

TESIS DOCTORAL

2014

**EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA
COMO LÍMITE AL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

ÁLVARO JESÚS DEL BLANCO GARCÍA

Licenciado en Derecho

DEPARTAMENTO DE DERECHO DE LA EMPRESA

Área de Derecho Financiero y Tributario

FACULTAD DE DERECHO

Director: PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA

Codirectora: MARINA VARGAS GÓMEZ-URRUTIA

TESIS DOCTORAL

2014

**EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA
COMO LÍMITE AL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

ÁLVARO JESÚS DEL BLANCO GARCÍA

Licenciado en Derecho

DEPARTAMENTO DE DERECHO DE LA EMPRESA

Área de Derecho Financiero y Tributario

FACULTAD DE DERECHO

Director: PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA

Codirectora: MARINA VARGAS GÓMEZ-URRUTIA

DEPARTAMENTO DE DERECHO DE LA EMPRESA

Área de Derecho Financiero y Tributario

FACULTAD DE DERECHO

**EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA
COMO LÍMITE AL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

ÁLVARO JESÚS DEL BLANCO GARCÍA

Licenciado en Derecho

Director: PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA

Codirectora: MARINA VARGAS GÓMEZ-URRUTIA

ÍNDICE

Páginas

Capítulo primero

ASPECTOS GENERALES

I. INTRODUCCIÓN	15
II. LIBERTADES COMUNITARIAS	17
1. Introducción	17
2. El principio de no discriminación por razón de la nacionalidad	18
3. Libre circulación de personas	19
3.1. La libre circulación de trabajadores	21
3.2. La libertad de establecimiento	22
3.3. Libre circulación de ciudadanos de la Unión Europea	23
3.4. Conclusión	24
4. La libre prestación de servicios	24
5. Libre circulación de capitales y pagos	26
6. Conclusión	29
III. LA EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y SU VINCULACIÓN CON EL DERECHO DE LA UE	31
1. Evolución del sistema de financiación autonómica	31
1.1. Introducción e ideas previas	31
1.2. Etapas del sistema de financiación autonómica	32
IV. LA COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL: EL CÓDIGO DE CONDUCTA SOBRE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS	39
1. Introducción	39
2. El Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas (CCFE)	40
2.1. Naturaleza jurídica	40
2.2. Contenido del Código de conducta	41
2.3. La evaluación de las medidas fiscales perjudiciales	44
2.4. El desmantelamiento de las medidas fiscales perniciosas	46
3. La competencia fiscal perniciosa y la potestad tributaria de las CCAA	47

V. LA PROHIBICIÓN DE LAS AYUDAS DE ESTADO OTORGADA POR ENTES SUBCENTRALES	48
1. La normativa comunitaria sobre ayudas de Estado	48
2. El requisito de la selectividad territorial y su repercusión en la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas	52
2.1. De la calificación automática de la medida fiscal regional como medida selectiva al test de autonomía del ente territorial	53
2.1.1. La doctrina de la Comisión Europea	53
2.1.2. El cambio de orientación de la jurisprudencia comunitaria	54
2.2. Las Comunidades Autónomas de Régimen Foral	56
2.2.1. Introducción	56
2.2.2. Los diversos pronunciamientos sobre ayudas de Estado previos a la sentencia del caso Azores. El criterio de la selectividad territorial <i>versus</i> selectividad <i>de facto</i>	57
2.2.3. Los diversos pronunciamientos sobre ayudas de Estado con posterioridad a la sentencia del caso Azores. El test de autonomía y el criterio de selectividad <i>de facto</i>	59
2.3. Las Comunidades Autónomas de Régimen Común. Test de autonomía <i>vs.</i> simetría fiscal	64
VI. CONCLUSIONES	67

Capítulo segundo

EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LOS TRIBUTOS CEDIDOS DE ÁMBITO DIRECTO

I. LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS CCAA EN EL IRPF Y EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO	69
1. La cesión del IRPF a las CCAA	69
1.1. Introducción	69
1.2. Cesión de competencias normativas en el IRPF	70
1.3. La potestad tributaria de las CCAA en el IRPF y el Derecho de la UE	73
1.3.1. La tarifa autonómica del impuesto	74
1.3.1.1. Introducción	74
1.3.1.2. La posible vulneración de la jurisprudencia del TJUE (el caso <i>Gerritse</i>)	75
1.3.1.3. Relevancia para la normativa española	79
1.3.1.4. Ayudas de Estado y reducción de tipo de gravamen autonómico	81
1.3.2. El mínimo personal y familiar	82

	<u>Páginas</u>
1.3.3. Deducciones en la cuota íntegra autonómica	82
1.3.3.1. Deducciones por la adquisición de acciones o participaciones en Sociedades	83
1.3.3.1.1. Introducción	83
1.3.3.1.2. Límites de las potestades tributarias autonómicas en las deducciones sobre la cuota íntegra autonómica	88
1.3.3.1.3. Límites derivados del ordenamiento comunitario	90
1.3.3.1.3.1. Las libertades comunitarias	90
1.3.3.1.3.2. Prohibición de ayudas de Estado	92
1.3.3.1.3.2.1. Las medidas de capital riesgo y las ayudas de Estado: requisitos para su compatibilidad	92
1.3.3.1.3.2.2. Supuestos en el Derecho comparado	95
1.3.3.1.3.2.3. Conclusión	96
1.3.3.2. Deducciones para el fomento del autoempleo	97
1.3.3.2.1. Introducción	97
1.3.3.2.2. El fomento del autoempleo y el Derecho comunitario	101
1.3.3.3. Deducciones autonómicas por investigación, desarrollo e innovación	102
1.3.3.4. Deducciones autonómicas relativas a la vivienda habitual	105
II. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	105
1. Introducción	105
2. Cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas	108
3. El Impuesto sobre el Patrimonio y el Derecho Comunitario	112
3.1. Posible incidencia sobre la obligación de nombrar un representante fiscal en España con el Derecho Comunitario	112
3.2. Posible incompatibilidad con el Derecho Comunitario de la situación de los no residentes respecto a los residentes por la distinta normativa del Impuesto sobre el Patrimonio de las Comunidades Autónomas	113
3.3. ¿Existe discriminación cuando por la existencia de Convenios Internacionales para evitar la doble imposición se discrimina a un no residente de un Estado miembro frente a otro no residente de otro Estado miembro?	114
III. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA	115
1. El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Derecho de la Unión Europea	115
1.1. Introducción	115

1.2. La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa desde el punto de vista fiscal	116
1.2.1. Discriminación	118
1.2.2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Imposición sobre Sucesiones	119
1.2.2.1. Casos sobre normas contrarias al Derecho de la Unión Europea	120
1.2.2.2. Casos sobre normas compatibles con el Derecho de la Unión Europea	123
1.2.3. Doble imposición internacional	124
1.2.3.1. El método de exención	128
1.2.3.2. El método de imputación	128
1.2.3.3. Eficiencia vs. equidad	129
1.3. Propuestas de la Comisión Europea	129
2. Las repercusiones del Derecho de la Unión Europea en la fiscalidad española sobre sucesiones y donaciones	131
2.1. Cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	133
2.2. La vulneración de las libertades fundamentales	137
2.3. Medidas establecidas por España para evitar la Doble Imposición Internacional en materia de Sucesiones y Donaciones en el seno de la UE	138
2.3.1. Medidas unilaterales	139
2.3.2. Convenios para evitar la doble imposición en materia de sucesiones	139
2.4. La posible vulneración constitucional de la actual normativa española en materia de sucesiones y donaciones	140
3. Conclusión	144
IV. CONCLUSIÓN	145

Capítulo tercero

EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LOS TRIBUTOS CEDIDOS DE ÁMBITO INDIRECTO

I. LA INCIDENCIA DEL DERECHO DE LA UE EN EL PODER TRIBUTARIO DE LAS CCAA: LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS	149
1. Introducción	149
2. Características y elementos esenciales del Impuesto	150
3. Problemática constitucional del Impuesto	154
4. Compatibilidad del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) con el Derecho Comunitario	156

	<u>Páginas</u>
5. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	159
6. Situación actual	163
II. LA FISCALIDAD DEL AUTOMÓVIL EN LA UE. REPERCUSIONES EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA	165
1. La normativa fiscal de la Unión Europea sobre los automóviles de turismo	165
1.1. La jurisprudencia comunitaria y el impuesto sobre matriculación	166
1.2. La Propuesta de Directiva de 2005	172
1.2.1. Introducción	172
1.2.2. Medidas incluidas en la Propuesta de Directiva	173
1.2.2.1. Eliminación gradual del impuesto de matriculación	174
1.2.2.2. Incorporación paulatina de elementos ambientales	174
1.2.2.3. Medidas para evitar la doble imposición	174
1.3. Los impuestos de matriculación y circulación en los Estados miembros	175
2. Los impuestos sobre vehículos de motor en España: adaptación de la fiscalidad española sobre el automóvil a la Propuesta de Directiva	196
2.1. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT)	196
2.2. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)	198
2.3. Propuesta de Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles e incidencia sobre las Comunidades Autónomas: la fusión del IEDMT y del IVTM y otras alternativas de reforma	200
2.4. Incumplimiento de la normativa comunitaria del IEDMT	203
III. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	205
1. Introducción	205
2. Características del impuesto	205
3. Cesión del Impuesto	206
4. El Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y el Derecho comunitario	209
4.1. Las normas comunitarias que afectan a la imposición sobre transmisiones onerosas y actos jurídicos documentados	209
4.2. Las modalidades del ITPyAJD afectadas por el Derecho comunitario	210
4.2.1. La renuncia a la exención en el IVA y las competencias normativas de las CCAA en TPO y AJD	210
4.2.2. Compatibilidad del IVA y el IAJD	214
4.2.3. El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y el Derecho de la Unión Europea	214
4.2.3.1. Planteamiento	214

	<u>Páginas</u>
4.2.3.2. Antecedentes históricos	215
4.2.3.3. La naturaleza jurídica del artículo 108 LMV	217
4.2.3.4. La excepción a la exención en las transmisiones de valores en la LMV y el ordenamiento comunitario	218
4.2.3.4.1. El artículo 108 LMV y las libertades comunitarias	218
4.2.3.4.2. El artículo 108 LMV y la Directiva de concentración de capitales	220
4.2.3.4.3. El artículo 108 LMV y la Directiva IVA	220
4.2.3.4.4. Conclusión	222
4.2.4. La Directiva sobre concentración de capitales y las modalidades del ITPyAJD: El impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y el impuesto sobre Operaciones Societarias	223
4.2.4.1. Introducción	223
4.2.4.2. El impuesto sobre operaciones societarias y la Directiva de concentración de capitales	224
4.2.4.3. Las aportaciones de inmuebles hipotecados a sociedades de capital	225
4.2.4.4. El impuesto sobre actos jurídicos documentados y la Directiva de concentración de capitales	227
IV. CONCLUSIONES	229

Capítulo cuarto

LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

I. INTRODUCCIÓN	235
II. EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS PROPIOS Y SU SITUACIÓN ACTUAL	238
III. IMPUESTOS PROPIOS Y DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA	246
1. La imposición sobre instalaciones que inciden en el medioambiente	246
2. El impuesto sobre grandes superficies	247
2.1. Introducción	247
2.2. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y las ayudas de Estado	248
2.3. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y las libertades fundamentales	250
3. Los impuestos sobre depósitos bancarios	251
4. Los impuestos sobre emisiones atmosféricas de las CCAA y el régimen de comercio de los derechos de emisión	253

	<u>Páginas</u>
4.1. Breve referencia al régimen de comercio de derechos de emisión	253
4.2. Los mecanismos de coordinación establecidos por las CCAA en los impuestos Sobre emisiones atmosféricas de las CCAA y el régimen de ayudas de Estado	254
IV. CONCLUSIÓN	259
Corolario	
EFECTOS DERIVADOS DEL INCUMPLIMIENTO DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA	
I. LA RESPONSABILIDAD DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ANTE LOS IN- CUMPLIMIENTOS DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA	261
1. Introducción	261
2. La determinación de la responsabilidad ante incumplimientos del Derecho de la UE	261
2.1. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y los incumplimientos autonómicos del Derecho de la UE	261
2.2. La repercusión de la responsabilidad por incumplimiento del Derecho comunitario	262
2.3. Mecanismos de coordinación entre las Administraciones Públicas españolas res- ponsables y el ordenamiento jurídico comunitario	267
II. LA DEVOLUCIÓN DE COMPETENCIAS SOBRE TRIBUTOS CEDIDOS	270
1. Introducción	270
2. Devolución de competencias por exigencias del Derecho de la UE	270
3. La extinción o modificación de la cesión en materia de tributos cedidos	273
4. Conclusión	274
III. PROPUESTAS DE DISEÑO DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UE	274
IV. CONCLUSIONES	281
Bibliografía	283

ABREVIATURAS Y SIGLAS

AAPP:	Administraciones Públicas.
AJD:	Actos Jurídicos Documentados.
CA:	Comunidad Autónoma.
CCAA:	Comunidades Autónomas.
CARUE:	Conferencia para Asuntos Relacionados con la Unión Europea.
CCFE:	Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas.
CDI:	Convenio de Doble Imposición.
CE:	Constitución Española.
CEE:	Comunidad Económica Europea.
CIM:	Código de Identificación Minorista.
CO ₂ :	Dióxido de carbono.
CZK:	Corona checa.
ECOFIN:	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros.
EEE:	Espacio Económico Europeo.
EELL:	Entidades Locales.
EEMM:	Estados miembros.
EM:	Estado miembro.
<i>ETS:</i>	<i>European Trading Scheme.</i>
<i>EUA:</i>	<i>EU emission allowance.</i>
EUR:	Euro.
FCI:	Fondo de Compensación Interterritorial.
<i>HP:</i>	<i>Potencia fiscal.</i>
<i>HUF:</i>	<i>Florín húngaro.</i>
IAJD:	Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.
I+D:	Investigación y Desarrollo.
I+D+I:	Investigación, Desarrollo e Innovación.
IEDMT:	Impuesto Especial sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
IGIC:	Impuesto General Indirecto Canario.
IH:	Impuesto sobre Hidrocarburos.
IOS:	Impuesto sobre Operaciones Societarias.
IP:	Impuesto sobre el Patrimonio.
IRNR:	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS:	Impuesto sobre Sucesiones.
ISD:	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ITE:	Impuesto sobre Tráfico de Empresas.
ITP:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
ITPAJD:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido.
IVMDH:	Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
KW:	Kilovatios.
LGT:	Ley General Tributaria.
LIVA:	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LMV:	Ley del Mercado de Valores.
LOFCA:	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
LOTIC:	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.
MAB:	Mercado Alternativo Bursátil.
NOX:	Óxido de nitrógeno.
OCDE:	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
OS:	Operaciones Societarias.
PD:	Propuesta de Directiva.
PIE:	Participación en los Ingresos del Estado.
PyME:	Pequeña y Mediana Empresa.
SICAV:	Sociedad de Inversión de Capital Variable.
STC:	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STJCE:	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.
STJUE:	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
STS:	Sentencia del Tribunal Supremo.
TC:	Tribunal Constitucional.
TCE:	Tratado Constitutivo de la Unión Europea.
TEAC:	Tribunal Económico Administrativo Central.
TFUE:	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TJCE:	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.
TJUE:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TPI:	Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea.
TPO:	Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
TRLIRNR:	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
TRLIS:	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
TRLITPyAJD:	Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
TRLRHL:	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
TS:	Tribunal Supremo.
TSJ:	Tribunal Superior de Justicia.
TSJPV:	Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.
UE:	Unión Europea.

