturaleza o la economía del sistema”. Si así fuese, la medida escapa a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado”.
- De las medidas fiscales como ayudas de Estado se ocupan los puntos 28 y ss. En el punto 32 se habla de las bonificaciones fiscales que tiene carácter permanente, que se califican de “ayudas de funcionamiento” y se declaran en principio prohibidas, aunque pueden ser autorizadas de forma excepcional por la Comisión: si están justificadas –pe para la protección del medio ambiente–, son proporcionales a las deficiencias que requieren tratar, decrecientes y limitadas en el tiempo.

La prohibición de ayudas de Estado no es absoluta. Algunas ayudas son compatibles con el mercado común según se dispone en el apdo 2 del art. 87 Tratado. Y otras pueden ser declaradas compatibles con él –vid apdo 3– por la Comisión –y el Consejo en algún caso, tras un riguroso examen siguiendo el procedimiento establecido en los art. 87-88 Tratado y en el Reglamento 659/1999, del Consejo, de 22-marzo, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del art. 93 –88 en la actual numeración– del Tratado.

Al analizar los planes Renove y Prever, por tanto, es preciso comprobar si puede aplicarse alguna de las causas enumeradas en el apdo 3 del art. 87 Tratado para declarar, en su caso, su compatibilidad con el Derecho Comunitario –ya explicaremos más adelante porqué no acudimos al apdo 2–. Habría que recurrir, en realidad, a la cláusula residual de la letra e y tener en cuenta las disposiciones aprobadas por la Comisión y el Consejo³⁵ en campos como medio ambiente, transporte, agricultura, PYMES o industria del automóvil, para ver si se han respetado todos los requisitos y límites impuestos a la posible concesión de ayu-

³⁵ Recogiendo la jurisprudencia establecida por el Tribunal, la Comisión ha elaborado unos documentos en relación con las ayudas de Estado que pueden otorgarse o no en determinados sectores que se conocen con el nombre de “Directrices” y no tienen realmente valor jurídico obligatorio, aunque informan a todos los agentes económicos, y por supuesto a los Estados, de cuál es la postura que mantiene la Comisión y que aplicará a la hora de valorar ayudas concretas, proporcionando con ello gran seguridad jurídica.

En algunos casos, sin embargo, se ha elaborado un reglamento de la Comisión, que sí tiene verdadero valor jurídico.

das a ciertos sujetos con fondos públicos para la venta/adquisición de automóviles acompañada de la entrega de vehículos antiguos para su desguace.

Pues bien, de acuerdo con las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente (publicadas en el DOCE C nº 37, 3-febrero-2001 y en vigor desde 1-enero-2001 hasta 31-diciembre-2007), una de las ideas básicas que rigen la política comunitaria en este ámbito es la de que es necesaria una correcta fijación de precios de los bienes y servicios que se ofrecen en el mercado comunitario, que integren los costes ambientales. Las ayudas concedidas por los Estados pueden impedir esta correcta fijación de precios, limitando “las posibilidades de sensibilizar a los ciudadanos comunitarios sobre la importancia de la cuestión y (favoreciendo) la excesiva explotación de los recursos naturales”, al permitir a las empresas reducir artificialmente sus costes y ocultar al consumidor sobre todo los derivados de la protección ambiental (pto 16). “Determinadas ayudas... permiten alcanzar un alto nivel de protección del medio ambiente sin ser contrarias a la integración de los costes. Otras en cambio, además de ser perjudiciales para el comercio entre los Estados miembros y la competencia, pueden ser contrarias al principio de “quien contamina, paga” y dificultar la consecución de un desarrollo sostenible. Este podría ser el caso de ciertas ayudas exclusivamente destinadas a favorecer la adaptación a nuevas normas comunitarias obligatorias” (pto 4).

Las directrices sobre ayudas medioambientales distinguen entre ayudas a la inversión y ayudas de funcionamiento. Estas últimas contribuyen a reducir los gastos normales de funcionamiento de una empresa y están prohibidas³⁶. Las primeras pueden ser autorizadas en ciertos casos, pues “... pueden resultar útiles si sirven de incentivo para superar el nivel de protección exigido por la normativa comunitaria. Así ocurre cuando un Estado miembro decide adoptar normas nacionales más estrictas que las comunitarias y que permiten alcanzar un mayor nivel de protección ambiental. Lo mismo ocurre cuando una empresa realiza inversiones para proteger el medio ambiente que superen las normas comunitarias vigentes más estrictas o en ausencia de normas comunitarias” (pto 20). Se excluye la simple adaptación a normas comunitarias (pto 37), aunque no estén vigentes aún, si ya están aprobadas (pto 40). Pero aun concurriendo las circunstancias necesarias para su aprobación, no se admite cualquier cuantía. La Comisión ha fijado como límite máximo el 30%

³⁶ En las Directrices de 1994 (DOCE C nº 72, 10-marzo-1994) se decía sobre las ayudas de funcionamiento (pto 1.5.3 y 3.4) que sólo serían autorizadas muy excepcionalmente por parte de la Comisión, y que sólo podrían utilizarse para compensar los costes extraordinarios derivados de los elementos o procedimientos utilizados para reducir la contaminación, de forma temporal y degresiva, respetando las normas del Tratado y, sobre todo, el principio de libre movimiento de bienes y servicios.

Las ayudas de funcionamiento incluían las que permiten a los consumidores adquirir productos con mejores prestaciones medioambientales que aquellos con los que compiten –siendo por esto más caros-. Y se admitían siempre que los beneficios medioambientales de los productos a los que se referían superasen los efectos negativos de las ayudas para la libre competencia (pto 1.6 y 3.5). En concreto cuando:

- se concedían sin discriminar según el origen de los productos, y
- no excedían del 100% del coste medioambiental extra del producto (a menos que la normativa específica fijase un límite menor, como hacía la Dir 70/220 para los vehículos, ejemplo citado en las Directrices que a nosotros nos interesa ahora por razones obvias.

bruto del coste de inversión subvencionable (pto 29 en apdo E.I.2), concepto este que se define (en el pto 37) como el derivado de "las inversiones adicionales realizadas para alcanzar los objetivos de protección ambiental", entre las que se incluyen los "bienes de equipo cuyo fin sea reducir o eliminar la contaminación y otros efectos nocivos" (pto 36)³⁷.

Además es interesante tener en cuenta lo que establecen las Directivas que regulan los combustibles utilizados y las emisiones producidas por los vehículos, puesto que algunas de ellas también se han ocupado y ocupan de los posibles incentivos fiscales que los Estados pueden emplear para procurar su más rápido y eficaz cumplimiento, estableciendo una serie de condiciones y límites para ello.

Las normas de calidad del combustible a utilizar por los vehículos en la Comunidad y los niveles de emisiones contaminantes tolerables se han fijado después de llevar a cabo algunos estudios en el marco de los programas Auto-Oil –el I llevado a cabo de 1992 a 1996³⁸ y el II de 1997 a 2000³⁹–, en los que han participado, además de la Comisión, representantes de los Estados, de la industria automovilística, de sindicatos y de ONGs ecologistas –al menos en el II programa, tras la petición del Parlamento Europeo de dar oído a voces distintas de las de la industria automovilística-⁴⁰. En el II Programa se formaron varios gru-

37 En las Directrices anteriores, de 1994, se permitían con mayor flexibilidad las ayudas a la inversión. "En determinadas circunstancias específicas, sigue sin ser posible la integración total de los costes, por lo que las ayudas pueden incitar a las empresas a adaptarse a las normas, como "solución alternativa temporal" –ahí está esa mayor amplitud de criterio de que hablábamos- y "cuando las ayudas tengan un efecto incentivador, especialmente para impulsar a las empresas a superar las normas o a realizar inversiones adicionales para que sus instalaciones sean menos contaminantes". Así se recuerda en las Directrices de 2001, en el pto 18, y se explicaba en las Directrices de 1994, en sus ptos I.5.1 y 3.2.

En estas últimas se especificaba que:

- Debían establecerse por un período de tiempo limitado.
- Los costes subvencionables eran sólo los costes de inversión extra necesarios para cumplir los objetivos medioambientales (pto 3.2.1).
- Cuando se tratase de ayudas para cumplir lo establecido en nuevas normas obligatorias sólo se podía llegar hasta cubrir el 15% bruto de los costes subvencionables.
- Y si se trataba de superar normas obligatorias se podía llegar hasta el 30%, respetando siempre el principio de proporcionalidad de acuerdo con los costes de inversión necesarios.

38 Vid, explicando sus resultados, la Comunicación de la Comisión COM (96) 0248 C 4-0492/96, sobre una estrategia futura para el control de las emisiones atmosféricas causadas por el transporte por carretera.

39 Comunicación de la Comisión COM (2000) 626 final, de 5-octubre, sobre sus resultados.

40 Vid. la Resolución del Parlamento Europeo A4-0099/97, publicada en el DOCE de 28-abril-1997, que critica los resultados del I Programa:

- Recordando que el 25% de todas las emisiones de CO₂ y el 50% de todas las emisiones de Nox en la Comunidad son causadas por el tráfico por carretera.
- Pidiendo a la Comisión que adopte más medidas para reducir la contaminación en la CE, cuyos costes entiende que la Comisión sobrevalora olvidando los beneficios sociales que cabe esperar de ellas.
- Y pidiendo a los Estados (en el punto I 6) "que adopten, a mayor escala que actualmente, medidas fiscales y económicas para fomentar la utilización de vehículos y carburantes ecológicos" y a la Comisión (en el I 7) "que incite a los Estados miembros a que desarrollen un sistema de incentivos fiscales para unos carburantes más limpios y unos vehículos de baja emisión, lo que permitirá una modernización más rápida del parque móvil; estos incentivos fiscales deberían dirigirse a los vehículos que utilizan la mejor tecnología disponible y deberían abarcar programas de destrucción destinados a eliminar los antiguos vehículos muy contaminantes".

pos de estudio, de los cuales el 7 se ocupó de las posibles medidas fiscales que podrían introducirse en los Estados para mejorar el rendimiento medioambiental de los vehículos. Sus conclusiones fueron que “unos aumentos globales y no diferenciados de los impuestos especiales llevarían a reducciones modestas de las emisiones (alrededor del 2%), pero tendrían otras ventajas sociales suponiendo que se utilizan los mayores ingresos en reducir la imposición laboral.... los cambios en los niveles de los impuestos de circulación y matriculación tendrían un potencial más alto de reducción de las emisiones, aunque esto varíe considerablemente entre los Estados miembros debido a las diferencias sustanciales en su actual estructura fiscal”⁴¹.

Las Directivas que se han elaborado, reformado y actualizado con apoyo en esos dos programas, y que ahora nos interesan, son dos, a saber:

- Sobre turismos la Directiva 70/220/CEE, de 20-marzo, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados Miembros en materia de medidas que deben adoptarse contra la contaminación del aire causada por los gases procedentes de los motores de explosión con los que están equipados los vehículos a motor⁴²,
- Y sobre vehículos pesados la Directiva 88/77/CEE, 3-diciembre-1987, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre las medidas que deben adoptarse contra la emisión de gases y partículas contaminantes procedentes de motores de encendido por compresión destinados a la propulsión de vehículos y, contra la emisión de gases contaminantes procedentes de motores de encendido por chispa alimentados con gas natural o gas licuado del petróleo destinados a la propulsión de vehículos⁴³.

Ambas —o sus normas modificadoras— hacen referencia al uso posible por los Estados de incentivos fiscales, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos. Estos son:

- Que se apliquen a la totalidad de los vehículos puestos en venta en el país, sea cual sea su lugar de producción.
- Que se empleen sólo en favor de los vehículos que cumplan anticipadamente los estándares fijados en cada norma nueva.
- Que se apliquen de forma temporal, hasta el momento en que los nuevos estándares sean obligatorios.

⁴¹ Comunicación de la Comisión COM (2000) 626 final, de 5-octubre, p. 17, y estudio sobre coste-eficacia del programa Auto-Oil II, Parte IV dedicada a la simulación y valoración integral de distintas medidas políticas, anexo 5 (elaborado por el grupo de trabajo 7, julio 2000, European Commission-Standard & Poor's DRI-KU Leuven).

⁴² Modificada por las Directivas 93/59, CEE, del Consejo, de 28-junio; 94/12, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23-marzo; 96/1, del Parlamento y del Consejo, de 22-enero; 98/69/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13-octubre, y 2001/27, de la Comisión, de 10-abril.

⁴³ Modificada por las Directivas 542/1991, del Consejo, de 1-octubre, y 1999/96/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, 13-diciembre.

- Que su cuantía sea inferior al coste de los dispositivos técnicos utilizados en los coches para respetar los nuevos valores fijados. Incluso en alguna norma se dice que debe ser “considerablemente inferior”⁴⁴, aunque en otras se permite que cubra todo el coste adicional de la solución técnica empleada⁴⁵.
- Que, además, se respeten las disposiciones del Tratado CE.
- Y que la Comisión sea informada de los proyectos en cuestión con la suficiente antelación para que pueda pronunciarse sobre ellos.

¿Y por qué se admite el uso de incentivos fiscales por parte de los Estados? Porque se entiende que “el impacto medioambiental de medidas más severas se vería muy reforzado y acelerado si los Estados miembros conceden incentivos fiscales a la compra de vehículos nuevos que cumplan las normas de la presente Directiva...”⁴⁶, “que conviene permitir a los Estados miembros acelerar, por medio de incentivos fiscales, la puesta en el mercado de vehículos que satisfagan los requisitos adoptados a nivel comunitario, que deben ser conformes a lo dispuesto en el Tratado y ajustarse a determinadas condiciones destinadas a evitar distorsiones del mercado interior” y además “las disposiciones de la presente Directiva no afectan los derechos de los Estados miembros a incluir las emisiones de contaminantes y otras sustancias en la base del cálculo de los impuestos de circulación de los vehículos de motor...”⁴⁷, “que para contribuir a resolver el problema de la contaminación atmosférica es necesario intervenir con una estrategia global que integre los aspectos tecnológicos, de gestión y tributarios para el desarrollo de una movilidad sostenible, en función de las características específicas de las diferentes zonas urbanas europeas..., que los Estados miembros pueden tomar medidas para fomentar una más rápida renovación del parque de vehículos, sustituyéndolo por vehículos con un bajo nivel de emisiones”⁴⁸, “que sería oportuna una iniciativa por parte de los Estados miembros destinada a fomentar, mediante la aplicación de incentivos fiscales, niveles de emisión inferiores a los previstos en la normativa vigente, siempre que estos incentivos se apliquen a la totalidad de los modelos comercializados en cada Estado miembro; considerando que se activaría asimismo un mayor grado de rigor de las normas si los Estados miembros desarrollaran un sistema que impulse a los compradores de automóviles de turismo nuevos a desguazar o, en la medida de lo posible, reciclar sus automóviles viejos”⁴⁹, “(que) debe permitirse a los Estados miembros que fomenten, mediante incentivos fiscales, la introducción de vehículos que cumplan los requisitos adoptados a nivel comunitario y que se atengan a las disposiciones del Tratado, al tiempo que satisfagan determinadas condiciones para evitar distorsiones del

⁴⁴ Dir. 542/1991, del Consejo, de 1-octubre.

⁴⁵ Dir. 1999/96/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13-diciembre.

⁴⁶ Dir. 93/59. Vid su art. 3.

⁴⁷ Dir. 94/12. Vid su art. 3.

⁴⁸ Dir. 98/69. Vid su art. 5.

⁴⁹ Dir. 542/1991. Vid su art. 3.

mercado interior; la presente Directiva no afecta al derecho de los Estados miembros a incluir las emisiones de contaminantes y otras sustancias en la base para el cálculo de los impuestos de circulación sobre los vehículos de motor”⁵⁰.

De acuerdo con todo esto, España estaba, y continúa estando, legitimada y apoyada por la propia Comunidad para introducir incentivos fiscales para promover la rápida renovación de su parque automovilístico, mediante la adquisición por los usuarios de coches nuevos, que utilizasen combustible sin plomo y emitiesen menos gases contaminantes, retirando, además de la circulación los vehículos antiguos. Pero la regulación española ¿cumple todos los requisitos exigidos por las normas comunitarias?

Recordemos que además de las Directrices sobre ayudas de Estado a favor del medio ambiente, deben tenerse en cuenta otras regulaciones: las de las ayudas a PYMES –porque muchos de los beneficiarios son pequeñas o medianas empresas⁵¹–, de las ayudas en el sector agrícola y de las ayudas de minimis⁵². Nuestra intención no es detenemos en estas normas –queremos concentrarnos en los aspectos medioambientales del incentivo que estudiamos–, pero sí queremos recordar que la cuantía de las ayudas concedidas a una PYME puede ser mayor que la reconocida a otro tipo de beneficiario⁵³, y que hay ciertas ayudas que su escasa cuantía se admiten siempre sin más –ayudas de minimis⁵⁴–, cuantía que es inferior en los sectores de agricultura, pesca y acuicultura, en los que se entiende que las explotaciones mayoritariamente son pequeñas y con mucha competencia entre ellas, de modo que ayudas de Estado incluso de muy escasa entidad pueden tener efectos notables en el sector⁵⁵. Aunque algunas de estas reglas no se aplican al sector del transporte⁵⁶.

⁵⁰ Dir. 1999/96. Vid su art. 3.

⁵¹ Vid. las definiciones de micro-, pequeñas y medianas empresas vigentes en Derecho Comunitario en la Recomendación de la Comisión de 6-mayo-2003 –C (2003) 1422–, que sustituye el documento anteriormente utilizado, el reglamento de la Comisión CE 70/2001, de 12-enero, sobre la aplicación de los art. 87 y 88 Tratado CE a las pequeñas y medianas empresas.

⁵² Podemos olvidar ya las Directrices sobre las ayudas de Estado en el sector automovilístico –DOCE C 279/1, de 15-septiembre-1997–, que, sin embargo, eran plenamente aplicables durante la vigencia de los primeros planes Renove y Prever españoles. Actualmente no existen normas específicas sobre el sector; de modo que se aplican sólo las reglas generales.

⁵³ Aunque no deben superarse nunca los límites establecidos en el Reglamento 70/2001, de 12-enero (aplicable desde el 3-febrero-2001 hasta el 31-diciembre-2006).

Las ayudas a la inversión pueden llegar hasta un 15% en el caso de pequeñas empresas y sólo un 7,5% en el de medianas (art. 4.2). La base sobre la que se aplican esos porcentajes puede ser el coste de la inversión o el coste de los salarios del empleo creado (art. 4.4 y 6).

⁵⁴ Según el reglamento 69/2001, de la Comisión, 12-enero, relativo a la aplicación de los art. 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas de minimis (en vigor desde 3-febrero-2001 hasta 31-diciembre-2006), no es preciso notificar a la Comisión las ayudas inferiores a 100.000 euros concedidas en un plazo de 3 años.

⁵⁵ Reglamento 1860/2004, 6-octubre, de la Comisión, sobre la aplicación de los art. 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas de minimis en los sectores de agricultura, pesca y acuicultura (en vigor desde 1-enero-2005 hasta 31-diciembre-2008). En estos sectores la ayuda mínima que no debe ser notificada a la Comisión es tan sólo de 3.000 euros en 3 años (art. 3).

⁵⁶ No se aplican las normas relativas a las ayudas a la inversión de las PYMES (el reglamento excluye la adquisición de medios de transporte en el sector del transporte en el art. 4.5), ni las Directrices sobre ayudas de minimis –general y del sector de la agricultura. Vid art. 1 del rgo 69/2001 cit.