Capítulo primero

Aspectos generales

I. INTRODUCCIÓN

La adhesión de España en la Unión Europea ha implicado una importante cesión de soberanía nacional en muchas materias. En este sentido, los artículos 3 y 4 del Tratado de Funcionamiento de la UE, delimitan los ámbitos en los que la UE tiene competencia exclusiva y aquellos en los que la misma es compartida¹.

De lo anterior se infiere que la fiscalidad es competencia de los gobiernos nacionales. Sin embargo, esta aseveración no puede ser tomada en sentido estricto por varias razones.

En primer lugar, porque la imposición indirecta se encuentra armonizada. El artículo 113 del TFUE otorga a la UE la facultad de adoptar disposiciones de armonización en materia de fisca-

¹ En particular, el artículo 3 del TFUE delimita las competencias exclusivas de la UE y que son las siguientes:

- a.* la unión aduanera;
- b.* el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior;
- c.* la política monetaria de los Estados miembros cuya moneda es el euro;
- d.* la conservación de los recursos biológicos marinos dentro de la política pesquera común;
- e.* la política comercial común.

A su vez, la UE dispondrá también de competencia exclusiva para la celebración de un acuerdo internacional cuando dicha celebración esté prevista en un acto legislativo de la Unión, cuando sea necesaria para permitirle ejercer su competencia interna o en la medida en que pueda afectar a normas comunes o alterar el alcance de las mismas.

El artículo 4 del TFUE define las competencias compartidas de la UE con los EEMM y que son las siguientes:

- a.* el mercado interior;
- b.* la política social, en los aspectos definidos en el presente Tratado;
- c.* la cohesión económica, social y territorial;
- d.* la agricultura y la pesca, con exclusión de la conservación de los recursos biológicos marinos;
- e.* el medio ambiente;
- f.* la protección de los consumidores;
- g.* los transportes;
- h.* las redes transeuropeas;
- i.* la energía;
- j.* el espacio de libertad, seguridad y justicia;
- k.* los asuntos comunes de seguridad en materia de salud pública, en los aspectos definidos en el presente Tratado.

lidad indirecta cuando sea imprescindible o necesario para el correcto funcionamiento del mercado interior.

En segundo lugar, porque el Tratado y el TJUE exigen a los EEMM que ejerzan esa competencia sin crear obstáculos al ejercicio de las libertades que definen el mercado interior, es decir, en principio, los EEMM no pueden adoptar medidas que vulneren la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Esta circunstancia implica una importante restricción a la potestad tributaria de los EEMM al no poder aprobar medidas que supongan una vulneración de las citadas libertades.

En tercer lugar, el concepto amplio que el TJUE ha establecido sobre ayudas de Estado, origina que muchos beneficios fiscales aprobados por los EEMM puedan ser considerados como tales y, por tanto, contrarios al Tratado.

Por último, la UE también puede adoptar Directivas en el ámbito de la fiscalidad directa, si tenemos en cuenta lo establecido en el artículo 115 del Tratado².

Con ello, vemos como la potestad tributaria de los gobiernos nacionales se encuentra ampliamente limitada por el Derecho de la UE. Esta limitación abarca a los distintos niveles territoriales de los EEMM con potestad tributaria y, por ende, también a las CCAA.

El impacto del Derecho de la UE en la potestad tributaria autonómica está cobrando cada vez más importancia a medida que el proceso de descentralización de las AAPP españolas ha ido avanzando. Esto se debe a la corresponsabilidad fiscal, es decir, con la finalidad de que las CCAA sean más responsables en sus políticas de gasto, en los últimos años se le ha atribuido a las CCAA un mayor grado de competencias en materia tributaria vinculadas a las cada vez mayores competencias de gasto asumidas.

Como veremos a lo largo de la presente obra las diversas reformas llevadas a cabo en el sistema de financiación autonómica han permitido dotar a las CCAA de mayores competencias tributarias pero sin tener en cuenta el Derecho de la Unión Europea. El actual modelo de financiación autonómica permite a las CCAA ejercer competencias sobre elementos tributarios cuya aprobación provoca conflictos e incluso vulnera el Derecho de la Unión Europea. Esta situación obliga a los legisladores (tanto nacionales como subnacionales) ha diseñar un nuevo modelo de financiación autonómica que respete el marco normativo de la UE sin eliminar los principios informadores de la financiación autonómica, como son, el principio de autonomía financiera, el principio de suficiencia financiera, el principio de corresponsabilidad fiscal, el principio de solidaridad interterritorial y el principio de lealtad institucional.

El próximo sistema de financiación autonómica deberá diseñarse atendiendo a los límites marcados por el Derecho de la UE, que como hemos comentado son, la armonización fiscal, las libertades comunitarias, la prohibición de ayudas de Estado y, en menor medida, el código de

² En tal sentido el precepto señalado establece que «el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior».

conducta sobre fiscalidad de empresas. Además, deberán articularse procedimientos y mecanismos que aborden los problemas derivados del incumplimiento del Derecho de la UE, como por ejemplo, la delimitación del ente territorial responsable.

Las líneas sucesivas tienen por finalidad abordar estas cuestiones con la siguiente estructura:

En primer lugar, se analiza el marco normativo y jurisprudencial de los instrumentos jurídicos de la UE que limitan la potestad tributaria de las CCAA; en segundo lugar, se procede al estudio pormenorizado de la evolución sistema de financiación autonómica en donde se puede observar la conflictividad creciente con el Derecho de la UE a medida que se van cediendo competencias normativas en tributos estatales; en tercer lugar, se procede al estudio de la imposición directa e indirecta de los tributos cedidos a las CCAA y los tributos propios aprobados por las mismas y su adecuación al Derecho de la UE; por último, se analizan los efectos derivados del incumplimiento de las normatividad y jurisprudencia de la UE y se propone un diseño del sistema de financiación autonómica que evite la conflictividad y vulneración del Derecho de la UE.

II. LIBERTADES COMUNITARIAS

1. Introducción

Desde sus orígenes, uno de los objetivos tradicionales de la UE ha sido el establecimiento de un mercado único³. El mercado único se implanta definitivamente en el año 1992⁴ con la aprobación del TCE. Este aspecto va a suponer que la UE se convierta en un espacio sin fronteras interiores en el que pueden circular libremente las personas, las mercancías, los servicios y los capitales, de conformidad con el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea⁵. Para alcanzar tal fin, el TCE estableció dos mecanismos. En primer lugar, se regula en el artículo 12 del TCE (actualmente el art. 18 del TFUE) un principio de no discriminación por razón de la nacionalidad que consagra la igualdad de trato entre los nacionales de un Estado miembro y los nacionales del resto de los Estados miembros. En segundo lugar, el TCE recogió un programa de armonización de las normas y prácticas administrativas nacionales que pudieran afectar al establecimiento y funcionamiento del mercado común⁶.

En el terreno fiscal, la intervención comunitaria se llevó a cabo inicialmente a través del instrumento jurídico de la armonización fiscal. No obstante, este mecanismo que ha sido útil en mate-

³ El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea establecía los fines de la Comunidad Europea en su artículo 2. Uno de esos fines incluía el establecimiento de un mercado común para lo cual resultaba imprescindible eliminar las barreras a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales entre los Estados miembros.

⁴ El artículo 14. 1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea imponía la obligación a la UE de implantar las medidas necesarias para establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que terminaría el 31 de diciembre de 1992.

⁵ Artículo. 14. 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

⁶ J. M. CALDERÓN CARRERO y A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, «La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad», en la obra colectiva dirigida por T. CORDÓN EZQUERRO, *Manual de Fiscalidad Internacional*, pág. 661, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

ria de imposición indirecta, ha fracasado en la fiscalidad directa. Las dificultades que supone la aprobación de directivas en el terreno de la fiscalidad directa, ha desembocado en la utilización por parte de las instituciones comunitarias de otras vías alternativas a la armonización a través de directivas y/o reglamentos. Estas vías alternativas a la armonización fiscal es conocido por como *soft law*. En definitiva, se trata de la construcción del ordenamiento comunitario a través de la jurisprudencia del TJUE.

Esta situación provoca que el poder tributario de los EEMM se encuentre limitado no sólo por la normativa comunitaria, *stricto sensu*, o *hard law*, sino también por el denominado *soft law*.

Sin embargo, el límite al poder tributario nacional y, por ende al autonómico, no deriva de la competencia de la UE en materia fiscal sino que es una consecuencia inevitable del establecimiento y funcionamiento del mercado interior. El principio de no discriminación por razón de la nacionalidad y las libertades comunitarias establecidas en el TFUE no se refieren de manera específica a la materia tributaria sino que su objetivo y finalidad reside en garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior en el seno de la UE. Esta circunstancia provoca que el TJUE, como garante máximo del ordenamiento jurídico comunitario, se erija a través de su jurisprudencia como un auténtico legislador negativo y sus resoluciones limiten el margen de actuación de los EEMM en materia fiscal con el fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado único⁷.

2. El principio de no discriminación por razón de la nacionalidad⁸

El principio de no discriminación por razón de la nacionalidad se encuentra regulado actualmente en el artículo 18 del TFUE. En virtud del mismo, se prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad de tal manera que ningún nacional de un EEMM puede ser tratado de manera desigual en otro EEMM.

El TJUE, a través de su jurisprudencia, ha ido matizando los supuestos de aplicación del principio de no discriminación. En tal sentido, diversas sentencias del TJUE han afirmado que estamos ante un principio que únicamente puede invocarse cuando no existe otra disposición en el Tratado que se aplique al caso concreto.⁹

En segundo lugar, el TJUE ha señalado que existe discriminación cuando situaciones similares son tratadas de forma diferente o cuando dos situaciones distintas son tratadas de forma idéntica¹⁰. Ahora bien, no solo están prohibidas las discriminaciones que se produzcan de forma di-

⁷ La intensidad armonizadora del Tribunal de Luxemburgo es de tal magnitud que la doctrina ha llegado a señalarla como «la principal fuente armonizadora de las legislaciones de los Estados miembros», M. C. BARREIRO CARRIL, «Los Impuestos directos y el Derecho de la Unión Europea. La armonización negativa realizada por el TJUE», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 89, Madrid, 2012.

⁸ Para más información véase A. J. MARTÍN JIMÉNEZ y J. M. CALDERÓN CARRERO, *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Editoriales de Derecho Reunidas, 2000.

⁹ Entre otras: sentencia de 30 de mayo de 1989, Comisión/República Helénica, Asunto 305/87, FJ 12 y 13; sentencia de 23 de abril de 1991, Hoefner y Elser/Macroton, Asunto C-41/90, FJ 36; sentencia de 13 de abril de 2000, Baars, Asunto C-251/98, FJ 23, 24 y 25 y sentencia de 26 de junio de 2003, Riksskatteverket, Asunto C-422/01, FJ 61.

¹⁰ Asunto 13/63, Italia/Comisión, Rec. 1963, pág. 360.

recta¹¹, por razón de la nacionalidad, sino también aquellas que, sin mencionar expresamente como criterio la nacionalidad, producen el mismo efecto en la práctica, por ejemplo, empleando otros criterios como puede ser el de residencia fiscal. En estos casos estamos en presencia de la denominada discriminación indirecta o encubierta¹².

Esta doctrina del TJUE que tiene su origen en el ámbito no tributario¹³ puede terminar convirtiéndose paradójicamente en el instrumento a través del cual se produzca la mayor reforma tributaria de los EEMM afectando de manera evidente al ejercicio del poder tributario de las CCAA. Como veremos en los capítulos posteriores, la discriminación por razón de la residencia está siendo uno de los principales aspectos que están provocando el inicio de procedimientos de infracción contra el Reino de España. Tal es el caso de la imposición sobre sucesiones y donaciones y sobre el patrimonio. Esta cuestión, que será tratada en mayor profundidad, surge por la cesión de competencias normativas a las CCAA en materia de imposición sobre sucesiones y donaciones y sobre el patrimonio que se aplica únicamente sobre los residentes mientras que a los no residentes se les aplica la normativa estatal que por regla general es más gravosa. Esta circunstancia genera una discriminación por razón de la residencia prohibida por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo¹⁴

3. Libre circulación de personas

La libre circulación de personas entre los EEMM reconocida en el TFUE se dividía en sus inicios en dos libertades. Por un lado, la libre circulación de trabajadores regulada en los preceptos 45 a 48 del Tratado y, por otro lado, la libertad de establecimiento, regulada en los artículos 49 a 55. Esta visión inicial venía determinada porque se vinculaba la consecución del mercado único exclusivamente a factores de producción (trabajo y establecimiento). Esta visión ha ido evolucionando de cara a conseguir una mayor integridad política y que ha originado una política común de inmigración. Actualmente, la libre circulación de personas ha dejado de tener un contenido exclusivamente económico y convertirse en un elemento fundamental del estatuto del ciudadano de UE¹⁵. En este sentido, la libre circulación de personas, es un derecho fundamental

¹¹ Sentencia de 16 de diciembre de 1960, Humblet, Asunto 6/60, Rec. 1960, P. 00559, y en la sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, Asunto C-1/93, Rec. 1994, pág. I-01137, FJ 20.

¹² Sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, Asunto 152/73, Rec. 1974, P. 00153, FJ 11. Sentencia de 28 de abril de 1977, Thieffry, Asunto 71/78, Rec. 1977, P. 00765. Sentencia de 5 de diciembre de 1989, Comisión/Italia, Asunto C-3/88, Rec. 1989, P. 4035. Sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, Rec. 1990, P. I-01779, FJ 13. Sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, Asunto C-1/93, Rec. 1994, P. I-01137, FJ 15. Sentencia de 13 de julio de 1993, Commerzbank, Asunto C-330/91, Rec. 1993, P. I-04017, FJ 14. Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 26. Sentencia de 26 de octubre de 1995, Comisión/Luxemburgo, asunto C-151/94, Rec. 1995, P. I-03685, FJ 14. Sentencia de 8 de julio de 1999, Baxter, Asunto C-254/97, FJ 10. Sentencia de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, Asunto C-87/99, Rec. 2000, P. I-03337, FJ 18.

¹³ Véanse los casos Gebhard, C- 55/94, Rec. 1995, pág. 4165 y Kraus, C-19/92, Rec. 1993, pág. 1663.

¹⁴ El asunto Sotgiu (sentencia del TJCE, de 12 de febrero de 1974, Asunto 152/73), fue la primera sentencia en reconocer la discriminación por razón de la residencia como una discriminación encubierta contraria a la prohibición por razón de la nacionalidad.

¹⁵ A. P. ABARCA JUNCO (dir.) y otros, *Manual de Derecho Internacional Privado*, UNED, 2013.

que asiste también a los ciudadanos de la Unión Europea¹⁶ y que se expresa a través del espacio de libertad, seguridad y justicia exento de fronteras internas¹⁷. El concepto de la libre circulación de personas emana de la firma del Acuerdo de *Schengen* en 1985 y del posterior Convenio de *Schengen* de 1990, que marcó el inicio de la supresión de los controles fronterizos entre países participantes. La cooperación *Schengen*, como parte del marco jurídico e institucional de la UE, se ha expandido paulatinamente hasta incluir a la mayoría de los Estados miembros y a algunos países extracomunitarios.

La libre circulación de trabajadores garantiza la inexistencia de discriminaciones por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los EEMM, con respecto al empleo, la retribución y demás condiciones de trabajo. Este derecho se completa con el derecho a responder a ofertas efectivas de trabajo, a desplazarse con tal fin por el territorio de los EEMM, residir en ellos mientras se ejerce un empleo y permanecer allí después de haberlo ejercido, y ello según las condiciones fijadas por el derecho derivado¹⁸. Por su parte, el artículo 49 del TFUE señala que la libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio. Por tanto, se puede concluir que la libre circulación de trabajadores tiene por finalidad garantizar la no discriminación en relaciones laborales o de dependencia mientras que el derecho de establecimiento se refiere a las profesiones liberales o autónomas, es decir, aquellas que se caracterizan por la independencia en el ejercicio de la actividad. No obstante, dado que existen profesiones o actividades que pueden ejercerse tanto en relación de dependencia como de forma liberal, la aplicación de una u otra libertad vendrá determinada atendiendo a la actividad concreta objeto de análisis.

Por tanto, el criterio que debemos tener en cuenta para distinguir qué libertad comunitaria nos ampara es la concurrencia o no de las características de laboralidad establecidas en el artículo 1 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo. En este sentido, se considera trabajador a aquellas personas «que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organi-

¹⁶ El artículo 20 del TFUE establece la creación de la ciudadanía de la UE al señalar lo siguiente:

«1. Se crea una ciudadanía de la Unión. Será ciudadano de la Unión toda persona que ostente la nacionalidad de un Estado miembro. La ciudadanía de la Unión se añade a la ciudadanía nacional sin sustituirla.

2. Los ciudadanos de la Unión son titulares de los derechos y están sujetos a los deberes establecidos en los Tratados. Tienen, entre otras cosas, el derecho:

- a. de circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros;
- b. de sufragio activo y pasivo en las elecciones al Parlamento Europeo y en las elecciones municipales del Estado miembro en el que residan, en las mismas condiciones que los nacionales de dicho Estado;
- c. de acogerse, en el territorio de un tercer país en el que no esté representado el Estado miembro del que sean nacionales, a la protección de las autoridades diplomáticas y consulares de cualquier Estado miembro en las mismas condiciones que los nacionales de dicho Estado;
- d. de formular peticiones al Parlamento Europeo, de recurrir al Defensor del Pueblo Europeo, así como de dirigirse a las instituciones y a los órganos consultivos de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y de recibir una contestación en esa misma lengua.

Estos derechos se ejercerán en las condiciones y dentro de los límites definidos por los Tratados y por las medidas adoptadas en aplicación de éstos.

¹⁷ La supresión de las fronteras internas implica una gestión reforzada de las fronteras externas de la Unión así como la regularización de la entrada y la residencia de personas de países extracomunitarios a través de medidas como la política común de asilo e inmigración.»

¹⁸ A. M.^a DASTIS QUACEDO, «La libre circulación de trabajadores», en la obra colectiva, *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, Consejo General del Poder Judicial, 1989, págs. 299 y ss.

zación y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario». Por su parte, son empresarios «todas las personas, físicas o jurídicas, o comunidades de bienes que reciban la prestación de servicios de las personas anteriores, así como de las personas contratadas para ser cedidas a empresas usuarias por empresas de trabajo temporal legalmente constituidas».

En definitiva, si concurren los elementos de dependencia y personalidad estaremos ante supuestos que caen bajo el paraguas de la libre circulación de trabajadores. *A sensu contrario*, si no concurren ambas circunstancias, estaremos ante situaciones regulables por la libertad de establecimiento, o, en su caso, ante la libre prestación de servicios.

Por último, debemos tener presente que esta prohibición admite excepciones. En particular, el artículo 45 en su apartado 3 permite medidas discriminatorias por razón de orden público, seguridad y salud pública. No obstante, estas excepciones no afectan al ámbito tributario pues como señala el artículo 2. 2 de la Directiva 64/221/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1964, para la coordinación de las medidas especiales para los extranjeros en materia de desplazamiento y de residencia, justificadas por razones de orden público, seguridad y salud pública, las razones de orden público, seguridad y salud pública no pueden ser invocadas para proteger un fin de carácter económico.

3.1. *La libre circulación de trabajadores*

Tal y como hemos apuntado anteriormente, la libre circulación de trabajadores aparece regulada en el TJUE en los artículos 45 a 48 y en el Reglamento (UE) n.º 492/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.

La libre circulación de trabajadores supone que cualquier persona y su familia originaria de un Estado miembro de la Unión Europea tiene derecho a acceder a un empleo por cuenta ajena y a ejercerlo en el territorio de otro Estado miembro. Del mismo modo, un empresario puede difundir ofertas así como celebrar y ejecutar contratos de trabajo con ciudadanos europeos originarios de otros Estados miembros. En base a la legislación comunitaria, ninguna legislación nacional puede limitar la oferta, el acceso y el ejercicio del empleo por ciudadanos europeos originarios de otros Estados miembros, excepto las relativas a los conocimientos lingüísticos necesarios para ejercer un empleo¹⁹.

Así mismo, el Reglamento prohíbe toda discriminación entre trabajadores nacionales y originarios de otro Estado miembro en materia fiscal²⁰. En concreto, los trabajadores de un Estado

¹⁹ Por esta razón, se prohíbe toda disposición que someta a los ciudadanos europeos originarios de otros Estados miembros a procedimientos especiales de contratación, límites en la difusión de las ofertas de empleo o condiciones especiales en la búsqueda de empleo y la inscripción en las oficinas de empleo.

²⁰ El artículo 7 del Reglamento relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión, establece que los trabajadores de un Estado miembro tienen el derecho de beneficiarse de las mismas ventajas fiscales y sociales que los trabajadores nacionales de un Estado miembro. Así mismo, se prohíbe toda discriminación entre trabajadores nacionales y originarios de los EEMM respecto a las condiciones de empleo y de trabajo (retribución, despido, reintegración en el mercado de trabajo, etc.); la enseñanza y la reorientación profesional; los convenios colectivos o individuales y la afiliación a las organizaciones sindicales y el ejercicio de los derechos sindicales.

miembro tienen el derecho de beneficiarse de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales de un Estado miembro. A ello debemos añadir que los hijos de un trabajador europeo que esté empleado en otro Estado miembro distinto a su país de origen, deben ser admitidos en la enseñanza general, el aprendizaje y la formación profesional en las mismas condiciones que los hijos de los trabajadores nacionales.

Por último, tenemos que resaltar que la protección del trabajador comunitario va más allá de la discriminación por razón de la nacionalidad, abarcando todas las formas de discriminación que en aplicación de otros criterios de diferenciación conduzcan al mismo resultado. Estamos en presencia de las denominadas discriminaciones internas o encubiertas²¹.

3.2. *La libertad de establecimiento*

El derecho de establecimiento se encuentra regulado en los artículos 49 a 55 del TFUE. El objetivo de la libertad de establecimiento es que los trabajadores por cuenta propia y profesionales o personas jurídicas, establecidos legalmente en un Estado miembro, puedan ejercer su actividad de forma permanente y continua en el territorio de otro Estado miembro. Para conseguir tal fin, es necesario eliminar cualquier discriminación por razón de la nacionalidad, pero también, cualquier otra que de manera indirecta o encubierta impida el ejercicio efectivo de la libertad de establecimiento.

En virtud del mismo, cualquier nacional de un Estado miembro tiene el derecho emprender y ejercer actividades no asalariadas de carácter económico y a establecer y administrar empresas para ejercer actividades permanentes y de carácter estable y continuado, en las mismas condiciones previstas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios ciudadanos. Ello conlleva que exista una instalación material, estable y permanente de una persona física o jurídica nacional de un EEMM en el territorio de otro EEMM. A su vez, esta instalación puede ser: bien *principal*, lo cual se refiere a la creación o transferencia de un centro de actividad por un nacional de un EEMM en el territorio de otro EEMM, o bien, *secundaria*, cuando se trate de la creación de una sucursal o filial en el territorio de un EEMM por una persona física o jurídica que explota un establecimiento principal en el territorio de otro EEMM.

Los beneficiarios del derecho de establecimiento pueden ser, tanto las personas físicas que sean nacionales de un EEMM como las sociedades. El Tratado entiende que son sociedades las de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo²². Además se exigen dos condiciones para que se considere a la sociedad bajo la garantía y protección del derecho de establecimiento: en primer lugar, la constitución de la sociedad se ha de realizar de acuerdo con la legislación de un EEMM y, en segundo lugar, su sede social, administración central o centro de actividad principal ha de estar dentro del territorio de la UE. Estos criterios de sede social, administración central o centro de actividad principal se consideran alternativos y no acumulativos, lo que implica que no se sigue la «teoría de control» que establece que una

²¹ Sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, Asunto 152/73, Rec. 1974, pág. 153; Casagrande, Asunto 9/74, pág. 773.

²² Artículo 54 TFUE.

sociedad tiene la nacionalidad del que ostenta su control, independientemente del lugar en que la sociedad se haya constituido. Esta regulación implica, por tanto, que el TFUE consagra el criterio formal en esta materia²³

Las excepciones a la libertad de establecimiento igual que antes se refieren al ejercicio del poder público. Las limitaciones se encuentran en las cláusulas de orden público, seguridad y salud pública.

Por último, el derecho de establecimiento se distingue de la libre circulación de trabajadores en que ésta última protege a los trabajadores asalariados y no requiere de establecimiento a diferencia de la libertad de establecimiento. En segundo lugar, se diferencia de la libre circulación de capitales en que el derecho de establecimiento aunque implica una inversión transfronteriza como gasto necesario, se está más ante un pago que ante una circulación de capitales. Por último, el aspecto diferenciador entre el derecho de establecimiento y la libertad en la prestación de servicios reside en la temporalidad frente al carácter permanente en el ejercicio de la actividad que iría bajo la protección de derecho de establecimiento.

3.3. *Libre circulación de ciudadanos de la Unión Europea*

La ciudadanía europea se regula actualmente en el artículo 20 del TFUE. En virtud del mismo, será ciudadano de la Unión toda persona que ostente la nacionalidad de un Estado miembro. La ciudadanía de la UE otorga entre otros derechos la posibilidad de circular y residir libremente en el territorio de los EEMM. La libre circulación de ciudadanos de la UE, es un derecho fundamental de los mismos a circular y residir libremente en el territorio de los EEMM que deriva de la libre circulación de personas. Este derecho fundamental se desarrolla en la Directiva 2004/38/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros. En virtud de la misma, los ciudadanos de la UE tienen derecho a circular libremente y a residir en toda la Unión. No obstante, la Directiva establece una serie de requisitos que hay que tener en cuenta. En primer lugar, cuando la residencia sea superior a tres meses el ciudadano de la UE está obligado, entre otras cuestiones a ejercer una actividad económica por cuenta ajena o propia o cursar estudios como estudiante. En segundo lugar, para la obtención de la residencia permanente es imprescindible que el ciudadano de la UE haya residido al menos cinco años de manera ininterrumpida a condición de que no haya sido objeto de ninguna medida de expulsión. La obtención de la residencia permanente obliga a los Estados miembros a abonar asignaciones por estudios, en forma de becas o de préstamos a dichas personas.

La importancia de esta libertad en la configuración de la UE se traduce en que cualquier límite a este derecho debe de interpretarse de manera restrictiva. Esta circunstancia hace que tenga que tenerse presente a la hora de aprobar beneficios fiscales que afecten a las circunstancias personales y familiares en el ámbito tributario.

²³ Como vemos, el TFUE ha seguido el criterio establecido en el caso *Barcelona Traction*, sentencia del Tribunal Internacional de Justicia de la Haya de 5 de febrero de 1970. La sentencia sienta un importante precedente en el Derecho internacional, puesto que determinó que la nacionalidad nominal de una compañía primaba sobre su nacionalidad efectiva.

3.4. Conclusión

La jurisprudencia del TJUE arriba examinada, en aras a defender los derechos garantizados por la libre circulación de personas, provoca un importante límite en el poder tributario de las CCAA, tanto en la imposición directa como indirecta.

Como sabemos, las CCAA tienen atribuidas competencias normativas en el impuesto de la renta de las personas físicas. Esta situación está provocando que las CCAA estén aprobando deducciones en la cuota condicionadas a que el contribuyente tenga su residencia en la CA que aprueba la deducción o bien, otros elementos de la deducción deban radicar en el territorio de dicha CA. Esta situación genera un trato desigual entre residentes y no residentes que pueden vulnerar la jurisprudencia del TJUE tal y como veremos en capítulos posteriores. En términos similares podemos expresarnos si se analiza el impuesto sobre sucesiones y donaciones y el impuesto sobre el patrimonio.

En el ámbito de la imposición indirecta, la libre circulación de personas también juega un papel importante como límite al poder tributario de las CCAA pese a la armonización existente en esta materia. En particular, el límite opera tanto en el ámbito de determinados tributos estatales cedidos, como el impuesto sobre determinados medios de transporte como en el diseño de los tributos propios de las CCAA.

4. La libre prestación de servicios

La libre prestación de servicios aparece recogida en los artículos 56 a 62 del TFUE. Esta libertad se considera pieza clave del funcionamiento interno del Mercado interior, para que realmente sea posible el acceso de empresas y ciudadanos al mayor número de servicios, al menor coste de manera eficaz y adaptándose a sus necesidades. El TFUE entiende por libre prestación de servicios, el derecho de los ciudadanos y empresas de la UE a ejercer actividades económicas no asalariadas a partir de un establecimiento situado en el territorio de un EEMM, y destinado a un beneficiario que reside en el territorio de otro EEMM, con exclusión de toda instalación estable y permanente en el país destinatario de la prestación. Los elementos característicos de los servicios que configuran esta libertad son los siguientes:

En primer lugar, nos encontramos ante un *concepto residual*. El TFUE recoge en el párrafo primero del artículo 57 un concepto residual de servicios al prever que se considerarán como tales «las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, capitales y personas». Por tanto, todas las actividades que no sean reguladas por las otras libertades que no sean reguladas por las otras libertades comunitarias estarán sometidas a las normas relativas a la libre prestación de servicios.

En segundo lugar, es necesaria la existencia de una *prestación contra remuneración*²⁴. La cuestión es que se trata de una actividad con afán de lucro o al menos de carácter patrimonial. Sin

²⁴ El artículo 57 del TFUE considera prestaciones hechas a cambio de remuneración, en la medida en que no se rijan por otras libertades, en particular: las actividades de carácter industrial, las actividades de carácter mercantil, las
(*Sigue.*)

embargo, el concepto de remuneración ha sido interpretado en sentido amplio por parte del TJUE abarcando también actividades sin fines lucrativos²⁵.

En tercer lugar, la prestación del servicio debe acontecer al menos en dos EEMM, es decir, otro elemento de la libertad de prestación de servicios es su «carácter *transfronterizo*». Por tanto, y tal como ha reiterado la doctrina del TJUE, están excluidas de la libertad todas aquellas prestaciones de servicios que se realicen exclusivamente en el interior del territorio de un Estado miembro²⁶. No obstante, sí se encuentran bajo el paraguas de la protección de la libertad en cuestión todos aquellos servicios que se hayan prestado sin llevarse a cabo un desplazamiento físico en el desarrollo de la prestación siempre y cuando se haya producido el envío del resultado de la prestación del servicio²⁷.

En cuarto lugar, y al igual que en el derecho de establecimiento, se requiere que si estamos ante una sociedad, ésta se haya constituido conforme al derecho de un EEMM y tenga la sede social, la administración central o el centro de actividad dentro del territorio de la UE.

En tal sentido, la prestación de servicios se caracteriza por ser toda actividad de contenido económico a cambio de remuneración, con dimensión transfronteriza y carácter temporal no regida por otras libertades. Estas características son las que la diferencian de la libertad de establecimiento. Como hemos señalado, en la libre prestación de servicios prima la temporalidad frente al carácter de permanencia y estabilidad de la libertad o el derecho de establecimiento. En segundo lugar, el derecho de establecimiento implica necesariamente el desplazamiento de una persona de un Estado miembro a otro Estado miembro.