Pues bien, a la vista de todo esto no parece difícil concluir que las medidas fiscales reguladas por el legislador español bajo el nombre de Plan Prever:

- a) Son ayudas de Estado, por cuanto que suponen la concesión de una ventaja a los beneficiarios en forma de reducción en el precio de compra de un vehículo, cuando se reúnen todas las condiciones que hemos explicado páginas atrás. Básicamente esa ventaja consiste en:
 1. Una deducción en la cuota del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para el comprador de un turismo, nuevo o usado y
 2. Una deducción en la cuota del IRPF o del Impuesto de Sociedades para el vendedor profesional de un vehículo industrial de menos de 6 toneladas, nuevo o usado⁵⁷, o de un turismo usado⁵⁸.

En nuestra opinión, en los dos casos, la intención del legislador es fomentar la compra y, por tanto, la venta, de vehículos nuevos. La ayuda beneficia tanto a los consumidores, como a los vendedores, en principio, aunque en realidad, dado el diseño del incentivo, beneficia sobre todo a los últimos, que pueden subir el precio de sus productos confiando en el apoyo económico que el plan supone para los compradores –tal y como está sucediendo con las deducciones en el IRPF por adquisición de vivienda habitual–.

Esto es así claramente en el caso de las bonificaciones en el precio de los vehículos concedidas a los compradores por los vendedores, que dan derecho a estos últimos a practicarse deducciones en su IRPF o IS, supuesto en el que no creemos que pueda hablarse de ayudas a los consumidores en el sentido del art. 87.2 Tratado⁵⁹, en cuanto que no se entre-

⁵⁷ Deben ser camiones, vehículos mixtos o vehículos que se encuentren en alguno de los supuestos de no sujeción del art. 65.1.a LIIIE –esto es, dedicados al transporte de mercancías o viajeros, o de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria...–. Y, por tanto, el comprador del vehículo no pagará probablemente Impuesto Especial, y el vendedor se aplicará una deducción máxima de unos 480 euros –80.000 pta- en su impuesto sobre la renta, para tener en cuenta la bonificación, esto es, la reducción en el precio de venta que él habrá concedido a su cliente.

¿Podría ser una cantidad menor, en función de las negociaciones que tengan lugar en cada operación de compraventa? No queda muy claro en la redacción de la ley 39/1997, ni cómo podría controlar esto adecuadamente la Administración Tributaria.

⁵⁸ Turismos o vehículos mixtos, usados, que no se encuentren comprendidos en alguno de los supuestos de no sujeción del art. 65.1.a LIIIE –vid nota anterior–.

El comprador de un coche usado no está sujeto al IE sobre Determinados Medios de Transporte porque el vehículo está ya matriculado en nuestro país –obsérvese que el art. 65 define como hecho imponible “la primera matriculación definitiva en España”– y, por tanto, no paga este impuesto. El vendedor profesional (fabricantes de vehículos, importadores, distribuidores, concesionarios o empresarios que desarrollen la actividad de compraventa de vehículos, dice el art. 3.4.b L 39/1997) debe ofrecerle una rebaja en el precio, a cambio de la entrega de otro vehículo para desguace, de una cuantía máxima de 480 euros, que él puede después descontar de su cuota en su IRPF o IS.

⁵⁹ “Serán compatibles con el mercado común: a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos”. Estas ayudas son compatibles con el Tratado porque él mismo así lo dispone y ni siquiera tienen que notificarse formalmente a la Comisión, aunque esta sí debe comprobar que se cumplen todos los requisitos legales.

gan directamente a los compradores, sino a quienes les ofrecen el producto⁶⁰. Pero ¿y en el caso de la deducción en la cuota del IE sobre Determinados Medios de Transporte de los compradores? nosotros pensamos que la idea básica de nuestro legislador ha sido siempre favorecer a la industria del automóvil, a los vendedores; la propia Comisión europea, tanto en las Decisiones que comentamos en este trabajo, como en las directrices sobre ayudas de Estado a favor del medio ambiente, incluye los incentivos a la compra-venta de vehículos entre las ayudas del art. 87.3 Tratado, y lo único que examina con detenimiento es qué requisitos deben reunir para ser calificadas de ayudas de funcionamiento o ayudas de inversión, pero nunca se plantea que puedan ser consideradas ayudas a los consumidores encuadrables en el apdo 2 del art. 87 Tratado⁶¹.

El plan Prever supone, pues, el reconocimiento de una serie de ventajas económicas que favorecen a vendedores –y compradores- de vehículos y se financian con fondos estatales, en cuanto que mediante las deducciones en varios impuestos, el Estado renuncia a parte de la recaudación que podría haber obtenido. Estas ventajas son ayudas de Estado.

b) Son ayudas ilegales, en los casos en que no han sido debidamente notificadas a la Comisión⁶²,

c) Y ¿son ayudas incompatibles con el Derecho Comunitario?

Antes de responder nosotros mismos a esta cuestión, quisiéramos resumir los argumentos dados para declarar así al Plan Renove por la Comisión en sus Decisiones 98/693/CE, de 1-julio-1998 relativa al régimen español de ayudas a la compra de vehículos industriales Plan Renove Industrial (agosto de 1994 a diciembre de 1996), y 2001/605/CE, de 26-julio-2000 relativa al régimen de ayudas aplicado por España para la adquisición de vehículos industriales mediante el Convenio de colaboración de 26-febrero-1997 entre el Ministerio de Industria y Energía y el Instituto de Crédito Oficial. Nos centraremos en el análisis detallado de la primera, ya que la segunda mantiene los mismos argumentos jurídicos.

Estas decisiones han sido anuladas por el Tribunal de Luxemburgo en sus sentencias 26-septiembre-2002, asunto C-351/98, y 13-febrero-2003, asunto C-409/00, pero por falta de motivación adecuada, lo cual quiere decir que el Plan español no ha sido aprobado por el Tribunal,

⁶⁰ Ejemplos típicos de las ayudas a que se refiere el art. 87.2 Tratado son los de reparto de leche en las escuelas o de mantequilla a consumidores con un nivel de renta inferior a un mínimo o la venta de cereales por el Estado por debajo del precio de intervención para consumidores especialmente desfavorecidos.

Estas ayudas deben entregarse directamente a los consumidores, de modo que “no pueden realizarse mediante el mecanismo de conceder ayudas a las empresas productoras para que estas suministren sus productos a los consumidores a un precio inferior al de mercado” (vid. MARTIN PEREZ DE NANCLARES, J, “Derecho comunitario de la competencia III: actuaciones anticompetitivas de los poderes públicos”, Cap 14 de LOPEZ ESCUDERO, M/MARTIN PEREZ DE NANCLARES, J, “Derecho Comunitario material”, cit, 2000, p. 198).

⁶¹ Vid nuestra nota 36.

⁶² El Plan Renove era ilegal, como sabemos por las Decisiones de la Comisión y Sentencias del Tribunal que comentaremos más adelante. No sabemos si el Plan Prever ha sido notificado adecuadamente a la Comisión o no.

que no ha entrado a analizarlo a fondo⁶³. Así que consideramos que el legislador español no debería confiarse y debería reformular los incentivos de modo que se cumpla adecuadamente lo exigido por las normas comunitarias, porque aún no lo hace, como veremos.

El Plan Renove no otorgaba beneficios fiscales, como hace el Prever; pero la forma de la ayuda de Estado es irrelevante, pues sea subvención, exención fiscal o concesión de préstamos en condiciones especiales⁶⁴, lo importante es ver si se otorga con fondos públicos (1), no puede acceder a ella cualquier interesado -carácter selectivo o específico- y no puede, por tanto, ser considerada una medida general (2), afecta al mercado comunitario, alterando el funcionamiento de la libre competencia, con carácter discriminatorio, y (3) si está amparado o no por alguna de las cláusulas de los apdos 2 y 3 del art. 87 Tratado en función de los fines perseguidos.

En el caso del plan Renove la Comisión llegó a la conclusión de que la medida era ilegal –por no haberle sido notificada o no a tiempo⁶⁵- y además incompatible con el Derecho Comunitario por cuanto:

- El ámbito de aplicación queda restringido a cierto tipo de sujetos y vehículos, esto es, no es una medida de carácter general⁶⁶.
- Afecta a sujetos que actúan en sectores abiertos a la competencia en el mercado comunitario, concretamente en el sector del transporte⁶⁷. Beneficia especialmente:
 - a los transportistas profesionales establecidos en España.
 - Los no establecidos en España son discriminados, ya que sólo pueden acceder a la ayuda si desguazan un vehículo antiguo matriculado en España –lo cual se prueba mediante un certificado emitido por la DG Tráfico española-, para lo cual tendrían que llegar a algún tipo de acuerdo con operadores establecidos en España. Aunque en teoría no haya ningún problema para ello, en la práctica soportan una carga mayor que los establecidos en nuestro país.

⁶³ En este sentido vid. SOBRIDO PRIETO, M, "El Plan Renove I Industrial (Comentario a la sentencia de 26 de septiembre de 2002)", *Rev Derecho Comunitario Europeo* n° 14, enero-abril 2003, p. 321 y ss.

⁶⁴ En el Plan Renove se subvencionan hasta 5 puntos de los intereses de los créditos concedidos para la compra o arrendamiento financiero con intención de compra de vehículos industriales. Los créditos podían cubrir hasta un 70% del valor total del nuevo vehículo. La subvención máxima era de 93.196 pta por millón prestado. En total podría llegar a cubrir el 6,5% del precio total del vehículo (9,3% del 70%), IVA excluido.

⁶⁵ No se le notificó el I Plan Renove, que es el analizado en la primera Decisión, y sí, pero tarde, el II, analizado en la segunda Decisión de la Comisión. En los dos casos las ayudas son, por ello, ilegales.

⁶⁶ Los beneficiarios de la ayuda son personas físicas, PYMES, entidades públicas territoriales y entidades de prestación de servicios públicos locales. No tenían acceso las grandes empresas.

Los vehículos cubiertos eran: (A) semirremolques y camiones de más de 30 toneladas, (B) vehículos industriales entre 12 y 30 toneladas, (C) vehículos industriales entre 3,5 y 12 toneladas, (D) derivados de turismo, furgonetas comerciales y vehículos industriales hasta 3,5 toneladas y (E) autobuses y autocares.

⁶⁷ Se excluyen, por tanto, las ayudas concedidas a entidades públicas territoriales y entidades de prestación de servicios públicos locales (como el transporte urbano de pasajeros, servicios de bomberos, recogida de basuras...).

- y a quienes realizan actividades de transporte para sí mismos.
- Esto también perjudica a los transportistas europeos no establecidos en España pero que operan en nuestro país ofreciendo aquí sus servicios, que ven cómo disminuyen sus posibilidades de hacer negocio.
- Y es, por tanto, una ayuda discriminatoria, que falsea la competencia en el sector del transporte. Sólo las ayudas concedidas a personas físicas y PYMES que trabajan en sectores distintos al transporte, a escala local o regional exclusivamente, y para adquirir vehículos derivados de turismo, furgonetas comerciales y vehículos industriales hasta 3,5 toneladas (categoría D de vehículos) no afectan a los intercambios entre los Estados miembros.

Esta ayuda de Estado ilegal y, en principio, incompatible con el Derecho Comunitario, sólo podría justificarse por sus objetivos a favor del medio ambiente⁶⁸. Según las Directrices entonces en vigor, las de 1994, sólo son admisibles las ayudas de Estado (1) cuando la subvención se limite a los costes extraordinarios de inversión necesarios (2) para alcanzar objetivos medioambientales más elevados que los exigidos en las normas. En función de esto la Comisión "no considera que las ayudas facilitadas para garantizar el cumplimiento de normas técnicas obligatorias existentes sean subvencionables, excepto en determinadas inversiones para activos fijos. Tales ayudas falsean considerablemente la competencia, ya que subvencionan inversiones que resultan necesarias por consideraciones económicas y, por lo tanto, son ineludibles". La Comisión afirma que España no ha probado la repercusión positiva de las ayudas, ni que hayan servido para ir más allá de lo establecido en las normas⁶⁹. Y además en la base de cálculo de la subvención se parte del precio del vehícu-

⁶⁸ La Comisión no acepta aplicar las Directrices sobre ayudas a PYMES y de minimis por tratarse de ayudas que inciden en el sector del transporte, sector excluido del ámbito de aplicación de estas dos normas.

Esta es una postura que después el Tribunal critica –y acaba anulando las Decisiones en parte por esto–, ya que las ayudas afectaban también a no transportistas, respecto de los cuales debía haberse examinado con detenimiento si esas normas permitían o no el disfrute del apoyo del Estado español. Vid puntos 50, 54, 68 Sentencia 26-septiembre-2002.

De hecho el Tribunal considera que las ayudas recibidas por debajo de la cuantía de minimis por los no profesionales del sector son conformes a Derecho Comunitario; las superiores, no (puntos 57, 59). Sin embargo, todas las ayudas percibidas por transportistas profesionales, sea cual sea su cuantía, son contrarias a Derecho Comunitario (puntos 63 y ss), aunque su repercusión práctica haya sido escasa, pues la renovación sólo afectó al 0,5% del parque español de vehículos industriales, parque del que sólo el 0,1% corresponde a las categorías más grandes de vehículos, que son los que más pueden competir en el mercado europeo.

⁶⁹ En la segunda Decisión, la Comisión "reconoce que los incentivos financieros pueden contribuir a retirar del mercado vehículos industriales de bajo rendimiento técnico por lo que se refiere a la seguridad o a la protección del medio ambiente. No obstante, aunque la sustitución de vehículos antiguos por nuevos en cierta medida puede tener ventajas desde el punto de vista ambiental y de la seguridad, conviene recordar que, para beneficiarse de la exención prevista en la letra c del apdo 3 del art. 87 con arreglo a las consideraciones ambientales y de seguridad, la ayuda a la adquisición de vehículos debe limitarse estrictamente a los costes extraordinarios de inversión necesarios para alcanzar normas más elevadas que las exigidas por ley o para satisfacer las nuevas normas obligatorias en materia medioambiental" (punto 35).

Y es que "... el Convenio no prevé disposiciones que garanticen que vayan a alcanzarse unos niveles ambientales y de seguridad más elevados. Al contrario, el sistema de ayudas establecido en el Convenio prevé una subvención que es proporcional al precio del nuevo vehículo y, por tanto, se destina simplemente a favorecer la sustitución de los vehículos industriales más antiguos, sin tener en cuenta los objetivos ambientales y de seguridad" (pto 36).

lo nuevo, no de algún factor medioambiental. De ello se deriva que lo único que se ha pretendido es reducir los costes normales de funcionamiento de las empresas, costes que los competidores soportan enteramente⁷⁰. Por tanto, los incentivos españoles son contrarios a las Directrices comunitarias.

El Tribunal, después, considera que la Comisión, en sus Decisiones no deja claro si considera que se trataba de una ayuda a la inversión o al funcionamiento –aunque reconoce que ante él, en el proceso, se inclina por mantener que es ayuda de funcionamiento⁷¹–, y que por ello no está suficientemente motivada y es nula (pto 85 de la Sentencia de 26-septiembre-2002). Y es que resulta fundamental saber si se trata de un tipo u otro de ayuda porque las Directrices elaboradas por la propia Comisión son mucho más restrictivas en relación con las ayudas de funcionamiento (pto 80), que respecto a las de inversión (pto 77). De modo que, insistimos, el Tribunal no da por bueno el Plan Renove español; no lo considera ajustado a las Directrices comunitarias. Simplemente anula las decisiones de la Comisión por falta de motivación adecuada.

Aplicando los argumentos de la Comisión, con las matizaciones hechas por el Tribunal, respecto al Plan Renove al vigente Plan Prever; para valorar su compatibilidad o no con el Derecho Comunitario, nosotros destacaríamos las siguientes ideas:

- Como hemos visto, tanto las deducciones en el IE sobre Determinados Medios de Transporte, como las deducciones en IRPF e IS, son ayudas de Estado que pueden afectar el funcionamiento del mercado interior –pueden afectar a “los intercambios comerciales entre Estados miembros”, falseando o amenazando con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, como dice el art. 87.1 Tratado, en los sectores de la **industria automovilística** y el **transporte**, que son sectores ya liberalizados en la UE.
- Los beneficios fiscales españoles se aplican a varias categorías de vehículos, pero no a los camiones que superan las 6 toneladas, lo que deja fuera a los **vehículos industriales más grandes**. Esto convierte a nuestro plan Prever en una medida de carácter específico o selectivo y en Derecho Comunitario estas medidas no generales, que favorecen a deter-

⁷⁰ Se mantiene esta idea en la segunda Decisión, punto 24.

⁷¹ Vid ptos 71-72 de la sentencia, donde se resume la nueva posición de la Comisión afirmando que las ayudas españolas son meras ayudas de funcionamiento. Allí, se repite la argumentación sobre la falta de pruebas de los efectos positivos en el medio ambiente de las ayudas, la no exigencia de objetivos superiores a los establecidos en normas obligatorias y la cuantía de las ayudas que no tiene en cuenta ningún factor medioambiental (“solamente compensan una parte del coste del vehículo nuevo, sin que se tome en cuenta ningún factor medioambiental o de seguridad. También de las ayudas pueden beneficiarse modelos comercializados desde hace años, de poca calidad respecto a dichos aspectos”, “sólo se habría podido conceder una exención para el Plan si las ayudas controvertidas se hubieran referido únicamente a la parte de inversión destinada a alcanzar los objetivos medioambientales, y no a toda la inversión, y si, respecto a dichos “costes subvencionables” solamente un máximo del 15% hubiese sido subvencionado”). Y se concluye que “se trata de una simple ayuda de funcionamiento, que alivia a las empresas de los costes que tienen que soportar normalmente y que, por su propia naturaleza, altera los intercambios en una medida contraria al interés común”.

minadas empresas, sectores, regiones, etc, frente a otros y siempre que no estén justificadas por la naturaleza o economía del sistema se consideran discriminatorias, contrarias a la libre competencia e incompatibles con el Tratado. Probablemente la Comisión rechazaría una medida como la nuestra que perjudica precisamente a los vehículos de transporte que más se utilizan en los desplazamientos entre los distintos Estados de la UE.

- La Comisión podría volver a argumentar, como hace en las decisiones que hemos visto, la existencia de una supuesta **discriminación contra empresarios** –fabricantes y vendedores de automóviles, transportistas, etc- **europeos no establecidos en España**, que tienen mayores dificultades para acceder a los incentivos que los establecidos en nuestro país, aunque formalmente no estén excluidos.

Nosotros pensamos, como el Tribunal de Luxemburgo⁷², que España sólo puede crear incentivos fiscales que se apliquen en su territorio, hasta donde alcanza su soberanía y no más allá. El Estado español ha decidido, legítimamente, utilizar su sistema tributario para animar a los ciudadanos a llevar a cabo ciertos comportamientos que se consideran beneficiosos y adecuados para el interés general –dentro de sus competencias-.

Lógicamente debe existir una conexión entre la operación o los sujetos afectados y el territorio español –de lo contrario las normas españolas no serían aplicables-. Y el legislador ha optado por exigir:

- (a) que la operación de compra de un vehículo acompañada de la entrega para desguace de un vehículo antiguo tenga lugar en España –¿cómo si no acceder a un incentivo que consiste en una reducción del precio de compra, directamente y con deducciones en la cuota del IRPF o IS del vendedor, o en forma de deducción en la cuota del IE sobre Determinados Medios de Transporte del comprador?–; pero no se exige en absoluto que se adquieran vehículos sólo de fabricación española o a vendedores de esta nacionalidad, por tanto, no se discrimina a los empresarios comunitarios que vendan sus productos en nuestro territorio, no se discrimina según el origen de los vehículos, y
- (b) que el vehículo que se retira de la circulación esté matriculado en nuestro país, puesto que se trata de renovar el parque automovilístico español, de modo que no circulen vehículos muy viejos y contaminantes entre nosotros, ¿acaso puede exigirse al legislador español que reconozca el incentivo fiscal cuando se entrega para su desguace un vehículo matriculado en Francia, pe, y que utilizado allí?

Como mucho podría defenderse el derecho a gozar del incentivo cuando el vehículo ha sido usado en territorio español. Pero si un vehículo va a circular por las carreteras españolas de forma permanente debe matricularse aquí –se cumpliría sin problemas el requisito exigido por nuestra normativa- y si lo hace de forma temporal –por razones de turis-

⁷² Vid en su sentencia 26-septiembre-2002, pto 57: "... una medida de ayuda a las inversiones adoptada por una autoridad pública sólo se aplica, por definición, en el territorio en el que es competente esta última y no se le puede reprochar que no beneficie a las empresas no establecidas en dicho territorio".

mo o, lo que es más importante, de transporte de mercancías o pasajeros-, el problema es ¿cómo puede comprobar la Administración Tributaria española que realmente se está usando el vehículo dentro de nuestras fronteras –produciendo la contaminación que se quiere reducir con el Plan- y que no se está intentando acceder indebidamente a las ayudas para la adquisición de un nuevo vehículo?.

Pues probablemente no existan muchas alternativas a la solución que ha pensado el legislador español. Y es que desde 2000 –no en la época de los planes Renove que examinó la Comisión- se concede la bonificación también por la retirada de vehículos cuya primera matriculación definitiva tuvo lugar en otro país, eso sí, siempre que antes se matriculen en España –6 meses o un año antes, según los casos-. A nuestro juicio, tanto este requisito, como la posterior baja tramitada ante la DG Tráfico, son fundamentales para el control que la Administración Tributaria debe llevar a cabo para evitar fraudes –tal y como se recomienda incluso en los estudios del Banco Mundial que hemos citado más arriba-.

Así pues, la operación de compra de un vehículo con entrega de otro más antiguo para su desguace deben realizarse en España –y afectar a vehículos matriculados en España en ese momento. Pero el origen, el lugar de fabricación del producto no importa en absoluto. No se afecta, desde este punto de vista, la libre competencia en el mercado interior:

Eso es así al menos formalmente. En la práctica es cierto que resulta costoso traer para su desguace a España un vehículo antiguo extranjero con el fin de poder disfrutar de la bonificación, ya que matricularlo aquí supone no sólo una carga formal –como indica la Comisión en sus decisiones-, sino económica, dado que se devengará el IE sobre Determinados Medios de Transporte. ¿Hasta qué punto compensará hacerlo a quien sólo quiere desprenderse de ese vehículo para adquirir otro nuevo, y tener derecho con ello a una deducción en la cuota precisamente del IE sobre Determinados Medios de Transporte devengado por la adquisición y primera matriculación en España del nuevo vehículo? ¿quién dedicará tiempo a planificar y llevar a cabo toda esta operación que puede requerir hasta un año? Probablemente muy pocos; la mayoría se desanimará y renunciará al beneficio fiscal. Pero ¿basta con esto para afirmar que el incentivo español distorsiona el funcionamiento del mercado interior? En nuestra opinión no, dado el legítimo objetivo perseguido que es, insistimos, la renovación del parque automovilístico español –que circula por las carreteras españolas habitualmente- y no la de todo el parque europeo –que sólo podría ser objetivo de la propia UE-.

- Bien. Suponiendo que no fueran considerados discriminatorios por ninguna de las razones expuestas, y para ser admisibles según el Derecho Comunitario, los incentivos del Plan Prever español aún deberían ser justificados por alguna de las razones mencionadas en el art. 87.3 Tratado, pe, **razones medioambientales**. Para ello deberían cumplir los requisitos establecidos en la normativa comunitaria reguladora de este tipo de ayudas.
- Dado que las actuales Directrices sobre ayudas para la protección del medio ambiente son muy restrictivas y sólo admiten las ayudas de funcionamiento en supuestos de gestión de residuos, de ahorro energético y para compensar subidas de presión fiscal

debidas al establecimiento de impuestos ecológicos nuevos (pto E.3), los incentivos españoles sólo podrían ser calificados de ayudas a la inversión⁷³.

- Las ayudas a la inversión (pto E.1) sólo son posibles cuando con ellas se intenta fomentar la consecución de estándares medioambientales más elevados que los establecidos en normas comunitarias de obligado cumplimiento⁷⁴.

Sin embargo, en el caso español el legislador ha justificado desde su inicio los Planes Renove y Prever con el argumento de que el anticuado parque automovilístico español no estaba preparado para cumplir adecuadamente las obligaciones derivadas de las directivas comunitarias que obligaban a reducir progresivamente las emisiones contaminantes de los vehículos y prohibían a partir de determinada fecha –1 de enero de 2002 para España- el consumo de gasolina con plomo. Se pretendía que los incentivos ayudasen a conseguir simplemente el cumplimiento de lo dispuesto en normas obligatorias cuya entrada en vigor se había retrasado incluso dos años para España. En ningún caso se trata de superar lo dispuesto en esas normas. No se cumple, así pues, lo exigido en las Directrices comunitarias.

- La cuantía máxima de las ayudas a la inversión, según, las tantas veces mencionadas Directrices de la CE, es de un 30% del coste bruto de la inversión subvencionable. Es preciso, pues, valorar los dispositivos o mecanismos utilizados en cada vehículo para mejorar su nivel de eficiencia energética o de reducción de emisiones contaminantes y calcular el incentivo en cada caso sin superar el porcentaje mencionado. Eso no ocurre en España, donde las cuantías de las ayudas (480, 721 euros) no dependen en absoluto de las mejoras concretas de cada vehículo.
- Y debería actuarse de acuerdo con las exigencias específicas de las Directivas reguladoras de los tipos de combustibles y niveles de emisión autorizados a los vehículos en la UE, que hemos resumido más arriba.
- Por último, es preciso recordar que también debe respetarse lo dispuesto en las directrices relativas a ayudas a **PYMES, de minimis, y al sector de la agricultura**, cuya aplicación está excluida en algunos casos en el sector del transporte.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el Plan Prever español actual establece una serie de ayudas de Estado que son incompatibles con el Derecho Comunitario y que la Comisión europea podría obligar a devolver a los beneficiarios –junto con los intereses de demora, según lo dispuesto en el art. 14 Reglamento CE 659/1999, de 22-marzo-.

⁷³ Con las Directrices de 1994 nuestros incentivos sí podrían haber sido calificados de ayudas de funcionamiento –y de hecho así lo hace la Comisión, aunque no con la suficiente claridad en opinión del Tribunal, como hemos visto en la nota 70-. De todos modos las leyes españolas no cumplen todos los requisitos exigidos por las normas comunitarias para las ayudas de funcionamiento, como puede comprobarse repasando nuestra nota nº 36.

⁷⁴ Las Directrices de 1994 eran más flexibles, pero las normas españolas tampoco respetaban todas sus prescripciones –vid nota nº 37-.

4. Conclusiones

1. De acuerdo con el Protocolo de Kyoto, vigente desde febrero de este año, la Unión Europea de los 15 se ha comprometido a reducir en un 8% sus emisiones de gases de efecto invernadero para el año 2012 tomando como referencia las emisiones de 1990, una gran parte de las cuales son causadas por los transportes por carretera –y el 80% de esas emisiones son producidas por el 20% de los vehículos más antiguos-. Hasta la fecha sólo ha conseguido reducirlas en un 3%. España, por su parte, recibió autorización para aumentar sus emisiones en un 15%, dentro de la UE, pero actualmente las ha aumentado ya en un 45,61%.
2. En Derecho comunitario los principios de integración de costes y “quien contamina, paga” exigen la internalización de los costes medioambientales provocados por la producción o el uso de todo tipo de bienes y servicios, a través, pe, de impuestos ecológicos. Y permiten, en ciertos casos y siempre que se cumplan determinados requisitos, el establecimiento de incentivos –exenciones fiscales, subvenciones, etc- a favor de quienes hacen esfuerzos por reducir la contaminación medioambiental. Concretamente en relación con los vehículos son muchas las normas que animan a los Estados a utilizar incentivos fiscales para conseguir la renovación de sus parques automovilísticos de modo que los ciudadanos empleen vehículos más nuevos, que consuman combustibles menos contaminantes y con mayor eficiencia energética, y retiren para su desguace ordenadamente los más antiguos.
3. Los planes Renove y Prever españoles se enmarcan en este contexto. Sus objetivos, según declara el legislador en la exposición de motivos de las normas reguladoras, han sido aumentar la seguridad vial en España, reduciendo el número de accidentes; mejorar la calidad de nuestro medio ambiente y fomentar las ventas de automóviles en momentos de crisis de un sector industrial fundamental para nuestra economía. ¿En qué medida se han conseguido?

Según algunos autores⁷⁵ para reducir el riesgo de accidentes de tráfico en nuestro país habría que renovar el 5% del parque automovilístico con más de 10 años de antigüedad, esto es, unos 377.700 turismos. Para reducir los gases de efecto invernadero –CO₂- habría que renovar el 63,27% del parque actual de más de 10 años de antigüedad, o sea, 4,7 millones de turismos. Y para reducir las demás emisiones contaminantes, un 5,23%, esto es, 395.000 vehículos.

Pues bien, en 1994 se acogieron al Plan Renove unas 210.906 operaciones del total de 909.682 ventas de vehículos que se hicieron ese año-, pero en 1995 fueron tan sólo 95.480 del total de 834.369 ventas. En 1997 se ampararon en el Plan Prever 127.067

⁷⁵ ARAGON MESA, A, “Renovar el parque de turismos, ¿para qué?, en El País 19-noviembre-2004, que cita un estudio del Centro de Estudios Económicos de la Fundación Tomillo hecho público en los cursos de verano de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo en septiembre de 2004.

operaciones del total de 1.016.383 ventas⁷⁶. En 1998 fueron 198.663 del total de 1.192.530 ventas. En 1999, 250.952 del total de 1.406.246. En 2000, 271.990 del total de 1.381.256 ventas. En 2001 parece ser que el Plan ayudó a la retirada de 850.000 vehículos⁷⁷ en lo que fue la mayor renovación del parque de automóviles de España en toda la historia –un 7,3% más que en el año anterior–, aunque realmente sólo se acogieron al Plan unos 335.000 vehículos del total de 1.425.573 ventas –un 22,8% más que en 2000–. En 2002 se acogieron al Prever 274.934 operaciones del total de 1.331.877 ventas. En 2004 se acogieron al Plan 410.000 vehículos, un 25,4% más que en el año anterior⁷⁸. Gracias al Plan Prever sube también la venta de vehículos usados⁷⁹, aunque el 45% de estas ventas se hacen entre particulares que no pueden acogerse, por ello, al Plan.

Siguen siendo muchos, de todos modos, los vehículos que se retiran de la circulación de forma incontrolada, con un fuerte impacto ambiental. Y es que el dar de baja en los registros a un automóvil no puede hacerse sin justificar el pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (actual art. 99.2 y 3 LHL) y muchos propietarios prefieren evitarlo.

Según informaciones recientes, en 2003 aún el 35,4% de los turismos, 38,2% de los camiones y el 43,9% de los autobuses en circulación en España tenía más de diez años de antigüedad⁸⁰. Es más, parece que tras la aplicación de los planes Renove y Prever, desde 1994, la situación del parque automovilístico español no sólo no ha mejorado, sino que ha empeorado: en 1994 el 32,9% de los turismos españoles tenía más de diez años de antigüedad; en 2003, este porcentaje, como acabamos de indicar, es del 35,4%. La situación en Europa es muy dispar: en el 2001 la media estaba en torno al 32,5%, en España era del 35,4%; el país donde esa tasa era menor era Irlanda, con un 14,7%; y el país con el mayor porcentaje Finlandia, con un 53,9%⁸¹.

Por tanto, tal y como ha funcionado el plan Prever español se ha conseguido evitar, respecto a la situación a finales de 2002 el aumento en un 40% del riesgo de verse involucrado en un accidente con víctimas; el aumento en ese mismo porcentaje de emisiones contaminantes distintas al CO₂; y el aumento de las emisiones con efecto invernadero sólo en un 2,7%.

Es decir que el Plan se ha mostrado especialmente eficaz y podría seguir utilizándose para mejorar la seguridad viaria, puesto que la disminución del riesgo de accidentes que se consigne es importante; pero para reducir las emisiones de dióxido de carbono sería aconsejable

⁷⁶ El País, 13-octubre-2003.

⁷⁷ Cinco Días, 2-febrero-2002.

⁷⁸ El País 4-enero-2005.

⁷⁹ El Mundo, 27-mayo-2004.

⁸⁰ La Gaceta de 26-noviembre-2003.

⁸¹ El País de 13-octubre-2003.

modificar, al menos parcialmente, la estrategia seguida hasta hoy⁸². Algunos sugieren que se debería intentar fomentar, no la renovación genérica del parque automovilístico como hasta ahora, sino la adquisición de vehículos de bajas emisiones, a ser posible híbridos, esto es, implantar un modelo de cash-for-replacement exigiendo altas prestaciones medioambientales a los vehículos de sustitución. Porque si seguimos en la misma línea que hasta ahora –como parece querer nuestro legislador por lo menos hasta finales del 2006–, no conseguiremos gran cosa ya que “sustituyendo 4,7 millones de los turismos más viejos sólo se reducen las emisiones de efecto invernadero del parque de turismos en (un) 10%, lo que no es más que un 5% y un 1% de las mismas emisiones del transporte y del total nacional, respectivamente; y... para ello habría que casi triplicar lo conseguido en los últimos nueve años”⁸³.

Y aún así, recuérdese que en opinión de los expertos, los efectos producidos por este tipo de planes no están claros, ya que pueden acelerar la renovación de vehículos a corto plazo, pero no de forma sostenida y no garantizan la disminución del nivel total de emisiones contaminantes, en el que influyen los procesos de producción, retirada y reciclaje de los viejos vehículos, las innovaciones tecnológicas realmente introducidas, la potencia y el uso mayor o menor que se de a los nuevos coches, etc. No hay que esperar, por tanto, grandes resultados de este tipo de incentivos –y de nuevo nos parece oportuno recordar lo que está sucediendo en España con las deducciones por adquisición de vivienda habitual en el IRPF–.

4. Los incentivos fiscales del plan Prever son ayudas de Estado desde la perspectiva del Derecho Comunitario, ¿ilegales?

El Plan Renove lo era, puesto que la Comisión afirma que el I no le fue notificado y el II tarde. Nosotros no podemos saber con total seguridad si la Administración española actuó de forma más responsable después notificando el Plan Prever antes de su entrada en vigor en 1997 y sus sucesivas modificaciones hasta hoy, siempre dando tiempo a la Comisión a pronunciarse al respecto. Pero si no lo hizo, el plan Prever es ilegal.

5. ¿E incompatible con el Derecho Comunitario?

En nuestra opinión, tanto la deducción en el IE sobre Determinados Medios de Transporte del comprador, como las deducciones en la cuota del IRPF o del IS del vendedor son ayudas que podrían ser justificadas por razones medioambientales –art. 87.3 Tratado–, siempre que se cumpliesen los requisitos exigidos en las Directrices ad hoc y, además, en las normas relativas a PYMES, ayudas de minimis, y ayudas al sector de la agricultura.

⁸² En Canadá se ha implantado una idea tan original como la de entregar a cambio de la baja para desguace de un vehículo antiguo, no una cantidad de dinero para la adquisición de otro nuevo, sino la entrega de abonos para uso del transporte público para toda la familia –vid. informe Banco Mundial, 2002, p. 2–.

⁸³ ARAGON MESA, cit.

⁸⁴ Lo ha pedido la patronal del automóvil –pe El País de 28-noviembre-2000–, pero se lo ha propuesto como objetivo el propio legislador, pe en el DL 6/1997, de 9-abril, luego convertido –precisamente por ello– en ley, en la Ley 39/1997, de 8-octubre.

- Como ayudas medioambientales deben ser calificadas de ayudas a la inversión. Y para ser admisibles deberían suponer un incentivo para que los fabricantes y consumidores utilizaran vehículos que mejorasen los estándares fijados en normas comunitarias obligatorias sobre combustible y emisiones de gases y partículas contaminantes –o permitiesen su cumplimiento anticipado-, y su cuantía no debería superar el 30% del coste de la inversión que procura la mejora medioambiental. Ninguno de estos dos requisitos se cumple en el caso español.
- Las demás normas establecen límites cuantitativos (ayudas a las PYMES del 7,5 y 15%; ayudas de minimis de menos de 100.000 euros en tres años o de menos de 3.000 en el caso del sector agrícola) cuyo cumplimiento debería ser examinado caso por caso, receptor por receptor –cosa que no hace la Administración española-, excluyendo el sector del transporte en ciertos casos, lo cual exige diferenciar la ayuda según el uso que vaya a darse al vehículo adquirido –uso profesional de transporte o uso privado, básicamente de ocio, aunque también sea posible el transporte de personas y mercancías-.

Por tanto, parece claro que el plan Prever español, tal y como está diseñado actualmente, es contrario al Derecho comunitario. Y aún lo sería más si se siguiesen las propuestas que en algún momento se han hecho, tales como:

- La conversión del plan Prever –trienal con renovaciones y modificaciones sucesivas al menos desde 1997 hasta 2006 incluido- en un plan de carácter permanente⁸⁴. Las Directrices sobre ayudas de Estado a favor del medio ambiente comunitarias se oponen a ello, como lo hacen las Directivas reguladoras del combustible y las emisiones de los vehículos, que exigen que los incentivos fiscales que en su caso se utilicen en los Estados, se supriman cuando las normas con los nuevos niveles o valores obligatorios entren en vigor.
- Que se incentive en España sobre todo la compra de vehículos de escasa cilindrada, que son los que se fabrican en las plantas situadas en nuestro país⁸⁵. Hay que tener presente que Francia ha anunciado una medida con un fin similar a ese –penalizaciones de 1500 a 3000 euros para los vehículos más contaminantes y un bonus de 800 para los menos⁸⁶, que ha sido inmediatamente interpretado por los fabricantes de coches alemanes como una forma de ayuda indirecta a la industria francesa, contraria a Derecho comunitario. Y esto porque los coches más contaminantes son los de mayor cilindrada, fabricados sobre todo en Alemania, mientras los más pequeños son de fabricación francesa⁸⁷. Este tipo de medidas no serían aceptadas probablemente por la Comisión.

⁸⁵ La Gaceta de 26-noviembre-2003.

⁸⁶ Vid El País 22-junio-2004.

⁸⁷ Vid Expansión 16-julio-2004.

6. ¿Qué Plan Prever es deseable y posible para el futuro?

- Estos incentivos no parecen estar siendo muy eficaces, de modo que tal vez no sea imprescindible su mantenimiento. Pero si se opta por ello, deberían reformarse las normas que los regulan, de modo que se cumplan todas las prescripciones de Derecho Comunitario, empezando por los principios generales como el de no discriminación de los vehículos no españoles -aunque el control a través de su matriculación en España parece inevitable para el buen funcionamiento del plan y la Comisión tendría que admitirlo-.
- El plan debería diseñarse como ayuda a la inversión a favor del medio ambiente:
- Para fomentar estándares medioambientales superiores a los ya obligatorios según las normas comunitarias vigentes. O para adelantar su aplicación y, por tanto, de forma temporal.
- Cuya base de cálculo tenga en cuenta los costes de la mejora medioambiental. Y no supere el porcentaje del 30%. Esto obligaría a tener en cuenta el tipo de vehículo adquirido y cuáles son las prestaciones ecológicas que ofrece .
- Deberían tenerse en cuenta las necesidades y restricciones desde el punto de vista del Derecho Comunitario de sectores concretos, como los de transporte, agricultura o PYMES.
- Habría que notificar a la Comisión antes de su entrada en vigor.
- Su regulación debería estar en armonía con lo que se establezca en el Impuesto –municipal, por lo tanto se necesitaría la coordinación entre los dos niveles de gobierno– sobre Vehículos de Tracción Mecánica en relación con los vehículos menos contaminantes. Recordemos que el art. 95.6 LHL ya permite a los ayuntamientos regular en sus ordenanzas bonificaciones en función de la eficiencia medioambiental del vehículo –letras a y b⁸⁸–.
- Y tal vez también, en el futuro, si la CE así lo decide, debería estar en armonía con lo que se disponga en el IE sobre Hidrocarburos, en el que ya se contienen medidas que ponen de manifiesto la preocupación medioambiental de las autoridades y la sociedad europea en general, pe en relación con los biocarburantes –que gozan de un tipo cero al menos hasta el 31-diciembre-2012 en España, vid art. 50 LIIEE-. ■

⁸⁸ “Las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto... las siguientes bonificaciones:

- a) Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.
- b) Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente”.