En lo que respecta al ámbito material de esta libertad es necesario hacer algunas matizaciones. En primer lugar, se excluyen los transportes ya que se rigen por lo establecido en los artículos 90 a 100 del TFUE. No obstante, hay que tener en cuenta que la limitación de la aplicación directa del artículo 56 del Tratado no supone una habilitación para establecer medidas discriminatorias. En segundo lugar, los servicios bancarios y los seguros están vinculados a los movimientos de capitales y, por tanto, se les aplica el régimen jurídico de la libertad que garantiza la circulación de capitales, salvo en los casos en los que se trate de operaciones con terceros países. Y, por último, la existencia de monopolios limita el acceso a prestadores de otros EEMM. Aunque realmente no hay prohibición al estilo del artículo 37 del TFUE²⁸ respecto a la libre circulación de servicios, debe tenerse presente que no se puede atentar contra lo dispuesto en el Tratado.

(Continuación.)

actividades artesanales así como aquellas actividades propias de las profesiones liberales. De esta manera se garantiza el espacio sin fronteras interiores en la medida que los servicios aparecen como una amplia gama de actividades que hay que amparar bajo el artículo 56, el cual prohíbe las restricciones al respecto.

²⁵ Véase la sentencia de 26 de abril de 1988, *Bond van Advertaarders* y otros, 352/85, Rec. p. 2085, apartado 16; Asuntos acumulados C-51/96 y C-191/97, *Deliège*, de 11 de abril del año 2000 p. 2616.

²⁶ *Bond van Advertaarders* y *Procureur du Roi*, Asunto 52/79, Rec 1980.

²⁷ Sentencia de 31 de enero de 1984 en los asuntos acumulados 286/82 y 26/83, casos *Luisi* y *Carbone*.

²⁸ El artículo 37 del Tratado establece lo siguiente:

«1. Los Estados miembros adecuarán los monopolios nacionales de carácter comercial de tal modo que quede asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado.

(Sigue.)

Debemos tener presente que las limitaciones y excepciones a la libre prestación de servicios son exactamente las mismas que en el caso del derecho de establecimiento. En este sentido, los EEMM pueden adoptar medidas que excepcionen los derechos que garantiza la libre prestación de servicios por razones de orden público, seguridad y salud pública. Estas excepciones deben ser interpretadas conforme al principio de proporcionalidad. A su vez, el TJUE ha admitido excepciones a la garantía de esta libertad, al igual que al resto de las libertades, por razones imperativas de interés general²⁹. Como veremos, estas exigencias imperiosas tienen una gran incidencia e importancia en el ámbito tributario y, en particular en el poder tributario de las CCAA. Sirva de ejemplo dos sentencias del TJUE para comprender la incidencia de la libre prestación de servicios en el poder tributario regional³⁰. En primer lugar, a través de la sentencia de 29 de noviembre de 2001 (Asunto C-17/00, *Francois De Coster*) el Tribunal de Justicia estableció el obligado cumplimiento de tal libertad, con independencia del nivel territorial y consideró la necesidad de ponderar de una manera adecuada y no desproporcionada el interés extrafiscal del tributo y la restricción de la libertad en la prestación de servicios, «que únicamente puede justificarse cuando su situación respecto de la prestación de unos determinados servicios sea objetivamente distinta». En segundo lugar, la sentencia de 17 de noviembre de 2009 (Asunto C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri versus Regione Sardegna*) declaró contrario a la libre prestación de servicios un impuesto establecido por la Región de Cerdeña sobre las escalas turísticas de las aeronaves utilizadas para el transporte privado de personas y de las embarcaciones de recreo que se exigía exclusivamente a los operadores que tuvieran su domicilio fiscal fuera de la Región. La Región de Cerdeña justificaba la medida en la preservación del medioambiente y declaraba que no se estaba en una situación comparable ya que mientras los residentes contribuyen con sus impuestos a la mejora ambiental no sucede lo mismo con los no residentes. Obviamente el Tribunal descartó la justificación y lo declaró contrario al Derecho de la UE.

Las sentencias antes comentadas ponen de manifiesto el límite existente en el poder tributario de las CCAA y la necesidad de evitar la proliferación de tributos propios autonómicos, justificados por razones ambientales pero que pueden vulnerar las libertades comunitarias.

5. Libre circulación de capitales y pagos

La libre circulación de capitales pese a considerarse como una condición indispensable para que puedan desarrollarse las otras libertades y sea un elemento esencial para la plena integración

(Continuación.)

Las disposiciones del presente artículo se aplicarán a cualquier organismo mediante el cual un Estado miembro, *de iure* o *de facto*, directa o indirectamente, controle, dirija o influya sensiblemente en las importaciones o las exportaciones entre los Estados miembros. Tales disposiciones se aplicarán igualmente a los monopolios cedidos por el Estado a terceros.

2. Los Estados miembros se abstendrán de cualquier nueva medida contraria a los principios enunciados en el apartado 1 o que restrinja el alcance de los artículos relativos a la prohibición de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros.

3. En caso de que un monopolio de carácter comercial implique una regulación destinada a facilitar la comercialización o a mejorar la rentabilidad de los productos agrícolas, deberán adoptarse las medidas necesarias para asegurar, en la aplicación de las normas del presente artículo, garantías equivalentes para el empleo y el nivel de vida de los productores interesados.»

²⁹ Entre otras, véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de febrero de 1991, Comisión/Italia, C-180/89, Rec. p. I-709, apartado 17, y Comisión/Grecia, C-198/89, Rec. p. I-727, apartado 18, y de 9 de agosto de 1994, Vander Elst, C-43/93, Rec. p. I-3803, apartado 16.

³⁰ Los ejemplos se encuentran recogidos en J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «Las libertades comunitarias como límite al ejercicio del poder tributario de las regiones», *ECJ Leading cases*, UNED, 2014.

económica, presentaba un desarrollo notablemente inferior al de las otras libertades fundamentales. La razón de ello se debe a las tradicionales reticencias de los EEMM a perder prerrogativas en esta materia. En este sentido, la regulación originariamente contenida en los Tratados Fundacionales era muy limitada. El Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas en su versión original de 1957 no contemplaba la obligación formal de la libre circulación de capitales. Según el artículo 67, sólo debía intervenir «en la medida necesaria para el buen funcionamiento del mercado común». Será a partir del Acta única Europea³¹ cuando se empieza a impulsar y a equiparar con las otras libertades fundamentales³². La plena liberalización de los movimientos de capitales se hizo realidad mediante la Directiva 88/361/CEE de 24 de junio de 1988, por la que se estableció la supresión para el 1 de julio de 1990 de todas las restricciones subsistentes a todos los movimientos de capitales entre residentes de los Estados miembros³³.

³¹ Hasta la aprobación del Acta única Europea existían innumerables trabas y controles que dificultaban la salida de capitales o la inversión extranjera en todos los Estados. Antes de la aprobación del Acta Única Europea se establecieron listas de operaciones de capital y su régimen de liberalización a través de la Directiva de 11 de mayo de 1960 que fue modificada el 18 de diciembre de 1962, y en ella se establecieron cuatro listas: las listas A y B por un lado, lista C por otro y una lista D, en último lugar. Las listas A y B se caracterizaba por incluir aquellas operaciones relacionadas directamente con las cuatro libertades comunitarias y que estaban totalmente liberalizadas. La diferencia entre las operaciones recogidas en la lista A y aquellas recogidas en la lista B era la siguiente: en la lista A se incluían aquellos movimientos de capitales que los Estados miembros debían autorizar automáticamente, pero una a una, y se refería a las inversiones directas en la creación de empresas y a los movimientos de capital de carácter personal: sucesiones, inmigrantes, pago de seguros, etcétera. La lista B comprendía las operaciones que los Estados deben liberalizar incondicionalmente por la vía de la autorización general, y se trataba fundamentalmente de inversiones en títulos negociados en bolsa. La lista C contenía los movimientos relacionados con emisiones de títulos en mercados extranjeros, préstamos y avales, que se liberalizarían, salvo que la libertad de estos movimientos de capitales pudiese obstaculizar la realización de los objetivos de la política económica de un Estado miembro, en cuyo caso tal Estado podía mantener o restablecer las restricciones existentes a la fecha de entrada en vigor de la Directiva (art. 3). Esta cláusula fue utilizada por Francia, Italia y Holanda. Para los demás, los movimientos de la lista C estaban sometidos al mismo régimen que los de la lista B. Y, finalmente, en la lista D se incluían los movimientos de capitales no liberalizados, si bien, se invitaba a los EEMM a no introducir más restricciones, y que se referían a inversiones a corto plazo en bonos del Tesoro u otros títulos del mercado monetario, cuentas corrientes y depósitos en establecimientos de crédito, etcétera. Tal y como afirma E. MIALET en «La libre circulación de capitales en la CEE», en *Tribuna Libre, El País*, la investigación sobre la evasión de capitales, 12 de febrero de 1985. En la lista C se recogen las operaciones denominadas *hot money*, es decir, capitales que se sitúan a corto plazo y que tienen gran movilidad, acudiendo a donde pueden tener mayor rentabilidad. La Directiva establecía que el comité monetario procedería al menos una vez al año a un examen de las restricciones que se aplican a los movimientos de capitales y haría un informe a la comisión sobre las restricciones que podrían ser suprimidas sin embargo, n la práctica, este examen anual no se ha efectuado, y las restricciones permanecieron.

³² En este sentido se aprueba la Comunicación de la Comisión al Consejo, de 23 de mayo de 1986, sobre el programa para una liberación de los movimientos de capital en la Comunidad, donde se presentan las grandes fases del programa propuesto por la Comisión Europea para lograr que el régimen comunitario de movimientos de capitales sea lo más liberal posible. Con objeto de llegar a una liberalización de los movimientos de capitales, la Comisión propone dos fases principales. En primer lugar, la liberalización de las operaciones de capital y, posteriormente, la liberalización total de la circulación de capitales.

³³ El 24 de junio de 1988 se aprueba la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas, cuyo objetivo es dotar al mercado único de su plena dimensión financiera. La Directiva establece el principio de la liberalización completa de los movimientos de capitales entre los Estados miembros a partir del 1 julio de 1990. No obstante, el texto de la Directiva incluía una cláusula de salvaguardia que permitía a los Estados miembros tomar medidas de protección cuando se detectaran movimientos de capitales a corto plazo excepcionalmente amplios que pudieran perturbar gravemente la dirección de su política monetaria. No obstante, estas medidas solo se aplicaban a un número limitado de casos debidamente justificados y no podían durar más de seis meses. Asimismo, la Directiva permitía a algunos Estados miembros mantener restricciones temporales, esencialmente sobre los movimientos a corto plazo, pero solo durante un cierto periodo de tiempo: así se hizo en España, Irlanda y Portugal hasta el 31 de diciembre de 1992, y en Grecia hasta el 30 de junio de 1994. Con la presente Directiva se pretende suprimir el régimen general de restricciones a los movimientos de capitales entre las personas residentes en los Estados miembros.

Con la aprobación del Tratado de Maastricht se modifica la libre circulación de capitales y pagos considerándose como una libertad inherente al Tratado.

La libre circulación de capitales y pagos se regula en los artículos 63 a 66 del TFUE. De su regulación es posible distinguir dos modalidades de circulación de capitales. Por un lado, nos encontramos con la *libre circulación de pagos* que implica la movilidad de capitales como contrapartida financiera de una prestación principal³⁴. Por tanto, al tratarse de una transferencia de divisas como contraprestación de una transacción subyacente, la libre circulación de pagos se configura como una libertad esencial para el buen funcionamiento del resto de libertades fundamentales recogidas en el TFUE. Su reconocimiento se recoge en el artículo 63. 2 del Tratado al prohibir cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Por otro lado, la libre circulación de capitales protege la libertad al movimiento de capitales. Se trata de operaciones financieras que constituyen la inversión de fondos buscando la máxima rentabilidad. Esta es una de las principales razones de las tradicionales reticencias de los EEMM a la liberalización en este campo, dados los problemas que puede suponer para un Estado miembro la evasión de capitales³⁵. Según la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, son movimiento de capitales el conjunto de las operaciones que debe llevar a cabo una persona física o jurídica para efectuar los movimientos de capitales. Esto incluye, entre otras, las inversiones directas, inversiones inmobiliarias, operaciones sobre títulos del mercado de capitales, operaciones de participación sobre títulos del mercado monetario, operaciones sobre cuentas corrientes, depósitos, créditos, préstamos, etc.³⁶. Por tanto, el Tratado establece una prohibición general que va más allá de la mera eliminación de la desigualdad de trato por razón de la nacionalidad³⁷.

Una de las características peculiares de la libre circulación de capitales es su ámbito de aplicación³⁸. En tal sentido, la obligación de los EEMM de eliminar toda restricción tanto a la libre circulación de pagos como de movimiento de capitales, abarca no sólo a las operaciones entre los EEMM sino también las realizadas ente éstos y terceros países³⁹.

³⁴ Es importante tener presente que a raíz de la aprobación de la Directiva 2007/64/CE sobre servicios de pago se constituye el fundamento jurídico para la creación, antes de 2010, de un mercado único de pagos a escala de la UE. Tiene por objeto el establecimiento de un exhaustivo conjunto de normas aplicable a todos los servicios de pago realizados en la UE para que las operaciones de pago transfronterizas resulten tan fáciles, eficientes y seguras como las nacionales dentro de un Estado miembro y para promover la eficiencia y la reducción de costes gracias a una mayor competencia al abrir los mercados de pagos a nuevos operadores. Documento de trabajo del Parlamento Europeo sobre la libre circulación de capitales; ver en http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.2.4.pdf.

³⁵ Ambos conceptos fueron definidos en la STJCE, ss. 286/82 y 26/83, de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone.

³⁶ Anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988. El TJUE ha reconocido en diversas sentencias (Asunto C-222/97, *Trummer y Mayer*, Rec. 1999, p. I-1661, entre otras) que los Anexos de las Directivas tienen un valor orientativo aunque no se trate de listas exhaustivas. De hecho, el propio Anexo comentado señala el carácter abierto de la lista de operaciones de movimiento de capitales al establecer un epígrafe bajo la rúbrica «Otros movimientos de capitales: Varios».

³⁷ Véase el asunto C-367/98, Comisión contra Portugal, apartado 44.

³⁸ Para más información, véase M. LUCAS DURÁN, «Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho de la Unión Europea: análisis jurisprudencial», en *Documentos de Trabajo*, UC-CIFF-IELAT, n.º 8/2012.

³⁹ Debe tenerse presente que el principio de libre circulación de capitales prevalece sobre la reciprocidad y el mantenimiento de una ventaja negociadora de los Estados miembros respecto a terceros países (véase el Asunto C-101/05, *Skatteverket v A*).

De igual manera que en las libertades analizadas anteriormente, el Tratado regula supuestos excepcionales a la obligación de eliminar las restricciones a la libre circulación de capitales y pagos por parte de los EEMM, como son, razones de orden público y seguridad pública. Sin embargo, el artículo 65 apartado 1 del TFUE establece además supuestos excepcionales que afectan específicamente a la materia fiscal. En primer lugar, se establece que la libertad de movimiento de capitales y pagos se admite sin perjuicio del derecho de los EEMM a «aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital». En segundo lugar, autoriza a los EEMM «a adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras (...)». Con ello, el artículo 65, apartado 1, del TFUE permite otorgar un trato fiscal diferente a la inversión extranjera y a los no residentes, si bien estas medidas no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos (art. 65, apartado 3, del TFUE). Tal excepción, como señalan CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ⁴⁰, no implica más que la consagración de la jurisprudencia del TJUE en *Cassis de Dijon*⁴¹.

Debemos tener presente que la jurisprudencia del TJUE permite a los EEMM aprobar normas que restrinjan o hagan menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales siempre y cuando se cumplan una serie de condiciones, que son: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que sean proporcionadas al objetivo buscado.⁴²

Como pone de manifiesto TEJERIZO LÓPEZ⁴³, la libertad de circulación de capitales afecta fundamentalmente a la imposición directa. Por tanto, esta libertad supone un límite al poder tributario de las CCAA en relación al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sucesiones y donaciones y al impuesto sobre el patrimonio. Esta materia será desarrollada en capítulos posteriores, sin embargo, podemos señalar la problemática que genera con el Derecho de la UE que la cesión del impuesto sobre sucesiones y donaciones y sobre el patrimonio se refiera exclusivamente a la obligación personal de contribuir.

6. Conclusión

La conclusión a todo lo anterior es que el actual artículo 18 del TFUE⁴⁴, que consagra el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión

⁴⁰ J. M. CALDERÓN CARRERO y A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, «La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad», en la obra colectiva, T. CORDÓN EZQUERRO, *Manual de Fiscalidad Internacional*, pág. 738, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

⁴¹ Asunto 120/78, Rewe, Rec. 1979, p. 649.

⁴² Entre otras Asuntos Bosman (C-415/93) o Gebhard (C-55/94).

⁴³ J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «Las libertades comunitarias como límite al ejercicio del poder tributario de las regiones», *ECJ Leading cases*, pág. 27, UNED, 2014.

⁴⁴ Antiguo artículo 12 Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante, TCE).

Europea (en adelante, UE) para las cuales el TFUE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación⁴⁵.

Por tanto, en la medida que existan cláusulas específicas que prohíban la discriminación por razón de la nacionalidad, no cabe la invocación del artículo 18 del TFUE.

Por otro lado, tal y como apunta MARTÍN JIMÉNEZ⁴⁶, el enfoque y alcance de las libertades comunitarias ha sido notablemente ampliado por la jurisprudencia comunitaria⁴⁷. Tal es así, que junto a la tradicional definición del concepto de discriminación ligada al principio de igualdad⁴⁸, hay que tener presente que las «restricciones»⁴⁹ a las libertades fundamentales también se consideran prohibidas por el TFUE.

Esta tendencia de la jurisprudencia comunitaria se fue tejiendo conjuntamente con otro concepto cual es las «exigencias imperativas de interés general»⁵⁰. En virtud de las mismas, se permite y es conforme con el Derecho Comunitario determinadas normas internas que restrinjan libertades fundamentales.

Por tanto, nos encontramos ante dos conceptos que tienen por finalidad preservar un cierto equilibrio entre las competencias comunitarias y la soberanía fiscal de los EEMM.⁵¹

En consonancia con lo antes expuesto, será necesario examinar la proporcionalidad⁵² de la normativa nacional que por «exigencias imperativas de interés general» ha vulnerado los principios fundamentales.

⁴⁵ SSTJCE 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, C-397/98 y C-410/98, apartados 38 y 39; de 11 de octubre de 2007, *Hollmann*, C-443/06, apartados 28 y 29 y de 17 de enero de 2008, *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07, apartado 14.

⁴⁶ A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, «Operaciones Vinculadas y Derecho Comunitario: ¿Es necesaria una nueva reforma del artículo 16 del TRLIS?», en la obra colectiva dirigida por T. CORDÓN EZQUERRO, *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF, Madrid, 2010, págs. 74 y 75.

⁴⁷ En relación con la libre circulación de mercancías: SSTJCE de 11 de junio de 1974, *Dassonville*, Asunto 8/74, Rec. p. 837 y de 20 de febrero de 1979, *Rewe-Zentral*, Casis de Dijon, Asunto 120/78.

Respecto a la libre circulación de personas y de servicios: SSTJCE de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, C-55/94 y de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C- 55/94

⁴⁸ «Tratar de manera desigual situaciones idénticas o tratar igual situaciones diferentes, a no ser que dicho trato esté objetivamente justificado.»

⁴⁹ Esto es, normas no discriminatorias que obstaculizan la libre circulación de mercancías, prestación de servicios o libertad de establecimiento.

⁵⁰ Al igual que con el concepto de las «restricciones», esta creación jurisprudencial nació en el ámbito de la libre circulación de mercancías y se extendió al resto de libertades fundamentales.

⁵¹ A este respecto debemos recordar que, según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los EEMM, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad: SSTJCE de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, C-397/98 y C-410/98, apartado 37; de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, apartado 26 y de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, apartado 25.

⁵² Es decir, «que la restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para la consecución de ese objetivo» (SSTJCE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, apartado 35; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Overseas* C-196/04, apartado 47; de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* C-524/04, apartado 64 y de 18 de junio de 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* C-303/07, apartado 57).

Por ello, el control de proporcionalidad es el que pondera los intereses comunitarios y los nacionales.

Finalmente, la aplicación de las libertades fundamentales conlleva de manera inexorable un límite en el poder tributario de las CCAA que recae tanto sobre competencias cedidas de tributos estatales, como a la hora de aprobar sus tributos propios. En los capítulos posteriores nos centraremos en el análisis de esta materia.

III. LA EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y SU VINCULACIÓN CON EL DERECHO DE LA UE

1. Evolución del sistema de financiación autonómica

1.1. *Introducción e ideas previas*

El origen del Estado de las Autonomías en España tiene lugar con la aprobación de la Constitución Española de 1978⁵³ (en adelante, CE). Con el nuevo modelo territorial se hace necesario un cambio en la organización de la financiación de los distintos niveles de gobierno.

Inicialmente se establecen tres modalidades de CCAA, cuya nota diferencial consiste fundamentalmente en el ámbito competencial y su financiación⁵⁴. Actualmente, tras completarse el traspaso de competencias existen dos tipos de CCAA: por un lado, las CCAA de Régimen Común y, por otro, las CCAA de Régimen Foral. Nos encontramos ante dos regímenes cuyo sistema de financiación es completamente distinto⁵⁵. Mientras que el sistema de financiación de las CCAA de Régimen Común se basa en las transferencias que reciben de la hacienda central, las hacien-

⁵³ El artículo 2 de la CE reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las regiones que integran la nación española y la solidaridad entre todas ellas.

⁵⁴ Por un lado, se establecen las CCAA denominadas de vía rápida. Son, en primer lugar, aquellas CCAA creadas conforme al artículo 151 de la CE, esto es, Cataluña, Andalucía y Galicia. La nota característica de estas CCAA reside en la asunción de competencias, entre otras, en materia de Educación y Sanidad. En segundo lugar, están las CCAA de Canarias y Valencia, que asumieron dichas competencias a través de la aprobación de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, del Estatuto de Autonomía de Canarias y la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Valencia.

Por otro lado, se distinguen las CCAA denominadas de vía lenta. Son aquellas CCAA constituidas conforme al artículo 143 de la CE. Su nota característica es la asunción paulatina de las competencias establecidas en el artículo 148 de la CE al imponerles una limitación temporal de cinco años para poder reformar sus Estatutos y ampliar de esta manera las competencias asumidas. En este grupo se incluyen las CCAA de Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Madrid, La Rioja, Extremadura y Murcia.

Por último, nos encontramos con las Comunidades de Régimen Foral, País Vasco Y Navarra. Se caracterizan por tener unas Haciendas forales a diferencia del resto de las CCAA.

⁵⁵ El Concierto Económico del País Vasco tiene su origen en 1876 y el Convenio de Navarra se estableció en 1841. Por su parte, la regulación del sistema de financiación de las CCAA de Régimen Común se recoge en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA (en adelante, LOFCA).

das forales asumen la gestión y recaudación de los principales impuestos del sistema tributario, teniendo que transferir a la hacienda central una cantidad por el pago de los servicios de titularidad estatal prestados en ambos territorios. Esta cantidad se denomina Cupo en el País Vasco y, Aportación en el caso de Navarra.

Como veremos más adelante, esta circunstancia va a determinar que su poder normativo en materia tributaria se vea limitado de distinta manera.

1.2. Etapas del sistema de financiación autonómica

La evolución del sistema de financiación autonómica la podemos dividir en seis periodos. A continuación vamos a identificar los rasgos básicos de cada uno de ellos haciendo especial hincapié en la cesión de competencias en materia tributaria a las CCAA y en el incremento gradual de la corresponsabilidad fiscal. Debemos tener presente que con el avance en la cesión de competencias tributarias, el grado de vinculación entre el sistema de financiación autonómica y el Derecho de la UE se incrementa.

a) El periodo transitorio (1979-1986)

El periodo transitorio o provisional tiene lugar desde la aprobación de la CE hasta la primera revisión del sistema (1986) y se caracteriza por la puesta en marcha del proceso de delegación de competencias y traspaso de los servicios del Estado a las CCAA. El instrumento utilizado para garantizar la financiación adecuada de las competencias transferidas fue el coste efectivo del servicio en el territorio de la comunidad en el momento de la transferencia⁵⁶, esto es, se tiene en cuenta tanto los costes directos como los costes indirectos de los servicios, así como los gastos de inversión que correspondan. Por tanto, el periodo transitorio del sistema de financiación autonómica consistía exclusivamente en transferencias del Estado no asimilables a la participación en impuestos al tratarse de una mera transmisión de dinero equivalente al coste efectivo de las competencias que el Estado transfería a las CCAA. Por tanto, el planteamiento inicial del modelo no concebía la idea de la corresponsabilidad fiscal⁵⁷, ni tenía en cuenta el principio de autonomía financiera. En definitiva, el sistema se ocupó únicamente del principio de suficiencia financiera.

Durante esta etapa, se aprueba la LOFCA (condicionada por el Estatuto de Cataluña), la Ley 30/1983, de cesión de tributos, y se crea el Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) por la Ley 7/1984, de 31 de marzo.

La LOFCA, como norma marco del sistema de financiación, regula entre otros extremos los principios rectores del modelo y los recursos de las CCAA. Entre dichos recursos se establecen los tributos propios y los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado.

⁵⁶ Disposición Transitoria 1.^a de la LOFCA.

⁵⁷ M. A. MARTÍNEZ LAGO y S. ROLDÁN AYUSO, «La corresponsabilidad en el sistema de financiación autonómico (I): origen, desarrollo y distintos modelos de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común», en la obra colectiva A. M. CAYÓN GALIARDO; J.A. GIMENO ULLASTRES, y A. HERRERO ALCALDE, *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios fundamentales*, CES, Madrid, pág. 114, 2006.

Fruto de esta regulación, las CCAA empiezan a aprobar sus primeros tributos propios⁵⁸. En el mismo sentido, se aprueba la Ley de Cesión de Tributos de 1983 para concretar el alcance y condiciones en que ha de llevarse a cabo la cesión de los tributos del Estado⁵⁹ tal y como establece el artículo 10 de la LOFCA⁶⁰. En esta primera cesión de tributos estatales a las CCAA se ceden competencias en materia gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los impuestos así como el rendimiento de los mismos. Por tanto, la cesión no alcanza a la atribución de competencias normativas sino que responde «a la lógica propia y clásica de esta figura: se cedía el rendimiento (recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los hechos imposables cedidos) y las normas que pudieran dictarse por las CCAA eran ineficaces si no se ajustaban a las normas estatales. Este primer grupo tiene un cierto carácter de territorialización de las figuras, aunque no pueda hacerse esta afirmación con carácter absoluto dado que el impuesto sobre el patrimonio tiene una clara naturaleza personal⁶¹».

b) *El periodo 1987-1991*

El 1 de enero de 1986 entra en vigor el Acta de Adhesión del Reino de España a las Comunidades Europeas⁶². Al convertirse España en miembro de la Comunidad Europea, se acepta como integrante del ordenamiento español el acervo comunitario⁶³. Este hito histórico va a implicar cambios en el sistema impositivo español, lo que va afectar indirectamente al sistema de financiación autonómico existente hasta la fecha. En particular, se introduce el Impuesto sobre el

⁵⁸ Como por ejemplo, el impuesto sobre tierras infrautilizadas de Andalucía (1984) o el Impuesto sobre Dehesas en deficiente grado de aprovechamiento de Extremadura. Para más información véase F. ADAME, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, 1996.

⁵⁹ Los tributos cedidos por la Ley de Cesión de Tributos de 1983 fueron: el impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, el impuesto General sobre Sucesiones, el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados (únicamente en cuanto a los siguientes hechos imposables: transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de Bienes y Derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas; constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas y constitución, aumento y disminución de capital, fusión, transformación y disolución de sociedades), el impuesto sobre el Lujo (únicamente en cuanto a los siguientes hechos imposables: a) adquisición en régimen general de los artículos que se citan a continuación: vehículos de tracción mecánica, aviones de turismo y embarcaciones de recreo, así como sus accesorios y piezas de recambio, joyería, platería y relojería, antigüedades, esculturas, pinturas y grabados originales y artículos de fumador; b) tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves y las tasas y demás exacciones sobre el juego.

⁶⁰ Esta circunstancia se debe a que la LOFCA establece únicamente los principios básicos a que ha de ajustarse la cesión de los tributos del Estado a las CCAA con el objeto de establecer un marco de referencia idéntico para todas las CCAA.

⁶¹ Tal y como afirma R. CALVO ORTEGA, «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero*, núm. 268, mayo 2003 págs. 261-268.

⁶² El Acta fue firmado el 12 de junio de 1985. Para más información sobre el ingreso de España en las Comunidades Europeas, véase J. D. GONZÁLEZ CAMPOS, «Capítulo I» del *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, dirigido por E. GARCÍA DE ENTERRÍA, Civitas, 1986.

⁶³ Esta situación va a implicar el cumplimiento de los principios de aplicación directa y primacía del Derecho comunitario. Además, el ordenamiento jurídico español queda vinculado al Derecho comunitario propiamente dicho, originario y derivado, sino pero también se compromete a aceptar en diversa medida el llamado Derecho convencional, que abarca a grandes rasgos actos, acuerdos y tratados internacionales internos entre los miembros de las Comunidades o externos entre éstas y terceros o entre éstos y aquéllos. J. D. GONZÁLEZ CAMPOS, «Capítulo I» del *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, dirigido por E. GARCÍA DE ENTERRÍA, Civitas, 1986, págs. 41 y 42.

Valor Añadido⁶⁴ (en adelante, IVA) lo que determinará la supresión del Impuesto sobre el Lujo y del Impuesto del Tráfico de Empresas (en adelante, ITE). El Impuesto sobre el Lujo era el impuesto cedido a las CCAA de mayor importancia recaudatoria. Además de lo anterior, se amplía la cesión de tributos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y se reforma el Régimen Económico Fiscal de Canarias, creándose el IGIC. Paralelamente, tiene lugar a la modificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁶⁵ y del Impuesto del Patrimonio⁶⁶.

Por su parte, en el año 1987 entra en vigor el método de cálculo de la Participación en los ingresos del Estado (en adelante, PIE) y se implanta el sistema de reparto y las reglas de su evolución. Esto supuso un gran avance, ya que se estableció un sistema de reparto objetivo y automático desapareciendo de esta manera las negociaciones paritarias. Por último, en 1990 se modificaron los criterios de distribución del FCI⁶⁷.

c) *El periodo 1992-1996*

Durante este periodo las CCAA empiezan a exigir un mayor grado de corresponsabilidad fiscal. Esta situación se traduce en la aprobación de un tramo específico de la Participación en los Ingresos del Estado (PIE) que corresponde a la participación territorializada en el 15 por 100 de las cuotas del IRPF⁶⁸. Estamos ante la primera cesión parcial de este impuesto estrictamente personal que se hace ya con una consideración territorial⁶⁹.

d) *El periodo 1997-2001*

A mediados de la década de los noventa existía un consenso generalizado de que el actual sistema de financiación autonómico se había agotado⁷⁰. La excesiva dependencia financiera de las CCAA originó un importante crecimiento de la deuda en las Autonomías que hacía peligrar el cumplimiento del Tratado de Maastricht⁷¹. Todas estas cuestiones originan la revisión del siste-

⁶⁴ Por Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁶⁵ Por Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

⁶⁶ Por Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del IRPF y del Impuesto extraordinario del patrimonio de las personas físicas.