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª)

■ Sentencia de 26 de abril de 2005

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

Efectos de las sentencias de inconstitucionalidad. Nulidad del art. 61.2 LGT.

Por aplicación del art. 40.1 LOTC las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad de las leyes, despliegan plenos efectos en materia sancionadora incluso cuando hubieran sido objeto de sentencia firme. En el caso, al considerar el Tribunal que los recargos del art. 61.2 LGT, en la redacción declara inconstitucional dada por la Ley 18/1991, de 6 junio, tienen naturaleza sancionadora, les resultan aplicables aquellas consecuencias. Por ello, aunque el interesado había planteado su impugnación contra el recargo basándola en una infracción manifiesta de Ley, el vicio del acto debe ser calificado como de plena nulidad al ser contrario a preceptos constitucionales tutelados con el recurso de amparo.

Fundamentos de derecho

Tercero: *El recurso de casación se basa en un único motivo...*

La parte recurrente sostiene que, al reconocer la sentencia de instancia que el recargo único del 50 % tiene naturaleza sancionadora, el acto inicialmente recurrido debe calificarse de nulo de pleno derecho, por lo que el Tribunal debió declarar la nulidad, atendiendo al principio de tutela judicial, por no poder ser convalidado por el mero transcurso del tiempo.

Para fundamentar la nulidad de pleno derecho del acto liquidatorio aduce.

- a) *La irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales,*
- b) *Incumplimiento total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, al haberse prescindido del trámite de audiencia antes de la imposición de la sanción y haberse desconocido el principio de presunción de inocencia.*

Cuarto: ... esta Sala, en el recurso de casación 8094/1998, sentencia de 13 de marzo de 2004, al resolver un supuesto similar, admite que el Tribunal de instancia, no obstante haber enjuiciado una denegación de petición de revisión por manifiesta infracción legal (art. 154 Ley General Tributaria), pueda reconducirla a una revisión por nulidad de pleno derecho, sin que pueda ser obstáculo la firmeza de la liquidación de recargo, habida cuenta que, precisamente, la revisión de oficio o a instancia de parte de los actos nulos de pleno derecho contempla la hipótesis de que se aplique a actos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo.

En el presente caso nos encontramos con la sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de noviembre de 2000, que, como se anticipó, declara la inconstitucionalidad del art. 61.2 de la Ley General Tributaria, con la redacción cuestionada, y que resulta desde luego decisiva para la suerte del recurso, como entiende la parte recurrente, pues fue dictada con los efectos previstos en el último inciso del art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en virtud del cual deben revisarse todas las sanciones impuestas en la aplicación de Leyes o disposiciones declaradas inconstitucionales cuando, como consecuencia de su declaración de inconstitucionalidad, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

El Abogado del Estado, por el contrario, no es de esta opinión, en cuanto mantiene que tal declaración de inconstitucionalidad no afecta al presente caso, puesto que se está en presencia de un acto firme y la sanción del 50 % estaba impuesta por una norma con rango de Ley y cierta en cuanto a la conducta y la sanción, por lo que se respetaba a la sazón el principio de legalidad proclamado en el art. 25.1 de la Constitución.

No podemos compartir la tesis del Abogado del Estado, toda vez que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto afecta a la eficacia de los actos administrativos firmes que lo hayan aplicado, siempre que suponga la exclusión o la reducción de la sanción, como así lo establece el art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Por otra parte, hay que recordar que el Tribunal Constitucional, si bien rechaza la vulneración del art. 25.1 de la Constitución, sienta que «la previsión de un recargo del 50 por 100 con exclusión del interés de demora establecida por el art. 61.2 de la Ley General Tributaria en aquellos casos en que los contribuyentes ingresen la deuda tributaria fuera de plazo, tiene consecuencias punitivas que, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que a su defensa considere consecuente y al obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador que la imposición de toda sanción exige, conduce directamente a la declaración de inconstitucionalidad del mandato normativo impugnado por vulneración del art. 24.2 CE, con los efectos previstos en el inicio final del art. 40.1 LOTC».

Así, pues, al haberse operado una exclusión de responsabilidad para los contribuyentes por ingresos fuera de plazo sin requerimiento como consecuencia de la inconstitucionalidad declarada del recargo, un acto de aplicación del mismo, como el aquí controvertido, incidió en el grado máximo de nulidad, situación esta que le hace acreedor, necesariamente, a su apreciación en este recurso.

Quinto: *Por las razones expuestas, se está en el caso de estimar el recurso y, de conformidad con lo establecido en el art. 95.2.d) de la vigente Ley Jurisdiccional, de anular, con la sentencia impugnada, la liquidación de recargo único del 50 por 100 que fue aplicado a la declaración fuera de plazo a que quedó hecha referencia, todo ello con reconocimiento del derecho de la recurrente a que le sea devuelto el exceso ingresado por razón del recargo de referencia, con los intereses legales correspondientes desde la fecha del ingreso, y sin hacer especial imposición de costas, ni en la instancia ni en este recurso, de conformidad con lo establecido en el art. 139 de la referida Ley Jurisdiccional.* ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 4ª)

■ Sentencia de 7 de junio de 2005.

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Octavio Juan Herrero Pina.

Compatibilidad del recurso de revisión con la vía judicial.

La aparición de un documento esencial para la resolución de un asunto, estando pendiente un recurso de casación sobre el mismo, permite compatibilizar el recurso de revisión en vía administrativa con la vía judicial.

Aunque la sentencia no afecta directamente a la materia tributaria, la doctrina que fija el Tribunal es también aplicable a este sector del ordenamiento.

Fundamentos de Derecho

Cuarto.- Los tres motivos de casación formulados por la representación del recurrente Sr. Ballester y el único que se hace valer por el Letrado de la Generalidad Valenciana, inciden en la misma cuestión, consistente en la compatibilidad de la vía administrativa de recurso extraordinario de revisión ejercitada por el interesado con la previa impugnación de la resolución de 14 de mayo de 1991 en vía judicial...

Ha de partirse de la consideración del recurso extraordinario de revisión previsto en el artículo 118 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, como un recurso excepcional que, aparte de una interpretación estricta de los motivos invocados —sólo los enumerados en dicho precepto—, impide examinar cuestiones que debieron invocarse en la vía de los recursos ordinarios o en el jurisdiccional contra el acto que puso fin a la vía administrativa, pues lo contrario atentaría, como decíamos en las recientes sentencias de 16 y 24 de marzo pasado, contra la seguridad jurídica, dejando en suspenso sine die la firmeza de los actos administrativos, a la vez que permitiría soslayar la vía de los recursos ordinarios, por lo que no cabe la admisión de argumento alguno de los contenidos en la demanda que suponga el examen, más allá de los motivos específicos invocados en el recurso extraordinario, de la concurrencia de otras posibles circunstancias que pudieran afectar a la situación de los recurrentes en este tipo de recursos (S 26 de abril de 2004).

Por otra parte, estando en cuestión el acceso a la tutela judicial efectiva, ha de tenerse en cuenta, a efectos de interpretación, la doctrina establecida al efecto por el Tribunal Constitucional, plasmada entre otras en sentencia 3/2004, de 14 de enero, según la cual: «una reiteradísima doctrina de este Tribunal viene afirmando que el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el art. 24.1 CE comporta como contenido esencial y primario el de obtener de los órganos jurisdiccionales integrados en el Poder Judicial una resolución razonada y fundada en Derecho sobre el fondo de las pretensiones oportunamente deducidas por las partes. Cuando, como en este caso, se trata del derecho de acceso a la jurisdicción, pues el recurrente pretendía obtener una primera respuesta judicial sobre el fondo de los derechos e intereses sometidos a tutela, el principio pro actione despliega su máxima eficacia.

Partiendo de estas consideraciones generales, estamos ante un recurso administrativo extraordinario, en cuanto sólo pueden hacerse valer a través del mismo los concretos motivos de ilegalidad del acto que se establecen en la propia Ley (art. 118) y también en cuanto reabre la posibilidad de impugnación ante la Administración respecto de actos «firmes en vía administrativa», ... tal recurso resulta viable en cuanto se ha alcanzado dicha firmeza en vía administrativa, en cualquiera de las formas que ello se produce, ya sea por haberse agotado dicha vía o por no haber interpuesto recurso administrativo en plazo, como señalaba el artículo 118 de la Ley 30/92 en la redacción originaria.

Se desprende de la regulación legal que el fundamento, justificación y finalidad de este recurso de revisión es garantizar al administrado la posibilidad de reaccionar frente a los concretos vicios del acto administrativo señalados en el art. 118, más allá de los reducidos plazos establecidos con carácter general para los recursos ordinarios, ampliando los mismos (caso de la primera causa de revisión a cuatro años) o fijando como dies a quo, para el cómputo de los plazos ampliados que se establecen, el momento en que se tiene conocimiento del vicio o causa de revisión (conocimiento del documento o sentencia judicial firme). Ello no impide que tales vicios o causas de ilegalidad del acto puedan hacerse valer a través de los recursos ordinarios, si concurren al tiempo de su interposición, lo que excluiría el ulterior recurso de revisión por las mismas causas, por cuanto ya habrían accedido al control de legalidad propio de la vía administrativa.

Tal planteamiento se proyecta de manera paralela en cuanto a la apertura de la vía judicial de la que la vía administrativa constituye un presupuesto, de manera que se producirá incompatibilidad con el recurso administrativo de revisión cuando el mismo incida en causas de ilegalidad del acto que ya han tenido acceso a la vía jurisdiccional o pueden solventarse en la misma, por cuanto no cabe la revisión por la Administración de los pronunciamientos judiciales en asuntos y sobre pretensiones que se han sometido a la potestad jurisdiccional. Por el contrario, el hecho de que se haya abierto un proceso judicial sobre el mismo acto o resolución administrativa ejercitando unas determinadas pretensiones de ilegalidad no es obstáculo para acceder a la vía administrativa del recurso extraordinario de revisión haciendo valer alguna de las causas específicamente recogidas en el art. 118 de la Ley 30/92, que no se han ejercitado en la vía judicial ni pueden solventarse

en la misma; otra interpretación, además de no deducirse de la regulación legal, llevaría a denegar el acceso a la tutela judicial frente a tales vicios y causas de nulidad en contra de las previsiones legales que así lo autorizan y en virtud de una interpretación rigurosa y formalista contraria a dicho derecho fundamental, como señala la doctrina del Tribunal Constitucional antes citada.

En consecuencia, para determinar la viabilidad del recurso administrativo extraordinario de revisión en relación con un proceso judicial previo ha de atenderse a las circunstancias antes expuestas, y así, abierta la vía judicial, previo recurso administrativo ordinario, pueden ser diversas las situaciones:

- A) Que en la vía administrativa se hayan hecho valer las causas de ilegalidad previstas en el art. 118 de la Ley 30/92, o se hayan incorporado al proceso judicial en trámite procesal adecuado al efecto sujetándolas al pronunciamiento que resuelva el recurso, en cuyo caso no puede acudir al recurso extraordinario de revisión administrativa para reiterar el control administrativo y judicial sobre unas mismas causas de ilegalidad del acto de que se trate...
- B) La existencia de un proceso judicial que tenga por objeto el mismo acto o resolución administrativa y que haya terminado por sentencia firme. En tal caso, una antigua jurisprudencia (SS 26 de noviembre de 1973, 12 de febrero de 1971, 25 de octubre de 1960 y 12 de mayo de 1961) a la que se refiere la parte recurrida y que se recoge por la doctrina, considerando que los supuestos de revisión administrativa son equivalentes a los del recurso de revisión judicial (art. 102 LJ), considera que habiendo recaído sentencia firme ha de acudir para su revisión a la vía judicial. La coincidencia sustancial de tales motivos de revisión (administrativos y judiciales) permite hacerlos valer frente a la sentencia firme y producir semejantes efectos para la tutela judicial del administrado, lo que justifica la opción de la vía judicial sin merma para el derecho fundamental del interesado.
- C) Finalmente, en el caso de que se haya iniciado un proceso judicial en relación con el mismo acto administrativo, previo recurso administrativo ordinario en el que no se hayan hecho valer las causas de ilegalidad previstas en el artículo 118 de la Ley 30/92, en el proceso judicial no se efectúa valoración alguna sobre las mismas, salvo que se incorporen al debate del recurso contencioso-administrativo en trámite procesal oportuno, por lo que, cuando no se produzca tal incorporación o la misma no sea posible, la existencia del proceso judicial no es obstáculo para la interposición de correspondiente recurso administrativo extraordinario de revisión, como presupuesto para acceder a la tutela judicial, de la que en otro caso se vería privado el administrado, al no poder hacer valer frente al acto impugnado vicios o defectos que, precisamente por su gravedad e importancia, son objeto de una protección especial por la Ley, privación con fundamento en la existencia de un proceso previo en el que no se discuten tales vicios o defectos y, por lo tanto, no se efectúan pronunciamientos sobre los mismos, impidiendo el control administrativo y judicial del acto en tales aspectos sustanciales, en contra de los principios constitucionales y derecho a la tutela judicial que se invocan por las partes recurrentes.

No cabe apelar a la posibilidad de dejar adquirir firmeza a la sentencia dictada en vía judicial y pedir la revisión judicial de la misma por los motivos que establece la Ley de Jurisdicción, sustancialmente similares a los establecidos en el art. 118 de la Ley 30/92, pues la perentoriedad de los plazos, a contar desde que se tuvo conocimiento del documento, impediría el acceso a ese control judicial, con la consiguiente quiebra del derecho a la tutela judicial constitucionalmente reconocido y para el que habilita el referido art. 118.

Éste es el caso del presente recurso, en el que el interesado interpone recurso extraordinario de revisión

Por todo ello ha de concluirse que la sentencia de instancia, en cuanto no se razona conforme a la interpretación que se acaba de indicar, incurre en las infracciones que se denuncian, por lo que deben estimarse los motivos primero, segundo y tercero del recurso interpuesto... ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2ª)

■ Sentencia de 5 de julio de 2005.

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce.

IVA. Operaciones de cesión de remate de créditos con sobreprecio. Exención.

Las operaciones de cesión de remate de créditos con sobreprecio previstas en la regla 14 a) del art. 131 de la Ley Hipotecaria están exentas del IVA por aplicación de lo dispuesto en el art. 20.1.18 de la LIVA de 1992.

Fundamentos de Derecho

Primero.- La cuestión esencial que en este recurso se plantea queda centrada en determinar si las operaciones de cesión de remate con sobreprecio, de la regla 14.ª del art. 131 de la Ley Hipotecaria, están sujetas al IVA como prestaciones de servicios, en base a lo previsto en el art. 11.1 de la Ley 37/1992, como estima la sentencia recurrida, alineándose con la tesis de la Administración, o si, por el contrario, como entiende la recurrente, no están gravadas por aplicación de lo dispuesto en el 20.1.18 de la referida Ley 37/1992, que declara exentas “d) Las demás operaciones incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuados por quienes los concedieron en todo o en parte”, al no ser el sobreprecio, a su parecer, más que una operación relativa al préstamo hipotecario del que trae causa la ejecución de la garantía, y que se aplica a la deuda pendiente, sin que su importe sea superior...

Segundo.- La parte recurrente aduce, como primer motivo del recurso, la infracción, por inaplicación, del art. 20.1.18.d) de la Ley 37/1992, sobre el IVA, alegando que las operaciones relativas a un préstamo hipotecario finalizan con el Auto de adjudicación emitido por el Juez, y que cuando la acreedora hipotecaria cede el remate efectúa una operación relativa al préstamo cuya garantía se ejecu-

ta, siendo obvio que el cesionario paga un único importe, constituyendo la suma satisfecha el precio de adquisición.

Para la resolución de este motivo debemos tener en cuenta diversas cuestiones.

I. El régimen regulador del remate efectuado con la calidad de ceder a terceros.

El artículo 1499 en las sucesivas versiones de la LEC de 1881 decía originalmente, en su segundo párrafo, que “las posturas podrán hacerse a calidad de ceder el remate a un tercero”. Después, según la versión introducida por la Ley 34/1984, de 6 de agosto establecía, en su tercer párrafo, que “las posturas podrán hacerse a calidad de ceder el remate a un tercero; el rematante que ejercitare esta facultad habrá de verificar dicha cesión mediante comparecencia ante el propio Juzgado que haya celebrado la subasta, con asistencia del cesionario, quien deberá aceptarla, y todo ello previa o simultáneamente al pago del resto del precio de remate”. Y, finalmente, con la reforma generada por la Ley 10/1992 de 30 de abril, dicho tercer párrafo especifica que “sólo el ejecutante podrá hacer postura a calidad de ceder el remate a un tercero; el ejecutante que ejercitare esta facultad habrá de verificar dicha cesión mediante la comparecencia ante el propio Juzgado que haya celebrado la subasta, con asistencia del cesionario, quien deberá aceptarla, y todo ello previa o simultáneamente al pago del resto del precio de remate”.

II. Concepto y naturaleza jurídica de la cesión de remate.

Por otra parte, y como se ha venido entendiendo por la doctrina y por la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, la cesión de remate, figura muy arraigada en nuestro proceso de ejecución, y definible como el acto procesal, público y solemne, por el que el rematante transmite a un tercero el derecho subjetivo a adquirir la cosa subastada en un proceso, no genera, sin más, la traslación de la cosa subastada y rematada (pues aún no se ha adquirido); en realidad, lo único que se transmite al cesionario es el derecho (único ostentado por el rematante, ejecutante o no) a adquirir la cosa, mediante la aceptación coetánea o sucesiva de la cesión, por el precio ofrecido en la subasta. Dicha cesión, al materializarse dentro de un proceso y producir efectos procesales, es, pues, un contrato típico procesal, que exige, para su validez, que las dos partes interesadas (el rematante cedente y el cesionario) tengan capacidad negocial para adquirir la cosa subastada; y las Leyes 34/1984 y 19/1986, antes citadas, subsanando las imprecisiones y omisiones anteriores de la LEC y de la LH, especifican la forma de realizar la cesión (comparecencia ante el Juzgado) y la necesidad de que el cesionario la acepte y el plazo durante el cual puede efectuarse (previa o simultáneamente al pago del precio)...

La naturaleza de la cesión de remate a tercero la explícita la sentencia de la Sala I del Tribunal Supremo de 18 de Febrero de 1994 al señalar que “la intervención de un rematante en una subasta judicial «a calidad de ceder el remate a un tercero» es una aplicación concreta, en nuestro Derecho Positivo, del doctrinalmente llamado contrato para persona que se designará» («per persona nominanda»), que consiste en que uno de los contratantes, llamado estipulante, se reserva la facultad de designar, dentro de un plazo determinado, a una tercera persona para que ocupe su lugar en la relación contractual y que, para su plena efectividad, requiere ineludiblemente que la designación de dicha tercera persona (que en ningún caso puede relegarse a tiempo indefinido o «sine die») se haga dentro del plazo estipulado para ello por las partes o del expresamente señalado por la Ley, (cuando

dicha figura o modalidad contractual se encuentre legalmente regulada, como aquí ocurre) de tal modo que, transcurrido el expresado plazo (convencional o legal) sin realizar la designación («elección») de dicha tercera persona, el estipulante queda como único contratante y como definitivo obligado.