⁶⁷ Por la Ley 29/1990, de 16 de diciembre.

⁶⁸ El acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de octubre de 1993 reconoció el derecho «a todas las Comunidades Autónomas a percibir una participación del 15 por 100 del importe de las cuotas líquidas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas declaradas en su territorio (...)».

⁶⁹ R. CALVO ORTEGA, «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero*, núm. 268, mayo 2003, págs. 261-268.

⁷⁰ C. MONASTERIO ESCUDERO, J. V SEVILLA SEGURA, y J. SOLÉ VILANOVA, «Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, en *Palau 14: Revista valenciana de hacienda pública*, núm. 25, 1995, págs. 155-350. Según el citado informe, el modelo de financiación autonómica adolecía de un alto grado de dependencia financiera del Estado lo que originaba que las CCAA recurriesen en exceso al instrumento financiero de endeudamiento al ser este recurso la vía de financiación autonómica «menos dolorosa, al menos en el corto plazo».

⁷¹ Una análisis detallado puede encontrarse en, J. L PÉREZ DE AYALA, «La Unión Económica y Monetaria y sus repercusiones en el Derecho Financiero Español», en la obra colectiva europea P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, *Sistema fiscal español y armonización*, Marcial Pons, 1995, págs. 197 y ss.

ma de financiación autonómica siendo necesario profundizar en el principio de corresponsabilidad fiscal de una manera efectiva. A estas ideas trata de dar respuesta el Acuerdo de 23 de septiembre de 1996 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA por el que queda plasmado el sistema de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001⁷².

En orden a la materialización del principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, la reforma de 1996 viene a suponer dos aportaciones importantes en los impuestos cedidos. De una parte, la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre de modificación parcial de la LOFCA, amplía la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con carácter parcial hasta el límite del 30 por 100. De otro lado, la atribución a las CCAA de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos.

La capacidad normativa que se cede se concreta principalmente en elementos de cuantificación: tarifa autonómica en el IRPF, mínimo exento y tarifa en el IP, tarifa y coeficientes del patrimonio preexistente en el ISD y reducciones en la base imponible, tipo de gravamen en el ITP y AJD, y todos los elementos de cuantificación en los Tributos sobre el Juego⁷³.

La inclusión de competencias normativas en el ámbito de la cesión de impuestos estatales pretendía incrementar la corresponsabilidad fiscal de las CCAA y, con ello, cumplir con los compromisos adquiridos en el Tratado de Maastricht. No obstante, se empieza a plantear posibles colisiones con otros compromisos adquiridos en el ámbito comunitario⁷⁴ como son, por un lado, la armonización fiscal y por otro, el cumplimiento de las libertades comunitarias⁷⁵. Tal y como afirma VILLAR EZCURRA, con el nuevo modelo de financiación autonómica nos encontramos ante una nueva realidad competencial en materia tributaria que va a obligar a «hacer un repaso a las exigencias del ordenamiento comunitario, particularmente en lo que a las obligaciones de no discriminación y de armonización tributaria se refiere, para discernir en qué medida el diseño normativo sobre financiación autonómica colisiona o puede colisionar con las exigencias comunitarias de hoy o las previstas ante la realidad del euro y los retos del siglo XXI, que marcan una tendencia hacia la homogeneización de sistemas fiscales para garantizar la libre circulación de capitales, personas, mercancías y servicios, sin erosión de las bases imposables de los Estados miembros»⁷⁶.

Por tanto, con la atribución de competencias normativas a las CCAA sobre tributos cedidos, la potestad tributaria de las CCAA se intensifica. Sin embargo, esta potestad tributaria va a estar limitada por el Derecho comunitario. En particular, las CCAA, a la hora de ejercer su potestad normativa en materia fiscal deberían tener en cuenta aspectos como la posible discriminación

⁷² Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre de modificación parcial de la LOFCA.

⁷³ R. CALVO ORTEGA, «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero*, número 268, mayo 2003, págs. 261-268.

⁷⁴ En tal sentido, se declaran contrarias a la prohibición de ayudas de Estado determinadas normas del País Vasco que aprobaban incentivos fiscales en el IS y en el IRPF por falsear la competencia. Esta cuestión será tratada ampliamente e el epígrafe «Prohibición de las ayudas de Estado otorgadas por Entes subcentrales».

⁷⁵ C. GARCÍA NOVOA, «Financiación Autonómica y Derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, núm. 85/1998, pág. 127.

⁷⁶ M. VILLAR EZCURRA, «Competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», en *Estudios Financieros*, núm. 195/1999, pág. 135.

fiscal que se puede ocasionar a ciudadanos comunitarios no residentes, que no puedan disfrutar de las ventajas fiscales establecidas principalmente en la imposición personal y directa, en tanto que esta carece de la competencia sobre no residentes; la dificultad de adaptación de desarrollo de las competencias normativas autonómicas por posible contravención de las normas comunitarias de armonización fiscal así como las limitaciones al establecimiento de incentivos fiscales que puedan producir distorsiones en la libre competencia o ser contrarias con la normativa sobre ayudas de Estado.

Por último, la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, prevé un mecanismo de control ante posibles incumplimientos de la normativa comunitaria sobre armonización fiscal motivados por la nueva atribución de competencias normativas a las CCAA. En concreto, el artículo 19.2 LOFCA, establece que «las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea». Esta cuestión es de gran trascendencia, ya que se establece una cláusula en el marco normativo del sistema de financiación autonómica que permite recuperar al Estado las competencias cedidas sobre tributos estatales a favor de las CCAA. Como veremos al final de la obra, en el epígrafe «la devolución de competencias sobre tributos cedidos», se trata, actualmente, de una cláusula desafortunada, en primer lugar, por la redacción confusa del precepto y, en segundo lugar, porque según la doctrina del Tribunal Constitucional, los tributos cedidos son tributos de titularidad estatal lo que permite al legislador estatal recuperar las competencias cedidas, en cualquier caso.

e) *El periodo 2002-2008*

En el año 2002, se aprueba un nuevo modelo de financiación de las CCAA. Se trata de un modelo continuista con el establecido en el quinquenio 1997-2001 ya que, por un lado, se establecen nuevos tributos susceptibles de cesión, y, por otro, se atribuyen nuevas competencias normativas en los tributos ya cedidos a las CCAA. En definitiva, el nuevo modelo de financiación amplía el principio de corresponsabilidad fiscal.

Como hemos comentado, la reforma de 2001 abre la posibilidad de ceder a las CCAA nuevos tributos estatales⁷⁷ e incrementa las competencias normativas en los tributos ya cedidos. Esta cesión se desarrolla a través de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Concretamente se establece, de un lado, la cesión del IVA, con carácter parcial con el límite máximo del 35 por 100, de otro, la cesión de los Impuestos Especiales de fabricación –con excepción del que recae sobre la electricidad–, también con carácter parcial y con el límite máximo del 40 por 100 y, por último, se cede la recaudación líquida total tanto del Impuesto sobre la Electricidad como del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Por su parte, las nuevas competencias normativas en los tributos cuya cesión ya es efectiva opera en dos ámbitos: sobre los elementos esenciales del tributo y

⁷⁷ Véase Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la LOFCA.

sobre las competencias en materia de gestión y liquidación. En primer lugar, por lo que se refiere a las competencias normativas sobre los elementos de los tributos susceptibles de cesión, las CCAA continúan disfrutando de la misma capacidad normativa anterior, si bien ampliada en determinados aspectos. Así, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la tarifa que pueden aplicar las CCAA sólo tiene un condicionante: «debe ser progresiva con idéntico número de tramos que la del Estado, garantizando de este modo la consecución del principio de progresividad tributaria consagrado en el artículo 31. 1 de la Constitución»⁷⁸. Por otra parte, la deducción estatal por inversión en vivienda habitual se desdobra en dos porcentajes: uno estatal y otro autonómico, en función del nuevo porcentaje del impuesto atribuido a las Comunidades Autónomas (33 por 100). Pues bien, este porcentaje autonómico puede ser modificado por las Comunidades Autónomas dentro de ciertos límites.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, la principal novedad consiste en que las Comunidades Autónomas pueden regular la tarifa del mismo sin ningún condicionante, y, además, pueden crear deducciones y bonificaciones.

Por lo que al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se refiere, las Comunidades Autónomas pueden regular, novedosamente, las reducciones aplicables en la base imponible a las transmisiones *inter vivos*, mejorar las reducciones estatales, crear deducciones y bonificaciones, y fijar la tarifa del impuesto sin ninguna limitación.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas están facultadas desde el 1 de enero de 2002 para regular el tipo de gravamen aplicable en las transmisiones de bienes muebles y en la constitución y cesión de derechos reales sobre ellos (salvo los de garantía), así como en el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Además, pueden también regular deducciones y bonificaciones aplicables en aquellas materias sobre las que tienen capacidad normativa en materia de tipos de gravamen.

En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, las Comunidades Autónomas pueden regular los tipos impositivos.

En el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, las Comunidades Autónomas pueden regular los tipos de gravamen, así como la gestión, liquidación, recaudación e inspección. Posteriormente analizaremos en detalle este tributo ya que pese a ser derogado en el año 2013, recientemente ha sido declarado contrario al Derecho comunitario, por sentencia, de 27 de febrero de 2014, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-82/12, *Transportes Jordi Besora*.

Por lo que se refiere a los nuevos tributos cedidos, dados los condicionantes de la normativa de la UE, no se ceden a las Comunidades Autónomas competencias normativas en relación al IVA y a los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.

⁷⁸ Exposición de Motivos Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

La doctrina ha valorado positivamente la no cesión de competencias normativas en el IVA argumentando razones de armonización comunitaria⁷⁹ aunque teóricamente sea posible atribuir facultades normativas sin lesionar el marco constitucional y comunitario⁸⁰.

Por último, se precisa que las CCAA pueden establecer recargos sobre los tributos cedidos sobre los que tienen competencias normativas en materia de tipos.

f) *El actual sistema de financiación autonómica*

El sistema de financiación autonómica vigente actualmente en España surge tras el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA de 15 de julio de 2009⁸¹. Con el objeto de introducir este nuevo sistema de financiación autonómica en nuestro ordenamiento jurídico se aprueba la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias

La característica principal del nuevo modelo es «seguir potenciando la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas»⁸². Por esta razón se continúa con el sistema iniciado en el modelo aprobado por la Ley Orgánica 3/1996 y que se profundiza por la Ley Orgánica 7/2001. En particular, se aumenta el peso de los recursos tributarios sobre el total de la financiación, se amplían las competencias normativas, la capacidad legal para modificar el nivel o la distribución de los recursos tributarios, así como la participación y colaboración en las labores de gestión tributaria⁸³.

Tal y como hemos apuntado anteriormente, profundizar en el principio de corresponsabilidad fiscal implica incrementar la atribución de potestades tributarias a las CCAA. Ahora bien, el

⁷⁹ En tal sentido, M. VILLAR EZCURRA, «Consideraciones sobre las nuevas posibilidad de cesión», en la obra colectiva, J. L. PÉREZ DE AYALA, *Estudios del sistema de financiación Autonómica*, pág. 140, señala que «con buen criterio se ha rechazado la atribución a las Comunidades Autónomas de competencias normativas en los tributos que han sido objeto de armonización comunitaria (...); A. GARCÍA MARTÍNEZ y P. M. HERRERA MOLINA, establecen que «la cesión de competencias normativas sobre un impuesto armonizado supone un riesgo desde la perspectiva del ordenamiento comunitario» ya que «tanto el marco constitucional como el Derecho comunitario hacen desaconsejable acudir a una cesión del IVA con atribución de competencias normativas como recurso financiero de las Comunidades Autónomas», en «El Derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas», *Revista valenciana de economía y hacienda*, núm. 2/2001, págs. 179 y 191.

⁸⁰ A. GARCÍA MARTÍNEZ y P. M. HERRERA MOLINA, «El Derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas», *Revista valenciana de economía y hacienda*, núm. 2/2001, pág. 192.

⁸¹ Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2009, de 15 de julio.

⁸² Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre. En términos similares se pronuncia la Ley 22/2009 al afirmar en su Exposición de Motivos que «el principio de la corresponsabilidad fiscal se refuerza en este nuevo sistema».

⁸³ Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre. En términos similares se pronuncia la Ley 22/2009 al señalar en su Exposición de Motivos que la corresponsabilidad fiscal se potencia en el nuevo sistema de financiación mediante «el aumento de los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas y mediante el incremento de las competencias normativas de estas de estas de cara a que tengan una mayor capacidad para decidir la composición y volumen de ingresos de que disponen».

Derecho de la UE establece importantes limitaciones a la hora de realizar tales atribuciones⁸⁴. Por esta razón, en las páginas posteriores vamos a analizar de manera pormenorizada las competencias normativas cedidas en el actual modelo de financiación y si éstas cumplen con la normativa comunitaria.

IV. LA COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL: EL CÓDIGO DE CONDUCTA SOBRE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS

1. Introducción

Para la consecución de los objetivos establecidos por la Unión Europea, uno de los instrumentos es el establecimiento de un mercado común o interior. El artículo 26 del TFUE señala a la UE como el ente responsable de adoptar las medidas necesarias para establecer o garantizar el funcionamiento del mercado interior. Esta circunstancia implica la necesidad de aprobar medidas destinadas a crear un espacio sin fronteras interiores –incluidas las de naturaleza fiscal–, esto es, un espacio en el que exista libertad de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, así como la libre competencia de los agentes económicos.

Por tanto, el Derecho comunitario originario parte de un modelo basado en la economía de mercado, asentado sobre el principio de la libertad de concurrencia con la finalidad de alcanzar la óptima localización de los recursos económicos, de tal forma que los factores de producción se ubiquen en el lugar en que reporten el máximo beneficio. En este contexto es en el que debemos situar la relevancia de la competencia fiscal perniciosa en el seno de la UE y la problemática que se plantea con el establecimiento de un auténtico mercado interior.

El origen del problema se sitúa principalmente en la ausencia de armonización de los sistemas tributarios de los EEMM en el ámbito de la imposición directa, lo que permite un amplio margen de maniobra de los países integrantes de la UE para conformar sus respectivos ordenamientos jurídico-tributarios en materia de fiscalidad directa. Esta potestad tributaria nacional ha permitido la existencia de una competencia fiscal entre los EEMM con la intención de que las actividades económicas y los factores productivos se ubiquen en su territorio nacional⁸⁵.

Así, cuando la competencia fiscal entre los países integrantes de la UE, entendido como la utilización teleológica del instituto jurídico del tributo con la finalidad de acumular en sus respecti-

⁸⁴ De ahí que los propios Estatutos de Autonomía recuerden el deber de respetar la normativa comunitaria.

⁸⁵ Tal y como afirman TERRA y WATTEL, cuando la competencia fiscal en el seno de la UE se traduce en la pugna entre sus EEMM por captar elementos consustanciales móviles mediante la minoración selectiva de la tributación de sus rentas, estamos ante un tipo de competencia fiscal perjudicial pues constituye un grave peligro para el correcto funcionamiento del mercado interior, ya que, este tipo de actuaciones no generan nuevas oportunidades y actividades económicas en el interior de la UE, sino que únicamente provoca que la actividad ya existente se traslade de un EEMM a otro atendiendo a razones estrictamente tributarias. B. TERRA y P. WATTEL, *European Tax Law*, 6.^a ed., Kluwer Law International, 2012, págs. 146 y 147.

vos territorios capitales y empresas, deviene absolutamente perjudicial ya que infringe las exigencias del mercado único⁸⁶.