III. Existencia de una sola transmisión en el supuesto de cesión del remate.

Hemos de partir, por tanto, del hecho de que la cesión de remate se encuadra dentro de la misma subasta judicial, hasta el punto que el auto de adjudicación se hace a favor del cesionario y no de la entidad financiera, por lo que no es del todo cierto que el cesionario sea una persona ajena al procedimiento de ejecución...

El otorgamiento de la escritura (o, en el caso del proceso judicial sumario del artículo 131 de la Ley Hipotecaria —e, incluso, en la LEC después de la reforma generada en la misma por la Ley 10/1992—, el auto final confirmatorio de la resolución inicial por la que se aprueba el remate) constituye, pues, una condición de eficacia del estricto acto procesal de enajenación forzosa; condición que no es resolutoria, sino suspensiva, de naturaleza análoga a la civil de tal carácter y regulada por el artículo 1114 del Código Civil, con la secuela de que, en principio, la adquisición de los derechos dependerá del acontecimiento integrante de la condición (en nuestro caso, la consignación del precio y la entrega ficta de la cosa), pero con el resultado definitivo de que, realizados estos dos actos, se entiende que el rematante adquirió el dominio de lo adquirido desde el día del acta o resolución judicial aprobatoria del remate, ya que los efectos de la ubicación condicional de dar, una vez cumplida la condición, se retrotraen al día de la constitución de aquélla, a tenor del artículo 1120 del Código citado...

IV. Existencia de sobreprecio en las cesiones de remate.

Por otra parte, aunque las entidades acreedoras financieras pueden recibir por la cesión de remate, al margen del propio precio de remate, determinadas cantidades, según acuerdo externo al procedimiento judicial entre el acreedor y el adjudicatario definitivo, en cuyo caso el valor de la operación efectuada entre el cedente y el cesionario no coincide con el de adjudicación, puesto que el precio de la subasta no será más que una parte de la contraprestación, de la que también forma parte el precio de la cesión, desde el momento que el importe se aplica íntegramente al préstamo que motivó la ejecución de la garantía, y no supera a la deuda pendiente, la entidad financiera está defendiendo un mejor precio del inmueble ejecutado, con el fin de que las pérdidas inherentes al préstamo sean las mínimas posibles.

V. Regulación de la exención pretendida.

El artículo 20, apartado uno, número 18 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone “Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

18.º Las siguientes operaciones financieras...

c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instruye, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

d) Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o parte..”

“Este precepto es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el art. 13, parte B, letra d) de la Directiva 77/388/CE, de 17 de Mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido. De acuerdo con el precepto comunitario “Los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijados y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos (...) las operaciones siguientes:

1.- La concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron.”

Tercero.- Sentado lo anterior, hay que entender que las operaciones cuestionadas deben encuadrarse dentro de la actividad crediticia, aunque sea su lado oscuro, sin que, por tanto, pueda hablarse de un negocio oneroso autónomo en el que existe una contraprestación por un servicio que la entidad presta a un particular en el marco de la adquisición de un inmueble procedente de una subasta judicial.

En efecto, cuando la entidad crediticia actúa en la subasta con la condición de poder transmitir a un tercero y a éste cede el remate, su intervención en la operación es de mediador entre el titular del bien sobre el que ostentaba el crédito hipotecario y el adquirente, acogiéndose a un mecanismo en cuya virtud acude a la subasta celebrada como final de un proceso iniciado a su instancia, ejercitando la posibilidad de rematar en calidad de ceder, que le otorga la Ley.

Ante esta realidad, hay que concluir que el precepto legal que regula la exención pretendida fue ciertamente inaplicado, por la sentencia recurrida, pues extendiéndose la exención a todos los servicios relacionados con los préstamos y créditos, incluidos los de gestión, siempre que se realicen por quienes los concedieron y el destinatario de dichos servicios sea el prestatario, la adjudicación en subasta pública judicial, en calidad de ceder y posterior cesión, cuando las entidades de crédito acuden al procedimiento ejecutivo para conseguir el reembolso de los créditos concedidos, no devueltos a su vencimiento, está relacionada con su actividad crediticia.

Cuestión distinta es la de determinar, cuando media una cesión de remate, cuál es el precio de la transmisión al ser distinto al del remate y no coincidir el adquirente en la subasta con el acreedor hipotecario, pero este tema afecta a la base Imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y no resulta esencial para la suerte del presente recurso.

Cuarto.- En consecuencia, procede estimar el recurso, casando, anulando y revocando la sentencia recurrida, y de conformidad con lo dispuesto en el art. 95.2.d) de la Ley Jurisdiccional, la Sala debe entrar a resolver lo que corresponde dentro de los términos en que aparece planteado el debate, por lo cual procede estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, con anulación de la liquidación de Enero de 1996, que es la única a la que puede afectar el pronunciamiento, ante el Auto dictado por la Sala, de fecha 11 de Septiembre de 2003, al estar exenta por IVA las cesiones de remate efectuadas, por resultar aplicable el art. 20, uno, 18.d) de la Ley 37/1992, sin que proceda acordar la expresa imposición de las costas de la instancia, y en cuanto a las costas causadas por este recurso de casación que cada parte pague las suyas. ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2ª)

■ Sentencia de 14 de septiembre de 2005.

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó.

ICIO. Plazo que tiene la Administración para realizar la liquidación definitiva.

Ante la configuración legal del hecho imponible del ICIO, el tribunal fija como doctrina legal la siguiente: «El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse, no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas».

La argumentación de la sentencia resulta complejísima y posiblemente sin basamento en una doctrina sólida para anular la sentencia de instancia, cuya conclusión tampoco resulta aceptable.

Fundamentos de Derecho

Cuarto.- 1. *El problema que se plantea, pues, en el presente recurso es el de determinar si es errónea la doctrina sentada por la sentencia recurrida, que declara prescrita la deuda tributaria liquidada por ICIO a la entidad Estación Sur de Autobuses S.A.*

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid sostiene que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el Impuesto que nos ocupa comienza su cómputo en la fecha en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente liquidación, es decir, transcurridos treinta días desde la concesión de la licencia, para el caso de concederse la licencia, o desde el inicio de las obras en el caso de que no se haya solicitado, concedido o denegado la licencia.

El Ayuntamiento recurrente considera que, a partir de la entrada en vigor de la LHL (art. 104.2), el cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que terminan las obras.

2. A la vista de los criterios expuestos, lo primero que hay que hacer es determinar debidamente ... el hecho imponible en la tasa por licencia de obras y en el ICIO, ... El hecho imponible en la tasa por la expedición de licencias de obras viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de la obra proyectada, previos a la concesión de la correspondiente licencia, y en el ICIO por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras o urbanística, se haya obtenido no o dicha licencia... Ni en la tasa por licencia de obras ni en el ICIO la realización del hecho imponible se inicia por la solicitud de la licencia urbanística. En la tasa, la solicitud de la licencia es presupuesto para que la Administración preste el correspondiente servicio, pero es dicha prestación la que significa la realización del hecho imponible, por

lo que si a la solicitud de licencia no sigue la prestación del servicio no se devenga tasa alguna. En el ICIO el hecho imponible es la realización de determinadas obras, aquéllas para cuya ejecución se necesite licencia municipal, pero el hecho imponible se produce independientemente de que la licencia se haya o no solicitado. Ni la solicitud de licencia implica iniciación en la realización del hecho imponible ni la concesión de aquélla significa la culminación de éste. El hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104.2 LHL), aunque el art. 103.4 LHL fije el devengo no en este momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra.

Desde la perspectiva del devengo, lo verdaderamente importante, como ha puesto de relieve la doctrina, es la realización del elemento objetivo. En efecto, para considerar realizado el hecho imponible en un impuesto que grava un resultado real, como es el ICIO, tendremos que determinar cuándo cobra realidad ese elemento material, y éste es el único momento que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria. No importa la extensión temporal del elemento material realizado, ya que en todas ellas tendremos que acudir a la realidad para indagar en qué momento se realizó ese sustrato material del hecho imponible y en función del mismo considerarlo realizado jurídicamente y, consecuentemente, también situar el devengo en ese instante.

En un impuesto que grave un resultado real cuya realización conlleve un cierto tiempo, como una construcción, el legislador no puede acotar ese aspecto temporal colocando el devengo al inicio de la construcción, ya que tal dimensión temporal es una parte integrante del propio elemento material; es más, con ello se estaría modificando y sustituyendo el propio aspecto material, la construcción como resultado, por otro supuesto material, el inicio de una actividad de construcción. Pero ello no es posible, ya que el devengo no puede impedir en ningún caso la propia realización del supuesto normativo; todo lo contrario, el devengo tiene que ratificar el momento en que se ha realizado ese supuesto normativo, ya que no es un elemento del presupuesto de hecho que pueda matizar negativamente o contradecir lo inicialmente previsto por la norma. En efecto, el devengo tiene una función bien distinta en la estructura del tributo, expresa el momento en que nace una obligación tributaria, precisamente cuando se ha realizado en la realidad el supuesto normativamente previsto, cuando existe en la realidad ese elemento objetivo.

Por consiguiente, en el ICIO, el devengo tendría que situarse al finalizar las obras, cuando cobre existencia el elemento material del hecho imponible, cuando se pueda conocer el coste real y efectivo de esas obras. Sería, sin duda, es (sic) una incongruencia la colocación del devengo al inicio de las obras, cuando se trata de un hecho imponible no periódico, aunque de una duración más o menos dilatada, que grava un resultado que necesita un determinado tiempo en su realización. Lo lógico hubiera sido que el devengo se situara en el momento de terminarse las obras. Otra cosa es que la exigibilidad de la cuota se adelante al devengo del impuesto, que existan unos pagos anticipados.

Por consiguiente, en el ICIO estamos ante un devengo adelantado, que jurídicamente sólo se le puede calificar de un ingreso a cuenta o de un adelantamiento de pago, y no como el momento en que nace la obligación. Con lo cual ese devengo adelantado no puede determinar la Ley aplicable, ya que ésta tiene que ser la vigente en todo el tiempo que inescindiblemente va unido

a la realización del elemento material y muy especialmente cuando se haya terminado de realizar ese elemento objetivo del hecho imponible, ya que sólo entonces puede situarse el devengo. La Ley aplicable ha de preceder en el tiempo a la realización del hecho imponible, pero no es suficiente que la Ley reguladora del tributo esté vigente al tiempo de iniciarse aquél, sino también en el momento de finalizar el mismo, ya que sólo en este último instante se devenga el impuesto y nace, consiguientemente, la obligación.

Es más, la normativa aplicable en función de este momento inicial en que se sitúa incorrectamente el devengo, no puede condicionar para nada las evoluciones o modificaciones de precios que se produzcan en el sustrato material del hecho imponible, como la evolución de costes que tenga que soportar una construcción que requiere un cierto tiempo; a lo sumo, se puede hacer una media de los costes realmente soportados, aplicando distintas técnicas, como se aplican en otros impuestos, pero lo que no cabe en ningún caso, cuando además la base imponible se determina por el coste real y efectivo, es cuantificar los costes en función del día en que se inició la construcción, esto es, en función de lo presupuestado.

Incluso, en el ICIO, la liquidación provisional se practica antes de ese mal situado devengo, como señala el art. 104 de la Ley, esto es, antes que nazca esta obligación «adelantada». Simplemente se hace esto para poder exigir inmediatamente un pago a cuenta, que es en realidad en lo que consiste ese devengo adelantado. Después, cuando realmente se haya realizado el presupuesto de hecho, que es el lugar donde tendría que situarse el devengo, se procederá, lógicamente, a la liquidación definitiva.

... esto no es otra cosa que manifestación de uno de los numerosos casos en que los sistemas fiscales permiten la anticipación de ingresos tributarios a la fecha del devengo, conforme sucede en las modalidades de ingresos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados, que suelen ser anteriores al momento en que legalmente se sitúa el nacimiento de la obligación tributaria.

3. A la vista de la jurisprudencia expuesta, la conclusión a que se llega es que a partir de la entrada en vigor de la LHL y, en concreto de su art. 104.2, el cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que finaliza la obra gravada y ello porque, aunque el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra (art. 101.1 de la LHL), como el ICIO no es un impuesto instantáneo, ese hecho imponible se desarrolla en el lapso de tiempo que media entre el comienzo y la finalización de la obra. Como decía la sentencia de 28 de enero de 1994, el hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104.2 LHL), aunque el art. 103.4 de la misma LHL fije el devengo no en ese momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción de la obra.

4. Llama la atención que, pese a conocer la Sala de apelación la sentencia de esta Sala de 23 de marzo de 2002 que se refería también a la sentencia de 24 de abril de 1999 y, consecuentemente, a la de 16 de marzo de 1998, la haya inaplicado al manifestar su discrepancia con el criterio seguido por esta Sala al confirmar sentencia propia de la misma Sala

y Sección Cuarta a propósito de otro caso de eventual extinción de la deuda tributaria con motivo de una liquidación por Tasa de licencia de obras pues la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias a las que aquí nos hemos referido tiene pleno vigor y debería haber sido observada por la Sala de apelación. Por eso, parece conveniente fijar la doctrina legal que se solicita, sustancialmente coincidente con la doctrina que ya ha declarado esta Sala en las sentencias citadas. La singularidad del presente caso y la no coincidencia de la cuestión aquí planteada con la planteada en las anteriores sentencias de esta Sala de que hemos hecho mención hacen viable este recurso extraordinario, en el que se llega a la conclusión de que la sentencia recurrida se funda en doctrina errónea, que, de consolidarse, sería gravemente perjudicial para las Haciendas municipales, por lo que procede fijar como doctrina legal la siguiente: «El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas».

■ Tribunal Superior de Justicia Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª).

■ Sentencia de 21 de enero de 2005.

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Gervasio Martín Martín.

Plazo para el ejercicio de la acción impugnatoria por parte de la Administración en las reclamaciones económico-administrativas.

Aunque la sentencia aplica el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, ha de destacarse el interés del fallo al exigir a la Administración el cumplimiento de los plazos reglamentarios exigidos para el ejercicio de su acción impugnatoria en estas reclamaciones.

Fundamentos de derecho

Segundo: Se alega por el recurrente que la resolución del recurso de alzada no debió ser admitido por haberse presentado fuera de plazo, invoca el art. 121.1 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. Para resolver esta alegación debe tenerse en cuenta que no consta en el expediente la fecha en que fue notificada al Consejero de Economía y Hacienda la resolución del Tribunal Regional (dictada el 1 de diciembre de 1999) que luego recurrió. Y sí esta probado que el recurso lo firmó el expresado Consejero el 24 de febrero de 2000, habiendo sido presentado el 29 de febrero de 2000. El Tribunal debe decir que este mismo problema ha sido planteado en otros asuntos, citándose en este sentido el recurso 208/01 en el que se dictó

la sentencia número 671 de 2004; por ello, siendo la misma cuestión se impone, lógicamente la misma solución y por los mismos argumentos.

Se decía en dicha sentencia, en síntesis, lo siguiente:

- «Debe tenerse en cuenta el artículo 131, apartado 1, del reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981 de 20 de agosto, que dice: “Uno el recurso de alzada se interpondrá en el plazo improrrogable de quince días”; pues bien, en relación con dicho precepto conviene precisar que el artículo 106, apartado 1, del Reglamento citado dispone que las resoluciones dictadas por los Tribunales Regionales, antes Provinciales, deberán ser notificadas a los interesados dentro del plazo de diez días a contar desde su fecha, y el apartado 2, de este mismo artículo resalta que la Secretaría de los Tribunales Regionales se cuidará de que se notifique la resolución y conservará en su poder todas las actuaciones hasta recibir el justificante de la notificación, que quedará incorporada al expediente...
- Cuando el que interpone el recurso ordinario de alzada es un Director General del Ministerio de Economía y Hacienda, legitimado para ello, debe actuarse en materia de notificaciones, si cabe todavía, con mayor rigor, pues nos hallamos ante un recurso excepcional y ante la comunicación inter-órganos del Ministerio de Economía y Hacienda.
- El artículo 107 “Remisión a las Direcciones Generales de resoluciones estimatorias”, dispone que “cuando los Tribunales Regionales dicten resoluciones, en única o primera instancia, por las que, en todo o en parte, se accede a las pretensiones de los reclamantes o se modifique el acto administrativo reclamado, remitirán en el plazo de cinco días una copia de la resolución dictada a la Dirección General del ramo, a los efectos prevenidos en los artículos 130 y 136 del Reglamento, o sea recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central”.
- El plazo para interponer el recurso ordinario de alzada por los Directores Generales no puede exceder de la suma de cinco días, más el tiempo en que se recibe la comunicación de la resolución estimatoria por el Director General del ramo, más quince días, siendo esta suma de tiempos improrrogables, pues el incumplimiento de cualquiera de sus fases, no puede perjudicar a los contribuyentes que han obtenido una resolución administrativa declarativa de derechos...
- Es inadmisile en un Estado de derecho que el plazo para interponer un recurso quede a merced del Órgano administrativo recurrente, y que, además, no aporte los datos que sólo él posee, que permitan conocer el “dies a quo” del plazo reglamentario, circunstancia que ha ocurrido en el caso de autos, en el que se ha vulnerado el principio de derecho que dispone que no puede beneficiarse de los vicios o defectos jurídicos aquel que los ha cometido, en este caso la Administración Tributaria».

Tercero: Trasladando estos criterios a la regulación del vigente Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas debe decirse que el 121.1 establece: «el recurso de alzada se interpondrá ante el Tribunal que hubiera dictado la resolución que se recu-

rra, en el plazo improrrogable de quince días, contados desde el siguiente a su notificación o comunicación a que se refieren los artículos 102 y 103 de este Reglamento». Como puede verse este precepto viene a ser una trasposición de lo dispuesto en dicho sentido por el artículo 131 apartado 1 del anterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, ...

En el caso de autos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid es, como ya se ha destacado, de fecha 1 de diciembre de 1999, pero no consta la fecha de recepción de la resolución en Consejería recurrente en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, con lo que se está ante un supuesto que guarda muchas semejanzas con el caso estudiado en la sentencia del TS, de fecha 21 de enero de 2002, donde se recoge la doctrina que ya se menciona en el fundamento de derecho anterior...

El procedimiento correcto ... que debió seguirse en el caso de autos, es como sigue:

1º El estricto cumplimiento del plazo de cinco días de remisión por parte del Tribunal Regional de la resolución estimatoria...

En el caso de autos, la Resolución estimatoria fue dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid el día 20 de junio de 1983 y la comunicación al Director General de Tributos se hizo el 6 de enero de 1984, o sea transcurridos seis meses y quince días.

2º El plazo de recepción es, en principio indeterminado, pero es determinable, pues normalmente el envío se hace por correo, con franquicia, o si coinciden las sedes del Tribunal y de la Dirección General de que se trate puede hacerse por entrega mediante Agente... En el caso de autos, no ha habido manera de conseguir que la Administración Tributaria certificara la fecha en que las comunicaciones remitidas por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid el 6 de enero de 1984 fueron recibidas por el Director General de Tributos.

3º ... es obligado resaltar que el escrito de interposición debe presentarse acompañado del certificado que constate la fecha de recepción de la comunicación de la resolución estimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional...

En el caso de autos no se ha cumplido este requisito, y, por ello, con toda razón la sentencia de instancia, al no poder conocer dicha fecha, por culpa de la Administración, declaró la extemporaneidad del recurso ordinario de alzada del Director General de Tributos. Dicha sentencia al estudiar la legitimación de los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sigue diciendo «debido a la peculiaridad organizativa de la Hacienda Pública, en los dos órdenes de gestión y de resolución de reclamaciones económico-administrativas, la Administración tributaria, se escinde, a efectos del procedimiento de reclamaciones, en dos partes... y en esta consideración de "partes" procedimentales, carecen de privilegio alguno en cuanto al cómputo e improrrogabilidad de los plazos, antes al contrario, como el recurso de alzada es una modalidad muy peculiar de posible anulación de actos administrativos (resoluciones de los TT EE AA) declarativos de derechos, el rigor exigido en el cumplimiento de los pla-

zos de remisión de las resoluciones estimatorias a estas “partes”, del plazo de interposición del recurso de alzada, en el caso de autos en el que varias resoluciones estimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid dictadas el 20 de junio de 1983, fueron recurridas en alzada, con ánimo anulatorio, por la Dirección General de Tributos el 2 de marzo de 1984, sin que, además, haya sido posible conocer la fecha exacta en que este Centro Directivo recibió la copia de las resoluciones estimatorias recurridas».

Por todo ello se impone la estimación del recurso Contencioso-Administrativo, declarando la extemporaneidad alegada, y con ello la estimación del recurso, sin que se deba analizar ya el resto de alegaciones planteadas. ■

■ **Sentencia Tribunal Superior de Justicia Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª)**

■ Sentencia de 12 de mayo de 2005

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Julio Luis Gallego Otero.

Rentas irregulares. Rendimientos obtenidos por el Comisario de la quiebra.

Los rendimientos obtenidos por el comisario de la quiebra que ha actuado durante varios años, pero que son percibidos al finalizar sus funciones, tienen el carácter de rentas irregulares.

Fundamentos de derecho

Segundo: Centrada la controversia jurídica que se suscita en este proceso en la naturaleza de renta regular o irregular que a efectos del IRPF 1998, debe darse a los rendimientos obtenidos por la recurrente, por importe de 9.045.864 de pesetas como comisaría de las quiebras de las entidades Cediassa, San Lázaro y Gogramis C, para la que fue nombrada por autos de los Juzgados de Primera Instancia núm. 6 de Gijón, núm. 8 de Oviedo y núm. 3 de Gijón, de fechas 1 de julio de 1992, 14 de febrero de 1996 y 1 de febrero de 1994, percibiendo en el año 1998 como retribución la cantidad global reseñada. ...

La anterior doctrina mantenida por esta Sala y Sección debe ser rectificada y modificada en atención a la sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 15 de julio de 2004 (RJ 2004, 6667) en recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la sentencia de este Tribunal de 20 de noviembre de 1998 en la que declara como doctrina concreta que los honorarios percibidos de una vez, en el ejercicio de una profesión, por servicios prestados durante varios años, reúnen las características de renta irregular, prevista en el art. 59.1 b), en relación con los artículos 64.65 y 67 de la Ley 18/1991, y, por lo tanto, es correcta la autoliquidación, en este punto, por él ejercitada, pues, partiendo de los preceptos acabados de citar, si el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un

período superior al ejercicio fiscal y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad sin que sea de aplicación lo establecido en el artículo 56 uno, y dos de la citada Ley, ni los argumentos vertidos en la sentencia de instancia.

En consecuencia, tenemos que decir que las rentas percibidas por la recurrente por el concepto mencionado tiene la naturaleza de renta irregular al percibir de una sola vez una retribución correspondiente al desarrollo de una actividad por un período que abarca en dos o más ejercicios. ■

■ Juzgado de lo Mercantil núm. 5 de Madrid

■ Sentencia de 29 de Marzo de 2005

■ Ponente: Sr. Arribas Hernández.

Clasificación que a efectos concursales ha de otorgarse a los recargos tributarios.

Se discute la clasificación que, a efectos concursales, deberá otorgarse a los recargos tributarios, bien como créditos con privilegio general del art. 91.4.º L 22/2003 de 9 Julio, o como créditos subordinados.

Fundamentos de Derecho

Primero: *La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y la propia concursada impugnan la lista de acreedores en cuanto a la clasificación que ha efectuado la administración concursal del crédito de la Hacienda Pública...*

Como ya puede deducirse de lo hasta ahora expuesto, el objeto de este incidente se reduce a determinar dos cuestiones realmente polémicas en la interpretación de la nueva Ley Concursal, como son: la clasificación que debe otorgarse a los recargos tributarios y la forma de computar el privilegio general del núm. 4 del art. 91 de la citada Ley...

Tercero: *En cuanto a los recargos, la AEAT considera que forman parte de la deuda tributaria y que deben clasificarse como crédito con privilegio general del núm. 4 del art. 91 de la LC y, en su caso, como crédito ordinario, mientras que la concursada y la administración concursal al contestar a la demanda entienden que deben clasificarse como créditos subordinados, al participar de una naturaleza sancionatoria y resarcitoria.*

El TC se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la naturaleza jurídica de los recargos tributarios, si bien la aproximación a dicha doctrina debe hacerse con cierta cautela por dos razones. En primer lugar, porque todas las sentencias del TC analizan exclusivamente uno de los tipos de recargo, concretamente el recargo por pago fuera de plazo sin requerimiento previo ... y en segundo término, porque esta doctrina analiza la cuestión a los efectos de determi-

nar o rechazar la aplicabilidad de las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionatoria establecen los arts. 24.2 y 25 de la Constitución...

... el TC rechaza que se trate de una sanción en sentido propio porque carece de finalidad represiva, retributiva o de castigo, afirmando su finalidad resarcitoria en tanto comprende los intereses hasta alcanzar el 10% de la deuda tributaria y, además, en cuanto excede de la cifra alcanzada por el interés de demora, tiene una función eminentemente disuasoria, coercitiva o de estímulo, favoreciendo el pago puntual de la deuda...

A la vista de la actual regulación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, que excluyen las sanciones y en todo o en parte los intereses de demora, no se aprecian razones para separarse de la doctrina del TC fijada en la S 13 Nov. 1995, que atribuyen a este tipo del recargo una función indemnizatoria o resarcitoria y de estímulo para el pago de la deuda.

Ahora bien, el hecho de que estos recargos no sean sanciones en sentido propio por carecer de finalidad represiva y cuya imposición no exige las garantías del proceso sancionatorio, no impide su subordinación a los efectos de la Ley Concursal por las siguientes razones:

- 1) El propio TC en la S 164/1995, destaca que se trata de una figura intermedia entre las medidas resarcitorias y la sanción propiamente dicha, «En definitiva, a efectos concursales, si los recargos son una figura intermedia entre las medidas resarcitorias, esto es, los intereses y las sanciones en sentido propio, y ambas tienen la consideración de créditos subordinados en la Ley Concursal (art. 92.3.º y 4.º), no existe razón alguna para considerar a los créditos por recargo como ordinarios o privilegiados.
- 2) El concepto de «multas y demás sanciones pecuniarias», que se califican de subordinados por el art. 93.4.º de la Ley Concursal, debe interpretarse en sentido amplio comprensivo de los recargos que constituyen, como señala el propio TC en las sentencias indicadas, «una especie de multa o penalización económica»...
- 3) La consideración de los recargos como una especie de multa, penalización económica e incluso de sanción pecuniaria en sentido amplio, aunque carezcan de una finalidad represiva o de castigo, se pone aún más claramente de manifiesto a la vista del art. 10.2 de la LGT, que como antes el art. 4.3 de la L 1/1998, de 26 Feb., de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece que «... las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».
- 4) La finalidad de la consideración como créditos subordinados de los intereses y de las multas y demás sanciones pecuniarias es también aplicable a los recargos. Efectivamente, la subordinación de los créditos por intereses obedece a su carácter accesorio como destaca la propia Exposición de Motivos de la Ley Concursal. Por otro lado, la razón de la subordinación de las sanciones se encuentra en que, de otra forma, se haría recaer sobre el resto de los acreedores las consecuencias del incumplimiento o infracción determinante de la sanción. Ambas circunstancias concurren simultáneamente en los recargos...

Tampoco es obstáculo para la clasificación de los recargos como créditos subordinados el hecho de que los mismos formen parte de la deuda tributaria, según el art. 58 de la LGT, porque de esta naturaleza participan los intereses y también forman parte de la deuda tributaria según el precepto reseñado.

En definitiva, los recargos forman parte de la deuda tributaria pero no son tributos, como señala la sentencia del TC 276/2000, y no se aprecia razón alguna por la que los recargos deban ser satisfechos con anterioridad o junto con los créditos ordinarios y, en todo caso, en detrimento de los mismos.

5) Por último, debe tenerse especialmente en cuenta, desde el punto de vista de la interpretación sistemática del art. 92 de la Ley Concursal, que la nueva Ley pretende una limitación de los privilegios...

Si todos estos argumentos son aplicables a los recargos por declaración extemporánea, con mayor razón lo serán a los recargos del período ejecutivo y, concretamente, a los recargos de apremio ordinario, que son realmente el objeto de este incidente, por lo que debe declararse su carácter de créditos subordinados.

En la nueva LGT, los recargos del período ejecutivo están regulados en el art. 28, distinguiendo entre recargo ejecutivo, cuyo importe es del 5% de la deuda no ingresada, sin aplicar los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio; recargo de apremio reducido que se eleva al 10%, sin intereses de demora en los términos indicados, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo antes de la finalización del plazo de ingreso de las deudas apremiadas (art. 65.2); y un recargo de apremio ordinario del 20% más intereses de demora si no se cumplen las condiciones anteriores.

Sin perjuicio de su exacta naturaleza jurídica, desde luego, en el recargo de apremio ordinario desaparece cualquier atisbo de finalidad resarcitoria dado que se impone además de los correspondientes intereses de demora (art. 28.5) y la finalidad disuasoria no se aprecia o queda notablemente difuminada, entendida aquella en el sentido de que el recargo «estimula negativamente el pago puntual ante la amenaza de que en caso de inobservancia del plazo, la deuda se incremente...

Cuarto: La segunda de las cuestiones a resolver en el presente incidente es la determinación cuantitativa del privilegio general del núm. 4 del art. 91 de la Ley Concursal.

La administración concursal, la AEAT y la concursada mantienen distintas interpretaciones, todas ellas razonables, lo que pone de manifiesto la más que desafortunada redacción del citado art. 91.4 de la Ley Concursal.

La administración concursal sostiene que para la determinación del límite del privilegio general debe computarse el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública con exclusión de los subordinados, siendo el límite el 50% de dicho importe, previa deducción de los importes amparados, en su caso, por el privilegio especial del art. 90 y el crédito por retenciones del art. 91.2...

Conceptualmente, en los términos en que está planteado el debate, son dos las dudas que surgen. En primer lugar, si para calcular el límite del crédito amparado por el privilegio general del 91.4 se tiene en cuenta el 50% del importe del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública sin exclusión alguna o qué conceptos han de deducirse, y en segundo término (salvo que se acepte la tesis de la concursada, porque ya no sería necesario), si la cuantía resultante de ese 50% debe minorarse con los importes que ya tengan reconocido el privilegio del art. 90 o 91.2.

El art. 91.4 establece que son créditos con privilegio general 4.º «Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al ap. 1 del art. 90, ni del privilegio general del núm. 2.º de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe».

Dados los términos en que está redactado el precepto, parece más sencillo saber qué es lo que no dice que afirmar lo que quiere decir.

Desde esta perspectiva negativa, parece que lo que no dice el artículo es que gocen de privilegio general los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al ap. 1 del art. 90, ni del privilegio general del núm. 2.º de este artículo, hasta el 50% de su importe, porque si quisiera decir esto bastaría con haberlo expresado en estos términos o en otros similares, lo que permite excluir la interpretación que efectúa la concursada...

Precisado lo anterior, el límite debe calcularse sobre la base del 50% del importe del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, ... sin que puedan excluirse los subordinados porque la Ley no lo permite, al referirse al conjunto de los créditos de la Hacienda Pública.

Ahora bien, calcular el límite sobre la base indicada no significa que necesariamente deba alcanzarse el mismo y menos aún que pueda transformarse la naturaleza de los créditos subordinados a privilegiados, pues los subordinados tienen esa clasificación y no puede alterarse.

Por último, indicar que tampoco dice exactamente el precepto que el privilegio del 91.4 pueda ejercerse hasta el 50% del importe del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, lo que operaría como límite e impediría deducir las cantidades amparadas por otros privilegios, tal y como sostiene la AEAT, sino que el privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, hasta el 50% de su importe, lo que obliga a deducir de la cantidad antes indicada los importes que ya gozan de privilegio por el art. 91.2 o, si lo hubiere, amparados en el art. 90. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Unión Europea



**Selección y comentario de
Jurisprudencia del TJCE**



Antonio Cayón Galiardo



Asociación Española de

Asesores Fiscales



UNIÓN EUROPEA

■ Selección y comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Antonio Cayón Galiardo.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Gabinete de Estudios AEDAF

Nota:

Los comentarios a las Sentencias del Tribunal de Justicia se realizan en base al texto literal de las mismas, reproduciéndose en estas páginas sólo los aspectos que, a juicio del autor de la sección, se consideran de mayor interés.

Quien desee profundizar más en cada una de las sentencias puede encontrar los textos íntegros en la Revista Interactiva de la AEDAF (en el primer número de cada mes se reproducen las sentencias del mes anterior) o en la propia página del Tribunal en Internet.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 20 de enero de 2005.

■ **Asunto C-412/03**

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Suministro de comidas en la cantina de una sociedad a un precio inferior al precio de coste – Base imponible.

I. Comentario

Se trata de una petición de decisión prejudicial que tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva. En particular sobre la determinación de la base imponible respecto a una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios por un sujeto pasivo a los miembros de su personal por un precio inferior al precio de coste.

En los preceptos antes citados se regulan operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se asimilan a las realizadas a título oneroso (la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito; y el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal). En ambos casos la base imponible será, bien el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen, bien el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios.

En el caso de la Ley sueca, tales operaciones tienen la consideración de autoconsumos, por lo que Scandic, sociedad que desarrolla su actividad en Suecia, en los sectores de la hostelería y de la restauración, suministrando almuerzos a su personal en una cantina especialmente habilitada por la empresa a un precio que excede del coste a cargo de Scandic, al interponer determinados recursos conforme a su ordenamiento interno, logra que el Tribunal Supremo administrativo (Regeringsrätten) considerando que el suministro de comidas a los miembros de su personal debe considerarse una entrega de bienes y no una prestación de servicios y, por otra parte, que no pueden aplicarse las normas sobre autoconsumo dado que el personal paga una contraprestación a cambio del suministro de las comidas, suscite dos cuestiones ante el TJCE.

«1) Si el suministro realizado por la empresa constituye una entrega de bienes, ¿deben interpretarse los artículos 2 y 5, apartado 6, de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen a la legislación de un Estado miembro, para la que existe autoconsumo cuando el sujeto pasivo transmite bienes a un tercero a cambio de una contraprestación inferior al valor de adquisición del bien o de bienes similares o, si se desconoce dicho dato, al de coste?

2) Si el suministro se reputa como un servicio de restauración, ¿deben interpretarse los artículos 2 y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen a la legislación de un Estado miembro, para la que hay autoconsumo cuando el sujeto pasivo efectúa, ordena hacerlo o provee de cualquier otro modo un servicio para sí mismo o para su personal, con fines privados o para otros ajenos a su actividad, a cambio de un precio inferior al coste de la prestación?»

2. Sentencia:

22. Como señala acertadamente el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, la circunstancia de que una actividad económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa. En efecto, este concepto supone únicamente la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. I 443, apartado 12).

23. Los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva asimilan determinadas operaciones para las que el sujeto pasivo no recibe ninguna contraprestación real a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso. El objetivo de estas disposi-

ciones consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que acepta un bien o que presta servicios para fines privados o para los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien u obtiene un servicio del mismo tipo, por otra (véanse las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 35; Fillibeck, antes citada, apartado 25, y Fischer y Brandenstein, antes citada, apartado 56). Para alcanzar este objetivo, dichos artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra a), impiden que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa evite el pago del IVA cuando afecte a sus fines privados o a los de su personal dicho bien de su empresa y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el consumidor final que compra el bien pagando el IVA (véanse las sentencias de 6 de mayo de 1992, De Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 15; Enkler, antes citada, apartado 33; Bakcsi, antes citada, apartado 42, y Fischer y Brandenstein, antes citada, apartado 56). Del mismo modo, el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva impide que un sujeto pasivo o los miembros de su personal obtengan libres de impuesto servicios del sujeto pasivo por los cuales un particular debería haber pagado el IVA.

24. De la resolución de remisión se desprende que en el futuro los miembros del personal de Scandic seguirán pagando una contraprestación real por las comidas que suministre la sociedad. Dado que la operación de que se trata se realiza a título oneroso, en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, en modo alguno son de aplicación los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de ésta. En efecto, dichas disposiciones sólo se refieren a las operaciones realizadas a título gratuito que se asimilan a las operaciones realizadas a título oneroso, a efectos de la aplicación del IVA.

27. Además, el Gobierno sueco señala que, de conformidad con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, las subvenciones directamente relacionadas con el precio de las operaciones sujetas al impuesto forman parte de la base imponible. Si una empresa subvencionara las comidas que ofrece a los miembros de su personal valiéndose de una empresa de restauración externa, pagaría directamente a ésta el importe de la subvención, el cual completaría el precio pagado por el personal a la empresa de restauración. Entonces se consideraría que la subvención es una cantidad directamente relacionada con el precio y formaría parte de la base imponible, con arreglo a dicha disposición. Pues bien, de la misma manera debería estar sujeta al impuesto una empresa que subvenciona comidas sirviéndose de sus propios servicios de restauración.

28. Al respecto, debe recordarse que, con arreglo a la regla general contenida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio está constituida por la contraprestación que realmente recibe el sujeto pasivo «del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

29. El segmento de frase al que se refiere el Gobierno sueco alude a situaciones en las que están implicadas tres partes, a saber, la que concede la subvención, el suministrador del bien o el prestador de servicios que se beneficia de tal subvención y el comprador del bien o el que obtiene el servicio (véase la sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des pro-

duits wallons, C-184/00, Rec. p. I-9115, apartado 10). En el presente asunto sólo hay dos partes: Scandic, como suministrador de bienes o prestador de servicios, por una parte, y los miembros de su personal, por otra. Además, como se desprende claramente del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la contraprestación la realiza siempre el «comprador [...], [el] destinatario de la prestación o [...] un tercero», y, por lo tanto, nunca la efectúa el propio suministrador ni el prestador. Por lo tanto, el coste asumido por el propio sujeto pasivo por el suministro de comidas a su personal no puede estar comprendido en la base imponible en la operación de que se trata.

30. De lo que precede se deduce que los artículos 2, 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que considere autoconsumo las operaciones por las que se paga una contraprestación real, aunque tal contraprestación sea inferior al precio de coste del bien entregado o del servicio prestado...

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Los artículos 2, 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que considere autoconsumo las operaciones por las que se paga una contraprestación real, aunque tal contraprestación sea inferior al precio del coste del bien entregado o del servicio prestado.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 17 de febrero de 2005

■ Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Exención de los juegos de azar – Sujeción al impuesto de los juegos organizados fuera de los casinos públicos – Respeto del principio de neutralidad fiscal.

I. Comentario

La sentencia se refiere a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof en relación con la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los juegos organizados fuera de los casinos públicos, en particular sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977,

Sexta Directiva, en cuya virtud, los Estados miembros deben eximir del IVA: «las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro». Por su parte, la ley alemana declara que, están exentos del IVA los volúmenes de negocios a los que se aplica la Ley sobre las apuestas y las loterías, así como los juegos organizados por los casinos públicos autorizados.