Ante esta situación, la Comisión Europea empezó a desarrollar una serie de trabajos con el objetivo de atenuar las diferencias existentes entre los ordenamientos jurídico-tributarios de sus EEMM, generadores de competencia fiscal perjudicial⁸⁷.

Los trabajos desarrollados por la Comisión concluyen, entre otros aspectos, en la necesidad de aprobar un «Código de conducta sobre fiscalidad de las empresas», como aspecto central de la acción comunitaria en la lucha contra la competencia fiscal perniciosa en el seno de la UE.

2. El Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas (CCFE)

2.1. Naturaleza jurídica

El 1 de diciembre de 1997 se aprueba el CCFE mediante resolución del Consejo de la UE y los representantes de los gobiernos de los EEMM⁸⁸.

⁸⁶ L. RUIBAL PEREIRA, «La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 17/2002, Aranzadi pamplona, pág. 42.

⁸⁷ El primer trabajo desarrollado en el seno de la Comisión fue el informe elaborado en 1992 por un Comité de expertos independientes, presidido por el entonces Ministro de Hacienda holandés, O. RUDING, el cual apuntaba la potencial nocividad inherente a la competencia fiscal entre los miembros de la UE. En concreto, el informe señalaba que las diferencias existentes entre los impuestos sobre sociedades de los países de la UE –fundamentalmente, las relativas al tipo de gravamen y a la definición de la base imponible, así como aquellas relativas al tratamiento jurídico-tributario de las operaciones transfronterizas–, eran susceptibles de influir en la ubicación definitiva de las inversiones empresariales y falsear la libre competencia, repercutiendo en el correcto desarrollo del mercado interior. No obstante, sus conclusiones no fueron aceptadas, con carácter general, por la Comisión.

A mediados de la década de los noventa, la Comisión comienza a replantear su estrategia de armonización fiscal por la adopción de medidas de «coordinación fiscal». La dificultad de avanzar en materia tributaria debido a la regla de la unanimidad en el Consejo para la toma de decisiones y alcanzar la armonización necesaria en esta materia obliga a la Comisión a acudir a la elaboración de «normas» de *soft law* o derecho blando para aproximar los diversos ordenamientos jurídico-tributarios de los EEMM. Bajo este prisma, se elaboran dos informes conocidos como «Informes Monti». En el primer informe publicado el 20 de marzo de 1996, titulado «La fiscalidad de la Unión Europea», se observa la apuesta por la coordinación fiscal de la imposición directa y la consiguiente renuncia a su armonización como mecanismo adecuado para erradicar la competencia fiscal perniciosa. Posteriormente, en el Consejo ECOFIN de Verona de abril de 1996 se acuerda la necesidad de examinar con mayor detenimiento los temas propuestos en el memorándum del «Primer Informe Monti» –según el cual, se pone de manifiesto la existencia de cambios normativos de manera generalizada en la estructura de los sistemas impositivos de los países miembros de la UE, con la finalidad de otorgar un tratamiento fiscal más favorable para las bases imponibles que gozan de mayor movilidad, esto es, rentas empresariales y del capital, con la finalidad de atraer hacia su territorio el mayor número posible de esas bases imponibles–. Para tal fin, se crea un «Grupo de Alto Nivel» cuyas conclusiones fueron compiladas por la Comisión en el denominado «Segundo Informe Monti» de 22 de octubre de 1996, en donde se establecía la necesidad de reorientar la acción comunitaria en el terreno de la fiscalidad directa. Esto supone, el paso de los clásicos planes de armonización de los sistemas impositivos de los países miembros a una estrategia de coordinación de políticas tributarias de estos últimos tendente a erradicar las principales distorsiones del mercado interior, la libre competencia y la competencia fiscal perniciosa. En 1997, a raíz de las conclusiones del denominado «Grupo Monti», la Comisión presenta al Consejo ECOFIN un Paquete de medidas fiscales para luchar contra la competencia fiscal perniciosa. En dicho Paquete de medidas se incluía el proyecto de «Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas» que sería aprobado el 1 de diciembre de 1997 mediante Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados.

⁸⁸ Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal, DOCE C 2 de 06.01.1998.

Este tipo de resoluciones⁸⁹ que emanan por un lado, del Consejo y, por otro lado, de los representantes de los gobiernos de los EEMM cuya finalidad es obtener un compromiso global sobre actividades que pertenecen en parte a la competencia de los Estados y en parte a la competencia de las instituciones se configuran como actos mixtos⁹⁰. Por ello, el CCFE se configura como un compromiso político, es decir, un acuerdo interestatal en virtud del cual los países de la UE se imponen observar un determinado comportamiento en el ámbito de la imposición empresarial para luchar contra la competencia fiscal perniciosa. El CCFE debe ser contemplado en el marco del *soft law* comunitario⁹¹, es decir, de reglas de conducta que carecen por sí mismas de fuerza legal vinculante pero que pretenden influir de manera efectiva en la conducta de los EEMM, a pesar de no establecer derechos y obligaciones para las mismas⁹².

Ante esta situación cabe preguntarse sobre los efectos jurídicos derivados de un eventual incumplimiento por parte de algún EEMM. La respuesta a este interrogante debe de ser negativa por varias razones. En primer lugar, porque son los propios actores los que no pretenden vincularse jurídicamente, sino establecer un compromiso político. Esta circunstancia hace que la sanción no pueda ser jurídica sino de tipo político⁹³. En segundo lugar, porque el TJUE ha señalado que los actos atípicos no pueden crear obligaciones jurídicamente vinculantes⁹⁴. Por último, porque la propia Resolución de 1 de diciembre de 1997 señala expresamente en su Preámbulo que «el Código de conducta es un compromiso político y que, por tanto, no influye en los derechos y obligaciones de los EEMM (...)». Estamos, por tanto, ante lo que BOKOBO MOICHE denomina un *pacto entre caballeros*.⁹⁵

2.2. Contenido del Código de conducta

El objetivo que se pretende con la aprobación del CCFE es conseguir eliminar aquellas normas jurídicas y prácticas administrativas que son consideradas como medidas perniciosas al influir de mane-

⁸⁹ En palabras de F. FLORINDO GIJÓN, «El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», *CT*, núm. 109/2003, págs. 101-118, configura al CCFE como «un acto atípico, tanto en su forma como en su contenido. En su forma, porque aparece como una resolución, acto que no se menciona en el TFUE, y es adoptada no solo por el Consejo sino también por los representantes de los gobiernos de los EEMM. Además, respecto al contenido, el Código supone una incursión novedosa en la fiscalidad directa de las empresas, materia en la cual las únicas medidas adoptadas habían sido notoriamente modestas».

⁹⁰ G. ISAAC, *Manual de Derecho comunitario general*, Ariel, 1997.

⁹¹ A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis*, Kluwer, 1998; M. A. CAAMAÑO ANIDO y J.M. CALDERÓN CARRERO, «Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho tributario?», *Papeles de trabajo*, núm. 65, *Estudios de Fiscalidad*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, pág. 261.

⁹² R. ALONSO GARCÍA, «El *Soft Law* comunitario», en *Revista de Administración Pública*, núm. 154, enero-abril 2001, pág. 63.

⁹³ F. FLORINDO GIJÓN, «El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», *CT*, núm. 109/2003, pág. 105.

⁹⁴ La sentencia de 20 de marzo de 1997, Francia c. Comisión, C-57/95, establece que en el caso de que un acto atípico cree obligaciones nuevas, este debería ser anulado por incompetencia, al no haberse seguido el procedimiento previsto para su adopción.

⁹⁵ S. BOKOBO MOICHE, «Código de Conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea», *CT*, núm. 93/2000, pág. 44.

ra significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad⁹⁶. Esto significa que cualquier medida que influya o pueda influir en la localización de inversiones empresariales dentro de la UE se considerará como medida perniciosa y, por consiguiente, contraria al CCFE.

La aprobación del CCFE establece un compromiso político de los EEMM consistente, por un lado, en no introducir nuevas medidas fiscales perniciosas y, por otra parte, en examinar las disposiciones existentes y prácticas en vigor⁹⁷ a la luz de los principios establecidos en el CCFE y que pasamos a analizar a continuación.

El concepto de medida fiscal perniciosa se detalla en la letra B del CCFE al establecer como potencialmente perniciosas aquellas medidas que: «Impliquen un nivel efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate. Dicho nivel impositivo puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente.»

Nos encontramos, por tanto, ante un concepto jurídico indeterminado, debiendo analizarse caso por caso si estamos ante una medida perniciosa o no. Para esta labor, el CCFE insta a la creación de un Grupo de evaluación (letra H). Este grupo estará constituido por los representantes de los EEMM nombrados por el Consejo, estando presente en el mismo un miembro de la Comisión y presidido por el representante de un Estado miembro. Esta circunstancia determina que sea en última instancia los propios EEMM los que determinen si una medida ha de ser considerada como perniciosa o no, dejando a los mismos un poder importante de decisión, a pesar de los criterios que el CCFE establece para evaluar el carácter pernicioso de dichas medidas⁹⁸.

En concreto, los criterios a tener en cuenta para evaluar el carácter pernicioso de una medida pretenden eliminar las siguientes prácticas⁹⁹:

a) *Estanqueidad o ring fencing*

Supone la ordenación de regímenes tributarios aislados con respecto al resto del sistema, destinados únicamente a entidades no residentes y con mayor benevolencia y laxitud fiscal, con el

⁹⁶ Letra A del CCFE.

⁹⁷ Letras C y D del CCFE. Estamos ante un compromiso político basado en los principios de congelación o de *standstill*, al no poder introducir medidas perniciosas, y, de desmantelamiento o de *rollback*, G. G. NÚÑEZ PÉREZ, «Ayudas de Estado y Código Comunitario de conducta fiscal», en *Derecho y Opinión*, pág. 352.

⁹⁸ En este sentido, la letra B del CCFE establece que:

«En la evaluación del carácter pernicioso de dichas medidas (esto es, las medidas existentes en los EEMM), se tendrá en cuenta, entre otros aspectos:

- 1) si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, o
- 2) si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional, o
- 3) si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o
- 4) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE, o
- 5) si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia.»

⁹⁹ C. SERRANO PALACIO y I. GARCÍA-VILLANOVA RUIZ, «Competencia fiscal perniciosa. Estado actual de la normativa española y el caso holandés», en *Cuadernos de Formación*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 34/08.

objetivo de captar bases imponibles extranjeras sin que disminuyan los ingresos de las estrictamente nacionales.

b) *Ausencia de actividad económica real o presencia económica sustancial*

Implica la concesión de ventajas de naturaleza tributaria con independencia de que los beneficiarios ejerzan una actividad económica efectiva o tengan una presencia significativa en el país de la UE otorgante del tratamiento fiscal privilegiado. A modo de ejemplo, no se exige a la persona o entidad beneficiaria del régimen la creación de empleo o la realización de una determinada inversión.

c) *No aplicación del principio del operador independiente o arm's length principle*

Este criterio alude a la inaplicación, a efectos de calcular los beneficios procedentes de las operaciones internas de los grupos de empresas multinacionales, de los principios tributarios internacionales en materia de valoración de los precios de transferencia entre empresas asociadas, esto es, alejándose del valor de mercado de tales operaciones¹⁰⁰.

d) *Falta de transparencia u opacidad*

Hace referencia no solo a la falta de publicidad de la norma o a la ininteligibilidad de sus condiciones subjetivas u objetivas de aplicación sino también a la falta de rigor o transparencia en su aplicación.

Además el CCFE establece una serie de criterios adicionales para la identificación de las medidas fiscales perniciosas. En concreto, la letra G del CCFE establece, por un lado, «la necesidad de ponderar cuidadosamente, al evaluar las medidas fiscales, las consecuencias que puedan tener para otros EEMM, a la luz, entre otras cosas, de la imposición efectiva de las actividades de que se trate en toda la Comunidad». Esto implica que cualquier medida tributaria implantada por cualquier Estado miembro debe evaluarse si conlleva una repercusión negativa sobre la actividad económica del resto de los EEMM. Para ello se toma como parámetro principal la imposición efectiva de la actividad societaria en cuestión en toda la UE. No obstante, por otro lado, continúa diciendo la letra G del CCFE, «cuando estas medidas fiscales se utilicen para impulsar el desarrollo económico de determinadas regiones, se analizará hasta qué punto son proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados. En el marco de dicha evaluación, se prestará especial atención a las características y a las dificultades particulares de las regiones ultraperiféricas y de las islas de poca superficie, sin perjuicio de la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, en especial en lo que respecta al mercado interior y a las políticas comunes». Con ello, el CCFE establece un supuesto de justificación de medidas intrínsecamente perjudiciales¹⁰¹, siempre que esta obedezca a la necesidad de impulsar el desarrollo económico de territorios especialmente deprimidos.

Por último, la letra M del CCFE regula su ámbito territorial, según la cual los EEMM se comprometen a promover los principios recogidos en el CCFE tanto en aquellos países no pertenecientes a la UE, como en aquellos territorios dependientes o asociados de los países de la UE.

¹⁰⁰ En concreto, se hace referencia a las «normas» establecidas por la OCDE sobre precios de transferencias.

¹⁰¹ G. ORÓN MORATAL (dir.), S. IBÁÑEZ MARSILLA y D. GONZÁLEZ ORTIZ, *Poder tributario y competencia fiscal: en especial el caso de la Rioja*, Instituto de Estudios Riojanos, Gobierno de La Rioja, Logroño, 2003, pág. 304.

2.3. La evaluación de las medidas fiscales perjudiciales

La letra H del CCFE establece que «el Consejo creará un Grupo para que evalúe las medidas fiscales que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del Código y supervise la comunicación de información relativa a dichas medidas». Este Grupo estará constituido por los representantes de los EEMM nombrados por el Consejo, estando presente en el mismo un miembro de la Comisión y presidido por el representante de un Estado miembro¹⁰².

En cumplimiento de esta previsión, se acuerda en la reunión del Consejo ECOFIN de 9 de marzo de 1998 la creación del «Grupo del Código de Conducta» o «Grupo Primarolo». El mencionado Grupo identificó como medidas perjudiciales sesenta y seis disposiciones tributarias¹⁰³. Estas medidas se clasificaron en seis grandes categorías:

- Servicios financieros, financiación de grupos y pago de cánones¹⁰⁴.
- Seguro, reaseguro y seguro de capitales¹⁰⁵.

¹⁰² La presidencia recayó sobre la Sra. PRIMAROLO, entonces Secretaria de Economía del Ministerio de Hacienda británico. De ahí el nombre informal con el que se conoce coloquialmente al «Grupo del Código de Conducta».

¹⁰³ La evaluación inicial llevada a cabo por el «Grupo Primarolo» se hizo sobre 271 medidas, de las que 206 recaían sobre territorio comunitario, incluyendo seis en Gibraltar y 79 en los territorios dependientes o asociados de los Estados miembros. El informe efectuado por el Grupo y conocido como «Informe Primarolo» fue presentado al Consejo ECOFIN de 29 de noviembre de 1999 y hecho público por el Consejo ECOFIN de 28 de febrero de 2000 (Documento n.º SN 4901/99).

¹⁰⁴ Respecto a los *servicios financieros* se calificaron como lesivas las siguientes medidas: *Dublín International Financial Services Centre* y *Shannon Airporte Zone* en Irlanda; *Trieste Financial Services and Insurance Centre* en Italia; *Madeira and Sta. Maria Azores Free Zones* en Portugal; *International Loan Business* en Guernsey; *International Treasury Operations* en Jersey; *International Loan Business* y el *Fund Management* en la Isla de Man. (Informe del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, ap. 32.)