En tales circunstancias el asunto lo suscita la Sra. Linneweber, heredera universal de su esposo, quien tenía una autorización administrativa para poner a disposición del público, a cambio del correspondiente pago, máquinas tragaperras y máquinas recreativas en los cafés, así como en los salones de juego que le pertenecían, habiendo declarado estos ingresos como no sujetos al IVA, por considerar que los ingresos derivados de la explotación de máquinas tragaperras por los casinos están exentos de este impuesto. En sentido contrario, la administración fiscal, consideró que debían someterse al impuesto dado que no estaban sujetos al impuesto sobre las apuestas, las carreras y las loterías ni procedían de la explotación de un casino público autorizado.

El Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva [...] en el sentido de que un Estado miembro no puede someter al impuesto sobre el valor añadido la organización de un juego de azar o de dinero cuando está exenta la organización de tal juego por un casino público autorizado?

2) ¿Prohíbe el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva [...] a un Estado miembro someter al impuesto sobre el valor añadido la explotación de máquinas automáticas de juego por el mero hecho de que, en un casino público autorizado, esté exenta tal explotación o debe acreditarse además que las máquinas automáticas de juego explotadas fuera de los casinos son comparables en aspectos esenciales, como la apuesta máxima y la ganancia máxima, a las que se explotan en los casinos?

3) ¿Puede el instalador de las máquinas invocar la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva [...]?»

2. Sentencia:

22. En estas circunstancias, procede entender que el objeto de la primera cuestión del asunto C-453/02 es esencialmente dilucidar si el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que la explotación de todos los juegos y máquinas de juegos de azar está exenta del IVA cuando se efectúa en casinos públicos autorizados, mientras que el ejercicio de esta misma actividad por operadores que no sean titulares de casinos no goza de dicha exención.

23. Para responder a la cuestión expresada en estos términos, debe recordarse que del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva se desprende que la explotación de los juegos y máquinas de juegos de azar debe estar, en principio, exenta del IVA, aunque los Estados miembros siguen siendo competentes para determinar las condiciones y los límites de esta exención (sentencia Fischer; antes citada, apartado 25).

24. No obstante, en el ejercicio de dicha competencia los Estados miembros deben respetar el principio de neutralidad fiscal...

25. Pues bien, de dicha jurisprudencia, así como de las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 20, y Fischer; antes citada, resulta que para valorar si los productos o los servicios son similares, carecen, en principio, de pertinencia la identidad del productor o del prestador de servicios y la forma jurídica mediante la cual éstos ejercen sus actividades...

29. De ello se desprende que, en el ejercicio de las competencias que les reconoce el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, es decir, la determinación de las condiciones y límites en los que la explotación de juegos y máquinas de juegos de azar puede gozar de la exención del IVA prevista en dicha disposición, los Estados miembros no pueden hacer que dicha exención dependa de la identidad del titular de tales juegos y máquinas.

30. Teniendo en cuenta dichas consideraciones, procede responder a la primera cuestión planteada en el asunto C-453/02 que el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establezca que la explotación de todos los juegos y máquinas de juegos de azar está exenta del IVA cuando se realiza en casinos públicos autorizados, mientras que el ejercicio de esta misma actividad por operadores que no sean los titulares de tales casinos no goza de dicha exención.

Sobre la segunda cuestión del asunto C-453/02 y la primera cuestión del asunto C-462/02

31. Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión del asunto C-453/02, no procede responder a la segunda cuestión de este mismo asunto ni a la primera cuestión del asunto C-462/02.

Sobre la tercera cuestión del asunto C-453/02 y la segunda cuestión del asunto C-462/02

32. Mediante estas cuestiones el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva tiene efecto directo en el sentido de que un titular de juegos o de máquinas de juegos de azar puede invocarlo ante los órganos jurisdiccionales nacionales para que no se apliquen las normas de Derecho interno incompatibles con esta disposición.

33. A este respecto, debe recordarse que, en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la Directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado

34. En relación, más concretamente, con el artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva, se desprende de la jurisprudencia que, si bien esta disposición reconoce indiscutiblemente un margen de apreciación a los Estados miembros para establecer las condiciones de aplicación de algunas de las exenciones que prevé, no es menos cierto que un Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que puede demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención enunciadas por la Sexta Directiva, el hecho de que este Estado no haya adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención (sentencia Becker, antes citada, apartado 33)...

38. Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión del asunto C-453/02 y a la segunda cuestión del asunto C-462/02 que el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva tiene efecto directo, en el sentido de que un titular de juegos o de máquinas de juegos de azar puede invocarlo ante los órganos jurisdiccionales nacionales para evitar que se apliquen las normas de Derecho interno incompatibles con la mencionada disposición...

Sobre los efectos en el tiempo de la presente sentencia

39. En sus observaciones orales el Gobierno alemán evocó la posibilidad de que, en el caso de que considerara que una normativa nacional como aquella de que se trata en los procedimientos principales es incompatible con la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia limitara en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

40. En apoyo de su pretensión, dicho Gobierno, por una parte, llamó la atención del Tribunal de Justicia sobre las consecuencias financieras catastróficas que tendría una sentencia que declarara la incompatibilidad con la Sexta Directiva de una disposición como el artículo 4, apartado 9, de la UStG. Por otra, alegó que el comportamiento observado por la Comisión de las Comunidades Europeas posteriormente a la sentencia de 5 de mayo de 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679), había llevado a la República Federal de Alemania a considerar que el artículo 4, apartado 9, de la UStG era conforme con la Sexta Directiva.

41. A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que ha sido interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que per-

miten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en particular, las sentencias de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, asuntos acumulados C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229, apartado 42, y de 3 de octubre de 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Rec. p. I-8191, apartado 44).

42. Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición que haya interpretado con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe (véanse, en particular, las sentencias de 23 de mayo de 2000, Buchner y otros, C-104/98, Rec. p. I-3625, apartado 39, y Barreira Pérez, antes citada, apartado 45).

43. En lo que atañe a los asuntos objeto de los procedimientos principales, ha de señalarse, en primer lugar, que el comportamiento de la Comisión a raíz de la sentencia Glawe, antes citada, no puede invocarse eficazmente en apoyo de la tesis según la cual podía considerarse razonablemente que el artículo 4, apartado 9, de la UStG era conforme con la Sexta Directiva. En efecto, el asunto que dio lugar a dicha sentencia se refería únicamente a la determinación de la base imponible del volumen de negocios generado por la explotación de máquinas tragaperras y en ningún modo versaba sobre la diferencia de trato establecida con carácter general por la normativa alemana en materia de IVA entre los casinos públicos autorizados y los demás titulares de juegos de azar.

44. Es necesario recordar, en segundo lugar, que las consecuencias financieras que podrían derivar para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos en el tiempo de esta sentencia (véanse, en particular, las sentencias citadas Roders y otros, apartado 48, y Buchner y otros, apartado 41).

45. Por consiguiente, no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia...

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) El artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios _ Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establezca que la explotación de todos los juegos y máquinas de juegos de azar está exenta del IVA cuando se realice en casinos públicos autorizados, mientras que el ejercicio de esta misma actividad por operadores que no sean los titulares de tales casinos no goza de dicha exención.

2) El artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva tiene efecto directo, en el sentido de que un titular de juegos o de máquinas de juegos de azar puede invocarla ante los órganos jurisdiccionales nacionales para evitar que se apliquen las normas de Derecho interno incompatibles con dicha disposición.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 3 de marzo de 2005.

■ Asunto C-472/03.

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Exención de las prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguro efectuadas por corredores y agentes de seguros – Seguro de vida – Actividades de “back office”.

1. Comentario

La presente sentencia decide una cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), acerca de la inclusión en el artículo 13, parte B, letra a) de la Sexta Directiva, de las operaciones “back office”, a fin de determinar su posible calificación como actividades de seguro y, en consecuencia, su exención del IVA.

El Tribunal resuelve declarando que se trata de servicios de colaboración con una segunda entidad aseguradora que no tienen propiamente este objeto.

2. Sentencia

8. En la época en que ocurrieron los hechos en el asunto principal, la demandada, con domicilio social en Rotterdam (Países Bajos), era una sociedad civil neerlandesa denominada Andersen Consulting Management Consultants (en lo sucesivo, «ACMC»).

9. El 26 de mayo de 1997, Royal Nederland Verzekeringsgroep NV, Universal Leven NV (en lo sucesivo, «UL»), sociedad que opera en el mercado de los seguros de vida por medio de agentes de seguros, y ACMC celebraron un contrato de colaboración en el que se estipulaba que esta última efectuaría, por cuenta de UL, diversas actividades calificadas, en dicho contrato, de actividades de «back office». ACMC confió la ejecución de tales actividades a su división Accenture Insurance Services (en lo sucesivo, «AIS»), con domicilio en el mismo edificio que UL.

10. Las actividades de «back office» controvertidas se describen como sigue en la resolución de remisión: aceptación de solicitudes de seguro, tramitación de modificaciones contractuales y tarifarias, emisión, gestión y rescisión de pólizas, gestión de siniestros, determinación y pago de las comisiones a los agentes de seguros, organización y gestión de las tecnologías de la información, suministro de información a UL y a los agentes de seguros, elaboración de informes destinados a los tomadores de seguros y a terceros como el Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (servicio tributario de información e inspección). Cuando la información proporcionada por un candidato al seguro ponga de manifiesto la necesidad de un examen médico, es UL quien decide la aceptación del riesgo, mientras que, en caso contrario, esta decisión corres-

ponde a ACMC y vincula a UL. AIS es responsable de la casi totalidad de los contactos con los agentes de seguros...

16. El Hoge Raad der Nederlanden considera que las actividades controvertidas no pueden beneficiarse de la exención del IVA como operaciones de seguro. En este sentido, observa, por una parte, que de los documentos obrantes en autos y de las apreciaciones del Gerechtshof te 's-Gravenhage se desprende que UL asume sola los riesgos inherentes al ejercicio de actividades de seguros y, por otra, que los contratos de seguros se suscriben en nombre de UL y no de ACMC.

17. En cambio, el Hoge Raad der Nederlanden alega dudas en cuanto al concepto de «prestaciones de servicios efectuadas por agentes de seguros» en el sentido del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva. Subraya que es cierto que parece que algunos elementos característicos de este concepto, como la necesidad de una relación directa entre el sujeto pasivo y los asegurados, no se dan en el presente caso. No obstante, añade, las actividades controvertidas constituyen servicios relativos a operaciones de seguro en los que ACMC interviene, en gran medida, como intermediario. En su opinión, ACMC interviene como tal, primero, entre los agentes de seguros y UL, al recibir las solicitudes de seguros enviadas por aquéllos y tramitarlas en la mayoría de los casos en nombre de UL y, a continuación, entre esta última y los tomadores de seguros, al intervenir en nombre de UL frente a dichos tomadores durante la vigencia del contrato y en caso de resolución de éste.

18 ... el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«Cuando un sujeto pasivo ha celebrado con una compañía de seguros (de vida) un contrato como el contrato entre ACMC y UL de que se trata en el presente asunto, en el que se estipula, entre otras cosas, que dicho sujeto pasivo realizará, a cambio de una determinada retribución y con ayuda de personal cualificado en el sector de los seguros, la mayor parte de las actividades burocráticas relacionadas con la tramitación de los seguros —incluida la toma regular de decisiones vinculantes para la compañía de seguros de cara a la suscripción de contratos de seguros y el mantenimiento de los contactos con los agentes de seguros y, en su caso, con los asegurados—, mientras que los contratos de seguro se celebran en nombre de la compañía de seguros y es ésta la que soporta el riesgo de seguro, las actividades realizadas por dicho sujeto pasivo para la ejecución de dicho contrato, ¿están comprendidas dentro del concepto “de operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros” en el sentido del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva?» ...

22 ... como se expone en la resolución de remisión sin que la demandada lo haya negado, ACMC no tiene relación contractual alguna con los tomadores del seguro, ya que los contratos de seguro se suscriben en nombre de UL. El órgano jurisdiccional remitente tiene razón, por tanto, al considerar que las actividades de ACMC no constituyen opera-

ciones de seguro en el sentido del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Skandia, C-240/99, Rec. p. I-1951, apartados 41 y 43).

23. Por consiguiente, en el presente asunto el Tribunal de Justicia ha de interpretar exclusivamente el concepto de «prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguro efectuadas por corredores y agentes de seguros» en el sentido del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva y precisar si este concepto, que no se define en la Directiva, comprende actividades como las controvertidas en el litigio principal.

24. Procede recordar que los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencias, antes citadas, Skandia, apartado 32, y Taksatorringen, apartado 36).

25. Asimismo, según una jurisprudencia reiterada, dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA y que deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA (sentencia Skandia, antes citada, apartado 23).

26. En el presente caso, la demandada subraya que el personal de AIS, al que ACMC recomendó las actividades controvertidas, tiene experiencia en seguros de vida y que tales actividades se refieren a operaciones de seguro.

27. No obstante, como la propia demandada admitió en la vista, estos dos elementos no son suficientes para calificar a ACMC de agente de seguros. En efecto, es preciso verificar también si las actividades controvertidas se corresponden con las de un agente de este tipo.

29. A este respecto, es preciso destacar que, según las indicaciones que proporciona la resolución de remisión, ACMC está vinculada, al ejercer sus actividades, por una cláusula de exclusividad a favor de UL (véase el apartado 12 de la presente sentencia). No dispone, por tanto, de la libertad de elegir al asegurador, característica de la actividad profesional descrita en el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/92 y que corresponde a la actividad del corredor de seguros...

33. A este respecto, con independencia de si, en sus actividades, ACMC mantiene relaciones tanto con el asegurador como con los tomadores del seguro, como exige la jurisprudencia a los efectos de reconocer la condición de agente de seguros (sentencia Taksatorringen, antes citada, apartado 44), de las indicaciones que figuran en la resolución de remisión, tal como han sido completadas por las precisiones aportadas por la demandada en sus observaciones escritas, se desprende que las actividades de ACMC consisten en recibir las solicitudes de seguro, evaluar los riesgos que van a asegurarse, apreciar la necesidad de un reconocimiento médico, decidir si se acepta el riesgo cuando dicho reconocimiento no sea necesario, proceder a la emisión, gestión y resolución de las pólizas de

seguro, así como realizar las modificaciones tarifarias y contractuales, cobrar las primas, gestionar los siniestros, determinar y pagar las comisiones a los agentes de seguros y garantizar el seguimiento de los contactos con éstos, ocuparse de los aspectos relativos al reaseguro y suministrar información a los tomadores, así como a los agentes de seguros y a otros sujetos interesados, como las autoridades fiscales.

34. A la luz de tales indicaciones, es preciso señalar que, aun cuando contribuyan al contenido esencial de las actividades de una compañía de seguros, los servicios que presta ACMC a UL, que no son operaciones de seguro en el sentido del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva (véase el apartado 22 de la presente sentencia), tampoco constituyen prestaciones características de un agente de seguros.

35. En efecto, dichos servicios presentan algunas particularidades, como la determinación y el pago de las comisiones de los agentes de seguros, el seguimiento de los contactos con tales agentes, la gestión de los aspectos relativos al reaseguro, así como el suministro de información a los agentes de seguros y a la administración tributaria que, evidentemente, no forman parte de las actividades de un agente de seguros...

38. Los servicios prestados por ACMC a UL deben considerarse, en consecuencia, una forma de cooperación que consiste en asistir a UL, a cambio de una retribución, en la realización de actividades que normalmente incumben a esta última, sin establecer relaciones contractuales con los asegurados. Tales actividades constituyen un desmembramiento de las actividades de UL y no prestaciones de servicios efectuadas por un agente de seguros (véase, por analogía, la sentencia de 13 de diciembre de 2001, *CSC Financial Services*, C-235/00, Rec. p. I-10237, apartado 40).

39. A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las actividades de «back office», que consisten en prestar servicios, a cambio de una retribución, a una compañía de seguros, no constituyen prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguro efectuadas por un corredor o un agente de seguros en el sentido de la citada disposición...

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 13, parte B, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que las actividades de «back office», que consisten en prestar servicios, a cambio de una retribución, a una compañía de seguros, no constituyen prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguro efectuadas por un corredor o un agente de seguros en el sentido de la citada disposición.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 3 de marzo de 2005.

■ Asunto C-428/02.

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Exenciones – Arrendamiento de bienes inmuebles – Arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos – Atraques para embarcaciones – Almacenamiento en tierra de embarcaciones.

I. Comentario

El tema se plantea en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido de operaciones de arrendamiento, en un puerto deportivo, de atraques y de espacios de almacenamiento en tierra durante el invierno en relación con embarcaciones de recreo.

Las cuestiones prejudiciales suscitadas eran las siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra b), de la [...] Sexta Directiva [...] en el sentido de que el concepto de “*arrendamiento de bienes inmuebles*” comprende el alquiler de un espacio para una embarcación consistente en una sección de una zona portuaria en tierra firme y de una superficie de agua definida e identificable?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra b), número 2, de la [...] Sexta Directiva [...] en el sentido de que el concepto de “*vehículos*” comprende las embarcaciones?»

Al respecto la norma comunitaria, artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, relativo a «Exenciones», dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar; incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos...»

2. Sentencia

Sobre la primera cuestión

27. Según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario que, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad...

30. En numerosas sentencias, el Tribunal de Justicia ha definido el arrendamiento de bienes inmuebles, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, como el derecho que el propietario cede al arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de ocupar dicho inmueble y de impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Irlanda, antes citada, apartados 52 a 57; de 9 de octubre de 2001, *Mirror Group*, C-409/98, Rec. p. I-7175, apartado 31; de 4 de octubre de 2001, «*Goed Wonen*», C-326/99, Rec. p. I-6831, apartado 55, y *Temco Europe*, antes citada, apartado 19).

31. En el asunto principal, consta que la relación entre la FML y los usuarios de los espacios en tierra firme, que gozan durante un tiempo determinado del uso exclusivo de los emplazamientos que se les atribuyen, entra dentro del concepto de arrendamiento en el sentido de dicha disposición. Otro tanto ocurre con la relación entre la FML y los usuarios de un puesto de atraque, aunque de forma ocasional tal atraque pueda ser ocupado provisionalmente por una embarcación distinta de la de su titular cuando éste no lo usa para su propia embarcación. Dado que este uso ocasional no perjudica al titular no puede, en efecto, considerarse que desnaturaliza la relación de éste con el organismo gestor del puerto.

32. Por tanto, para responder a la primera cuestión queda por determinar si, respectivamente, los espacios para embarcaciones en tierra y los puestos de atraque para las embarcaciones deben considerarse bienes inmuebles.

33. Por lo que respecta a los espacios en tierra, procede señalar que el suelo utilizado para el almacenamiento de las embarcaciones es un bien inmueble.

34. En cuanto a los atraques, de la resolución de remisión se desprende que la FML es propietaria del terreno y de la dársena portuarios. Que este terreno esté total o parcialmente sumergido no se opone a su calificación como bien inmueble que pueda ser objeto de arrendamiento o alquiler. Como propietaria, la FML puede ceder este terreno en su totalidad, incluidas las partes delimitadas de éste. Sin embargo, el arrendamiento no se refiere a una cantidad cualquiera de agua, sino a una parte determinada de dicha dársena. Esta superficie cubierta de agua está delimitada de manera permanente y no puede desplazarse.

35. Así pues, como la Abogado General señala igualmente en el punto 32 de sus conclusiones, incluso ciñéndose a una interpretación estricta del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, un atraque en una dársena portuaria responde a la definición de bien inmueble en el sentido de esta disposición.

36. Por tanto, procede responder a la primera cuestión que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de espacios en el agua previstos para el amarre de embarcaciones así como de espacios en tierra firme para el almacenamiento de estas embarcaciones en la zona portuaria.

Sobre la segunda cuestión:

43. Pues bien, en lo que atañe al arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos, el artículo 13, parte B, letra b), número 2, de la Sexta Directiva introduce una excepción a la exención prevista en este artículo para el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles. Por consiguiente, coloca las operaciones contempladas en dicho precepto bajo el régimen general de la Directiva, cuya intención es sujetar al IVA todas las operaciones imponibles, con excepción de las previstas expresamente. Por tanto, dicha disposición no puede ser objeto de una interpretación restrictiva (véase la sentencia de 12 de febrero de 1998, Blasi, C-346/95, Rec. p. I-481, apartado 19).

44. Por consiguiente, el término «vehículos» empleado en dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que se refiere a todos los medios de transporte, incluidas las embarcaciones.

46. En consecuencia, habida cuenta de los objetivos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el número 2 de esta disposición, que excluye el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos de la exención del IVA, debe interpretarse en el sentido de que se aplica, con carácter general, al arrendamiento de espacios para el estacionamiento de todos los medios de transporte, incluidas las embarcaciones.

47. A la vista de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 13, parte B, letra b), número 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «vehículos» engloba a las embarcaciones.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) El artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de espacios en el agua previstos para el amarre de embarcaciones así como de espacios en tierra firme para el almacenamiento de estas embarcaciones en la zona portuaria.

2) El artículo 13, parte B, letra b), número 2, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 92/111, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «vehículos» engloba a las embarcaciones.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 3 de marzo de 2005

■ Asunto C-32/03

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Condición de sujeto pasivo – Derecho a deducción – Liquidación – Relación directa e inmediata – Operaciones inherentes al conjunto de la actividad económica.

I. Comentario

La sociedad comanditaria Fini H (Dinamarca), desarrollaba una actividad de restauración para la que arrendó unos locales. Terminada su actividad, los locales dejaron de ser utilizados, pero el contrato de arrendamiento no contenía cláusula alguna de resolución o denuncia anticipada, por lo que hubo de continuar pagando determinados gastos hasta la terminación del contrato.

La cuestión que se plantea se relaciona con el propio concepto de actividad y el derecho a la devolución de las cuotas soportadas, en concreto:

“¿Puede considerarse que ejerce una actividad económica por cuenta propia, en el sentido del artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva sobre el IVA, una persona que ha celebrado inicialmente un contrato de arrendamiento en el marco de una actividad económica por cuenta propia ya finalizada, cuando el contrato de arrendamiento ha seguido vigente durante un determinado período debido a una cláusula que impide su resolución, pero, tras el cese efectivo de la actividad, no se ha realizado operación alguna sujeta a IVA relacionada con el arrendamiento con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo?”

A tenor del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;... »

2. Sentencia

22. Así, las actividades preparatorias deben considerarse actividades económicas a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, todo aquel que realice actos preparatorios es considerado sujeto pasivo en el sentido del artículo 4 de esta Directiva y tiene derecho a la deducción (sentencias Rompelman, antes citada, apartado 23, y de 29 de febrero de 1996,

INZO, C-110/94, Rec. p. I-857, apartado 18). Esta deducción sigue siendo válida aun cuando posteriormente se haya decidido, a la vista de los resultados de un estudio de rentabilidad, no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad de que se trate, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas (sentencia INZO, antes citada, apartado 20).

23. Por lo que respecta a la transmisión de una universalidad de bienes, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando el sujeto pasivo no realiza más operaciones después de utilizar los servicios que se le prestaron para realizar dicha transmisión, los costes de dichos servicios deben considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de su empresa anterior a la transmisión y tiene que reconocerse a dicho sujeto pasivo el derecho a deducción. Cualquier otra interpretación supondría realizar una distinción arbitraria entre los gastos efectuados para las necesidades de una empresa antes de su explotación efectiva y durante ésta, por una parte, y los gastos en que se incurre para poner fin a dicha explotación, por otra (véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 35, y de 29 de abril de 2004, *Faxworld*, C-137/02, Rec. p. I-0000, apartado 39).

24. Por idénticas razones, procede considerar que operaciones tales como los pagos que Fini H tuvo que continuar efectuando durante el período de liquidación de su actividad de restauración son parte integrante de la actividad económica contemplada en el artículo 4 de la Sexta Directiva...

30. De las consideraciones anteriores se desprende que el sujeto pasivo debe poder disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos del local anteriormente destinado al ejercicio de la actividad de restauración durante el período en el que ya no explotaba el restaurante, es decir, desde octubre de 1993 hasta septiembre de 1998, del mismo modo que lo hizo durante el período comprendido entre el inicio de su actividad de restauración y la fecha de cese de la misma, puesto que, a lo largo de toda la duración del arrendamiento, los locales estuvieron directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica de dicho sujeto pasivo.

31. Procede, por tanto, reconocer el derecho a deducir el IVA soportado a causa de la liquidación de un negocio siempre que su ejercicio no dé lugar a situaciones fraudulentas o abusivas...

34. En cualquier caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva...

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 4, apartados 1 a 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miem-

bros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer la mencionada actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 10 de marzo de 2005

■ Asunto C-33/03

■ Síntesis: Incumplimiento de Estado – Normativa nacional que permite al empresario deducir el IVA que grava entregas de carburante a sus trabajadores cuando les reembolsa el coste de éste.

I. Comentario

Se trata de un recurso de incumplimiento de Estado, referido a los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva sobre el IVA en relación con una normativa nacional que permite al empresario deducir el IVA que grava entregas de carburante a sus trabajadores cuando les reembolsa el coste de éste. (Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte).

La Comisión afirmó que los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA contravienen el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, dado que conceden a un sujeto pasivo un derecho a deducir el IVA que grava el carburante entregado a una persona no sujeta al impuesto. Además, las mencionadas disposiciones nacionales no sujetan la deducción del IVA por el sujeto pasivo al requisito de que el carburante se utilice por una persona no sujeta a dicho impuesto para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo. Por su parte el Gobierno del Reino Unido alegaba que el régimen de deducciones previsto en la Sexta Directiva pretende descargar enteramente a los sujetos pasivos del pago del IVA devengado o ingresado en el marco de sus actividades económicas (sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19). Cuando una persona ejerce una actividad económica, todos los bienes y servicios que se le entre-

gan para la citada actividad constituyen elementos del coste de sus propias operaciones y, por consiguiente, debe ser deducible todo el IVA que haya gravado anteriormente dichas operaciones.

2. Sentencia

Sobre la imputación basada en una infracción del artículo 17 de la Sexta Directiva...

19 ... como pone de manifiesto el Gobierno del Reino Unido, los empleados, en el ejercicio de sus actividades profesionales, actúan generalmente por cuenta del empresario. Por lo tanto, según el referido Gobierno, el empresario debe tener derecho a deducir el IVA que grave el carburante comprado por el trabajador para las necesidades de las operaciones gravadas del empresario.

20. Sin embargo, debe observarse que el Decreto sobre el IVA no supedita el derecho a deducir; que él mismo prevé, al requisito de que el carburante adquirido por una persona que no sea sujeto pasivo se utilice para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo. En efecto, ni el Decreto sobre el IVA ni tampoco la nota explicativa establecen el requisito de que el carburante adquirido por el trabajador se utilice para las necesidades de las operaciones gravadas del empresario, para poder acogerse a la deducción del IVA...

23. Sin embargo, el Gobierno del Reino Unido pone de manifiesto que la relación necesaria entre el derecho a deducir el IVA y la utilización del carburante para las operaciones gravadas del sujeto pasivo se ve garantizada por lo dispuesto en la Value Added Tax 1994, tal como lo aplica la administración tributaria británica. Sobre este particular, dicho Gobierno explica que el sistema de reembolso que da lugar a la deducción del IVA, sistema que es reconocido por la administración tributaria, funciona de la siguiente forma. En primer lugar, el trabajador entrega al empresario una relación detallada del kilometraje, en la que se señale qué trayectos se han realizado con fines profesionales y el kilometraje que corresponde así a la potencia en cilindros del vehículo utilizado. El trabajador debe entregar asimismo a su empresario las facturas correspondientes a la compra del carburante. A continuación, el empresario utilizará una lista elaborada por el Royal Automobile Club, por el Automobile Association o por los UK Customs (servicios de aduanas británicos), a partir de los porcentajes aprobados por el Inland Revenue (Administración tributaria británica), sobre la base de detalladas informaciones facilitadas por los fabricantes de vehículos, a fin de determinar el coste del carburante por kilómetro para el tipo de vehículo de que se trata. Este sistema ofrece garantías suficientes para que el importe reembolsado al trabajador corresponda al coste del carburante realmente utilizado por éste último para las necesidades profesionales del empresario...

25 Por lo que atañe a la alegación del Gobierno del Reino Unido, según la cual la práctica seguida por la administración tributaria garantiza la existencia de un vínculo obligatorio entre el derecho del empresario a deducir el IVA y la utilización del carburante por los trabajadores para las operaciones gravadas del empresario, debe recordarse que, con arreglo a jurisprudencia reiterada, la incompatibilidad de una legislación nacional con las dis-

posiciones comunitarias sólo puede quedar definitivamente eliminada mediante unas disposiciones internas de carácter vinculante que tengan el mismo valor jurídico que aquéllas que deben modificarse. Simples prácticas administrativas no pueden ser consideradas como constitutivas de un cumplimiento válido de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de marzo de 1997, Comisión/Francia, C-197/96, Rec. p. I-1489, apartado 14; de 9 de marzo de 2000, Comisión/Italia, C-358/98, Rec. p. I-1255, apartado 17, y de 7 de marzo de 2002, Comisión/Italia, C-145/99, Rec. p. I-2235, apartado 30).

26. Por consiguiente, de todo lo anterior se deduce que los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA son incompatibles con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, al haber concedido a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA que grava determinadas entregas de carburante a personas no sujetas a dicho impuesto, en condiciones que no garantizan que el IVA deducido se refiere exclusivamente al carburante utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

27. De todo lo anterior se desprende que la primera imputación de la Comisión está fundada.

Sobre la imputación basada en una infracción del artículo 18 de la Sexta Directiva

28. La Comisión afirma que se concede la deducción prevista en los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA sin que se exija presentar una factura, contraviniendo con ello el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

29. El Gobierno del Reino Unido no manifiesta su disconformidad con dicha imputación más que en el supuesto de que la primera imputación carezca de fundamento.

30. En estas circunstancias, debe considerarse que la imputación basada en la infracción del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva está fundada asimismo.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

1) Declarar que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, al haber concedido a determinados sujetos pasivos el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido que grava ciertas entregas de carburante a personas no sujetas al impuesto, contraviniendo lo dispuesto en los artículos 17, apartado 2, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

2) Condenar en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 10 de marzo de 2005

■ Asunto C-491/03

■ **Síntesis:** Asunto C-491/03. Impuestos indirectos – Impuesto municipal que grava el despacho de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato *in situ*.

I. Comentario

La decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 3, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en relación con la legalidad de un impuesto sobre las bebidas alcohólicas establecido por la ciudad de Frankfurt am Main que grava el despacho de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato *in situ*.

El Hessischer Verwaltungsgerichtshof decidió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Una ordenanza municipal reguladora de un impuesto sobre las bebidas establece como hecho imponible «el despacho, efectuado a título oneroso [...], de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato» y define tal despacho como «el efectuado para consumo *in situ*». ¿Constituye dicho impuesto otro impuesto indirecto sobre productos objeto de impuestos especiales, en el sentido del artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 [...] o un gravamen sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12?

2) En caso de respuesta afirmativa a la segunda alternativa planteada en la primera cuestión:

En el caso de la tributación de prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales en el sentido del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/12, ¿se refiere la expresión “con la misma limitación”, contenida en el artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12, únicamente a la condición establecida en el artículo 3, apartado 3, párrafo primero, de dicha Directiva –“siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras”– o debe también concurrir en ese caso la “finalidad específica” a que alude el artículo 3, apartado 2, de dicha Directiva?»

Al efecto ha de tenerse en consideración que el artículo 3 de la Directiva 92/12 ordena:

«1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas: ...

- el alcohol y las bebidas alcohólicas; ...

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

3. Los Estados miembros conservarán la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos que no sean los enunciados en el apartado 1, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Con la misma limitación, los Estados miembros conservarán igualmente la facultad de imponer gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales.»

2. Sentencia

Sobre la primera cuestión:

16. Con carácter preliminar, es necesario señalar que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 establece estrictos requisitos para los impuestos indirectos con que los Estados miembros graven productos sujetos a impuestos especiales, como las bebidas alcohólicas. Dicha disposición prevé que los impuestos indirectos, que no sean impuestos especiales, deben perseguir una «finalidad específica», es decir, un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, Rec. p. I-1129, apartado 19, y de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97, Rec. p. I-1157, apartado 31), y respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

17. Conforme al artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12, los Estados miembros conservan la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos que no estén sujetos a impuesto especial (párrafo primero) o «gravámenes [sobre] prestaciones de servicios siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales» (párrafo segundo)...

21. Para apreciar si el impuesto establecido por la GetrStS grava productos sujetos a impuesto especial, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, o servicios prestados en relación con tales productos, en el sentido de dicho artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, debe tenerse en cuenta el elemento preponderante de la transac-

ción gravada (véase, por analogía, la sentencia Faaborg-Gelting Linien, antes citada, apartados 12 a 14).

22. Dado que la comercialización de un producto viene siempre acompañada de una mínima prestación de servicios, como su presentación en los estantes, la entrega de una factura, etc., sólo pueden tenerse en cuenta los servicios que no sean los que necesariamente lleva consigo dicha comercialización para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una transacción compleja que incluye también la entrega de un producto...

26. El despacho de bebidas alcohólicas a los clientes en el marco de una actividad de restauración viene acompañado de una serie de servicios que no son los que necesariamente lleva consigo la comercialización de tales productos...

28. Por consiguiente, debe considerarse que un impuesto que, como en el asunto principal, se recauda por el despacho de bebidas alcohólicas en el marco de una actividad de restauración grava prestaciones de servicios «relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales», en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12.

29. Por último, ha de señalarse que dicho impuesto no presenta «el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», en el sentido de la mencionada disposición, ya que sólo se aplica a una categoría definida de productos: las bebidas alcohólicas...

30. Por lo tanto, debe responderse a la primera cuestión que un impuesto que grava el despacho, efectuado a título oneroso en el marco de una actividad de restauración, de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato *in situ* constituye un impuesto sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales que no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12.

Sobre la segunda cuestión:

33. La facultad que figura en el párrafo segundo del artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 sólo se supedita al requisito enunciado en el párrafo primero del mismo apartado, que consiste en que «dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras». Por lo tanto, la mencionada Directiva no exige que los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de su artículo 3, apartado 3, respeten el requisito previsto en el apartado 2 del mencionado artículo, que estriba en que persigan una finalidad específica.

34. Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que la «misma limitación» a la que quedan supeditados los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12 se refiere únicamente al requisito previsto en el párrafo primero de dicho apartado, que consiste en que «dichos

gravámenes no den lugar; en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras».

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) Un impuesto que grava el despacho, efectuado a título oneroso en el marco de una actividad de restauración, de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato *in situ* constituye un impuesto sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales que no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

2) La «misma limitación» a la que quedan supeditados los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12 se refiere únicamente al requisito previsto en el párrafo primero de dicho apartado, que consiste en que «dichos gravámenes no den lugar; en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras».

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 10 de marzo de 2005.

■ Asunto C-22/03

■ **Síntesis:** Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Tributo sobre los beneficios brutos de los establecimientos de valores mobiliarios.

I. Comentario

La petición de decisión se presentó en el marco de litigios entre, por un lado, Optiver BV y otras 38 sociedades («Optiver y otros»), sociedades de valores con domicilio social en los Países Bajos, y, por otro lado, la Stichting Autoriteit Financiële Markten («AFM»), que sucedió jurídicamente a la Stichting Toezicht Effectenverkeer; en relación con la percepción de un tributo sobre los beneficios brutos obtenidos de las actividades ejercidas por estas sociedades en los Países Bajos.

La normativa interna (Ley de 1995 sobre el control del mercado de valores, de 16 de noviembre de 1995. Stbl. 1995, n° 574; en lo sucesivo, «Ley de 1995»), se aplica, en particular, a los intermediarios de valores mobiliarios y a los gestores de patrimonios, categorías ambas que se designan igualmente mediante los términos «establecimientos de valores mobiliarios, y prohíbe a las personas no autorizadas como intermediarias de

valores mobiliarios o como gestoras de patrimonios ofrecer o efectuar prestaciones de servicios en los Países Bajos o a partir de los Países Bajos. Conforme al apartado 4 de este artículo, el Ministro de Hacienda concede la autorización si se cumplen determinados requisitos cualitativos.

Estos establecimientos han de satisfacer; por un lado, contribuciones por servicios específicos efectivamente prestados a los mismos y, por otro lado, un tributo calculado en función de los beneficios brutos obtenidos durante el ejercicio que precede al año para el que se elabora el presupuesto de la AFM. Dicho tributo se consideró por las entidades afectadas contrario a la Directiva 69/335/CEE (Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales) y el Rechtbank te Rotterdam decidió plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone la Directiva [69/335], en especial la interpretación de los artículos 11 y 12 [de ésta], a que se exija a los establecimientos de valores mobiliarios un tributo [...] sobre los beneficios brutos procedentes de las operaciones con valores?»

2. Sentencia

27. A este respecto, es preciso recordar que de la Directiva 69/335 se desprende que ésta tiene por objeto suprimir los impuestos indirectos, salvo el impuesto sobre las aportaciones, que tengan las mismas características que éste, es decir, los que gravan las operaciones contempladas en esta Directiva...

29. Conforme a las disposiciones de la Ley de 1995, el ejercicio de la facultad de supervisión de las operaciones relativas a los valores mobiliarios atribuida al Ministro de Hacienda se confía a la AFM. Ésta está autorizada para repercutir sus costes de funcionamiento, entre otros, sobre los establecimientos de valores mobiliarios, mediante la percepción, en particular, de la contribución que se exige a estos últimos, calculada anualmente según un baremo establecido por el Reglamento en función de los beneficios brutos obtenidos por estos establecimientos durante el ejercicio que precede al año para el que se ha elaborado el presupuesto de la referida autoridad.

30. De ello resulta que esta contribución, devengada en virtud de una norma jurídica dictada por el Estado, la pagan personas privadas a una entidad que ejerce una misión del Estado para garantizar la financiación de ésta.

31. Pues bien, como señala acertadamente la Comisión, aunque es verdad que, habida cuenta de dichas características, no cabe sostener que esta contribución no sea un impuesto, no es menos cierto que tal tributo no constituye un impuesto prohibido por la Directiva 69/335, puesto que no entra dentro del ámbito de aplicación de ésta.

32. En efecto, por un lado, el hecho imponible del tributo no reside en la realización de una operación específica como las contempladas en los artículos 4, 10 y 11 de la Directiva

69/335, sino en el ejercicio de una amplia gama de actividades relativas a los valores mobiliarios en general.

33. Por otro lado, puesto que la base imponible consiste en los beneficios brutos obtenidos por los establecimientos de valores mobiliarios en el ejercicio de diversas actividades, dicho tributo se asemeja más a un impuesto directo sobre la renta y, por tanto, pertenece a una categoría de impuestos a la que no se refiere la Directiva 69/335 (véanse, en particular, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Frederiksen, C-287/94, Rec. p. I-4581, apartado 21, y de 18 de enero de 2001, P.P. Handelsgesellschaft, C-13/99, Rec. p. I-471, apartados 24 y 27).

34. En estas circunstancias, es preciso estimar que un tributo como el controvertido en el asunto principal no entra dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 y no constituye, por tanto, un impuesto prohibido en el sentido de esta Directiva...

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que se exija a los establecimientos de valores mobiliarios un tributo como el controvertido en el asunto principal, calculado sobre los beneficios brutos procedentes de las actividades con valores.

... ○ ...