En relación a las medidas fiscales relativas a las actividades de financiación de grupos se calificaron como perniciosas las siguientes medidas: *Intra Group Finance Activities*, *International Financing Activities* y *Finance Branch* en Holanda; *Dublín International Financial Services Centre* en Irlanda; *Luxembourg Finance Companies* y *Finance Branch* en Luxemburgo. (Informe del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, ap. 33 a 35.)

Por último, se juzgaron perniciosas las siguientes medidas fiscales relativas al pago de cánones: *Royalty Income Patents* en Francia y *Royalties* en Holanda. (Informe del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, ap. 36 y 37.)

¹⁰⁵ Las medidas tributarias que se apuntaron como perniciosas concernientes a las actividades de seguro, reaseguro y seguro de capitales fueron las siguientes: *Provisions for Fluctuations in Reinsurance* en Luxemburgo; *Aland Islands Captive Insurance* en Finlandia; *Exempt Companies and Captive Insurance* y *Qualifying Companies and Captive Insurance* en Gibraltar; *Captive Insurance* en Antillas Holandesas; *Offshores Insurance Companies* e *Insurance Companies* en Guernsey; *Captive Insurance Companies* en Jersey; *Captive Insurance* en Aruba y *Exempt Insurance Companies* en la Isla de Man. (Informe del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, ap. 38 a 40.)

A la hora de analizar y juzgar las medidas arriba apuntadas como perniciosas, el criterio fundamental utilizado por el Grupo fue la previsión o comprobación práctica de que las medidas fiscales existentes provocaban un nivel de imposición inferior al aplicado habitualmente en el Estado en cuestión, bien por la existencia de un tipo impositivo nominal reducido, bien por la posibilidad de autorización para la constitución de reservas superiores a los riesgos reales (lo que permite la reducción del beneficio sujeto a tributación). El uso de este criterio sin tenerse en cuenta ningún otro adicional, por parte del Grupo, se debe a que este tipo de actividades se caracterizan por su alto grado de movilidad en el que el componente de fiscalidad directa influye de manera significativa en la radicación de las operaciones.

- Servicios intragrupo¹⁰⁶.
- Sociedades *holding*¹⁰⁷.
- Sociedades exentas y *offshores*¹⁰⁸.
- Medidas misceláneas¹⁰⁹.

En relación a España, se analizaron dieciséis medidas fiscales¹¹⁰ de las cuales sólo se consideraron como perniciosas las tres siguientes:

¹⁰⁶ Las medidas fiscales ligadas a servicios intragrupo apuntadas como perniciosas por el Grupo fueron: *Coordination Centres*, *Co-ordination Centres*, *US Foreign Sales Companies Ruling* y *Distribution Centres* en Bélgica; *Basque Country Co-ordination Centres* y *Navarra Co-ordination Centres* en España; *Headquarters and Logistic Centres* en Francia; *Co-ordination Centres* en Luxemburgo; *Cost Plus Ruling*, *Resale Minus Ruling* y *Non standard rulings* en Holanda; *Control and Co-ordination Centres of Foreign Companies* en Alemania. (Informe del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, ap. 41 a 44.)

¹⁰⁷ Los regímenes tributarios catalogados como perniciosos en materia de sociedades *holding* fueron los siguientes: *1929 Holding Companies* en Luxemburgo; *Holding Companies* en Holanda; *1992 Companies* en Gibraltar; *Holdings* y *Tax Exemptions* en Austria; *Holding Companies* en Dinamarca; *Foreign Income* en Irlanda. (Informe del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, ap. 45 a 51.)

Con carácter general, los EEMM suelen establecer una serie de medidas fiscales específicas para los servicios intragrupo y las sociedades *holding*. A la hora de determinar este tipo de medidas como perniciosas, el Grupo del Código de conducta optó por considerar como tales aquellas medidas que fuesen más allá de lo razonablemente necesario para evitar la doble imposición de la renta global del grupo. En concreto, el criterio utilizado para las medidas ligadas a los servicios intragrupo fue la utilización de métodos de determinación de costes aumentados y de precios de venta disminuidos no conformes con los principios de la OCDE. Para las sociedades *holding*, los criterios aplicados fueron la exoneración del impuesto de los dividendos de origen extranjero aun cuando éstos hubieran estado sujetos en su país de origen a imposición a un tipo considerablemente inferior o un tratamiento fiscal asimétrico de las plusvalías y las minusvalías.

¹⁰⁸ El Grupo juzgó como perniciosas las siguientes medidas: *Offices of Foreign Companies under the Law 89/67* en Grecia; *Exempt Companies and Captive Insurance* en Gibraltar; *Exempt Companies* y *Offshore Companies* en Aruba; *Exempt Companies* e *International Bodies* en Guernsey; *Tax Exempt Companies* e *International Business Companies* en Jersey; *International Business Companies* en Islas Vírgenes británicas; *Exemption for Non-resident Companies* y *Offshore Banking Business* e *International Business Companies* en la Isla de Man; *Offshore Companies* en Antillas Holandesas. (Informe del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, ap. 52 y 53.)

El criterio utilizado por el Grupo para calificar tales medidas como perniciosas fue que se dieran todas o alguna de las siguientes circunstancias:

- Que la ventaja se reservara a las sociedades cuyos accionistas no son residentes.
- Que no se autorizaran las transacciones con residentes, o bien que éstos no pudieran beneficiarse de la exoneración.
- Que la medida tributaria se estableciese, únicamente, a privilegiar los rendimientos de capital mobiliario.

La finalidad de estas medidas restrictivas era calificar como perniciosas aquellas medidas de exoneración o reducción del impuesto cuyo objetivo era atraer inversiones extranjeras hacia el Estado dónde es aplicable y dejar fuera todas aquellas medidas justificables por razones sociales o de política regional.

¹⁰⁹ Bajo esta categoría, a modo de cajón de sastre, se incluyeron aquellas medidas tributarias capaces de generar competencia perjudicial, pero cuya descripción no permitía incluirlas en las categorías anteriores. En concreto se juzgaron como perniciosas las siguientes medidas: *Informal Capital Ruling* en Bélgica; *Informal Capital Ruling* en Holanda; *Free Zones* en Aruba; *Free Zones* en Antillas Holandesas; *10% Manufacturing Rate* y *Petroleum Taxation* en Irlanda; *Investigation and Exploitation of Hydrocabons* en España; *Provisions for Renewal of Mineral Reserves* y *Provisions for Renewal of Oil and Gas Reserves* en Francia.

¹¹⁰ Las dieciséis medidas analizadas fueron: en primer lugar, los centros de coordinación de los territorios forales del País Vasco; en segundo lugar, los centros de coordinación de la Comunidad foral de Navarra; en tercer lugar, las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros; en cuarto lugar, las reglas especiales en materia de créditos de dudoso cobro aplicables a los bancos y entidades financieras; en quinto lugar, la deducción por inversión en productos cine-

(*Sigue.*)

- Los centros de coordinación de los territorios forales del País Vasco.
- Los centros de coordinación de la Comunidad foral de Navarra.
- El régimen fiscal de las sociedades de investigación y explotación de hidrocarburos.

Las razones esgrimidas por el Grupo para considerar dichas medidas fiscales como perniciosas fueron en primer lugar, no respetar el principio de operador económico independiente en la valoración de los precios de transferencia, respecto de las dos primeras medidas y en segundo lugar, permitir acumular a las sociedades beneficiarias una reducción de la base imponible del impuesto hasta el 100 por 100¹¹¹.

2.4. El desmantelamiento de las medidas fiscales perniciosas

El informe del «Grupo Primarolo» no fue recibido con agrado por parte de los EEMM¹¹². Esta situación provocó la no aceptación formal del informe por el consejo ECOPFIN en su reunión del 28 de febrero del año 2000¹¹³. No obstante, el 27 de diciembre del mismo año se llega a un acuerdo condicionado según el cual se fija un nuevo calendario para efectuar el desmantelamiento de las medidas fiscales perniciosas y se flexibiliza la eliminación de las disposiciones tributarias lesivas en materia de sucursales financieras, sociedades *holding* y sedes centrales. El nuevo calendario permitía desmantelar, en determinados casos, las medidas fiscales perniciosas hasta el 31 de diciembre de 2005, en lugar del 1 de enero de 2003. Sin embargo, el acuerdo estaba condicionado a la aprobación de la Directiva del ahorro y la Directiva sobre la fiscalidad de intereses y cánones antes del 31 de diciembre de 2002, aspecto este que no se cumplió. Esta circunstancia motivó que no se aprobase el informe. Esta situación se mantuvo hasta el Consejo ECOFIN de Bruselas de 21 de enero de 2003 donde se acordó el 1 de enero de 2004 como día de inicio del plazo para el desmantelamiento de las medidas fiscales perniciosas permitiéndose una ampliación temporal para cinco de ellas, a saber¹¹⁴:

(Continuación.)

matográficas y audiovisuales; en sexto lugar, el régimen fiscal de investigación y explotación de hidrocarburos; en séptimo lugar, el régimen jurídico-tributario de las empresas navieras canarias; en octavo lugar, el Régimen Económico y Fiscal de Canarias; en noveno lugar, las «vacaciones fiscales» de los territorios forales del País Vasco; en décimo lugar, las «vacaciones fiscales» de la Comunidad foral de Navarra; en undécimo lugar, el régimen fiscal de las sociedades de desarrollo industrial regional; en duodécimo lugar, la bonificación del 50 por 100 por las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla; en decimotercer lugar, el régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión; en decimocuarto lugar, el régimen jurídico de los incentivos por inversión; en decimoquinto lugar, el régimen fiscal de las sociedades y fondos de capital-riesgo; y, en decimosexto lugar, el régimen jurídico-tributario de los establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España.

¹¹¹ Para un estudio en profundidad sobre las tres medidas fiscales españolas arriba expuestas, véase L. RUIBAL PEREIRA, «Las medidas fiscales españolas a la luz de la competencia fiscal lesiva en el marco de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214/2002, Ciss, Valencia, págs. 138 a 140.

¹¹² En tal sentido, varios EEMM, fundamentalmente Holanda, Luxemburgo e Italia, manifestaron serias discrepancias en relación a varias medidas fiscales calificadas como perniciosas.

¹¹³ Documento 6450/00 (Press 49).

¹¹⁴ Sin embargo, habrá que esperar a la reunión del ECOFIN de 3 de junio de 2003 para la adopción formal de las medidas arriba comentadas. Esta situación fue causa de que, como ya se ha comentado, el acuerdo adoptado sobre las medidas fiscales consideradas perniciosas y su desmantelamiento estaban condicionadas a la aprobación de las Directivas del ahorro y de la fiscalidad de intereses y cánones. Estos tres elementos es lo que se vino a denominar el «paquete fiscal».

- Los centros de coordinación de Bélgica, los ingresos procedentes del extranjero en Irlanda, las sociedades holding del Estatuto de 1929 de Luxemburgo y el régimen de financiación internacional en Holanda cuya prórroga se extendía hasta el 31 de diciembre de 2010.
- La zona franca de Madeira con fecha límite 31 de diciembre de 2011.

3. La competencia fiscal perniciosa y la potestad tributaria de las CCAA

La principal medida establecida por la UE para evitar la competencia fiscal perniciosa ha sido a través del CCFE. Esta es una de las principales razones que originan que las medidas fiscales declaradas contrarias al CCFE se refieran fundamentalmente al Impuesto sobre Sociedades. En este contexto, parece que la relevancia y el impacto de esta materia sobre la potestad tributaria de las CCAA es mínima o inexistente.

Debemos tener presente que el CCFE va a tener un impacto escaso en el poder tributario de las CCAA, a excepción de las CCAA de Régimen Foral, por la ausencia de competencias tributarias en el Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, ninguna medida fiscal aprobada por las CCAA ha sido objeto de análisis y discusión por parte de las instituciones europeas por vulnerar el CCFE o por ser consideradas medidas que provocan una competencia fiscal perjudicial en el seno de la UE.

Asumiendo que esta regulación es la que menor impacto puede tener sobre la potestad tributaria de las CCAA debemos tener presente varias cuestiones:

En primer lugar, la cesión de competencias normativas a las CCAA origina una competencia fiscal entre las propias CCAA. Ejemplo de ello, lo vemos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o en el Impuesto sobre el Patrimonio, como veremos en los capítulos sucesivos. Sin embargo, para considerar esta competencia fiscal perniciosa a efectos de la UE, esta debe influir de manera negativa en la elección de los agentes económicos de la localización de los recursos económicos.

En segundo lugar, las CCAA están asumiendo importantes competencias normativas que recaen sobre inversiones empresariales. Como veremos en el epígrafe sobre competencias normativas en el IRPF, las CCAA han establecido deducciones autonómicas en el IRPF para favorecer determinadas inversiones empresariales. Sin entrar a analizar en este momento la posible inconstitucionalidad de la medida, un uso abusivo de las mismas podría afectar, aunque fuese de manera indirecta, a la localización de determinadas empresas en el territorio de la CCAA que apruebe el beneficio fiscal.

En tercer lugar, cada vez está habiendo más presión política por parte de las CCAA para aumentar su potestad tributaria. No parece que de momento se esté pensando en ceder competencias normativas en el Impuesto sobre Sociedades, lo cual sería un error desde la perspectiva de la hacienda pública ya que generaría fenómenos de competencia fiscal entre jurisdicciones para atraer el mayor número de empresas posible¹¹⁵. Esto conllevaría seguramente la aprobación de

¹¹⁵ S. ÁLVAREZ GARCÍA, «La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 20/04, pág. 13. Según el citado autor, el impuesto sobre Sociedades es un impuesto que no debe ser descentralizado por varios motivos:

- No satisface el criterio de gravamen según el principio del beneficio propio de las haciendas subcentrales.

(*Sigue.*)

múltiples medidas fiscales de las CCAA contrarias al CCFE. Sin embargo, cada vez cobra más fuerza la cesión de competencias normativas en materia de no residentes respecto a aquellos impuestos ampliamente cedidos como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Patrimonio.

Por último, el incremento de las potestades tributarias a favor de las CCAA puede provocar que determinadas medidas fiscales que sin ser por sí mismas una competencia fiscal perniciosa, la dificultad de su control en la aplicación de las medidas permita a las CCAA que dicha aplicación no se realice con el adecuado rigor y transparencia

Lo anterior nos lleva a concluir que en los momentos actuales la incidencia de la competencia fiscal perjudicial tal y como la entiende actualmente la UE tiene una incidencia muy pequeña o nula en la potestad tributaria de las CCAA. Sin embargo, determinadas medidas aprobadas por las CCAA fundamentalmente en el IRPF y la presión política continua por incrementar sus potestades tributarias a inversiones empresariales y no residentes pueden provocar que las CCAA deban tener presente la regulación sobre competencia fiscal perjudicial en los términos que actualmente lo entiende la UE.

Por otro lado, a nivel interno, la cesión de competencias normativas en determinados impuestos está provocando una auténtica competencia fiscal perjudicial entre las propias CCAA. Este aspecto se acentúa entre las CCAA de Régimen Común y las CCAA de Régimen Foral y más si cabe las CCAA de Régimen Común limítrofes con las CCAA de Régimen Foral.

V. LA PROHIBICIÓN DE LAS AYUDAS DE ESTADO OTORGADA POR ENTES SUBCENTRALES

1. La normativa comunitaria sobre ayudas de Estado

El régimen jurídico sobre ayudas otorgadas por los Estados se recoge fundamentalmente en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹¹⁶ (en adelante, TFUE). De la lectura de los preceptos se desprende la ausencia de una definición propia y adecuada del concepto sobre ayudas de Estado. Únicamente el apartado 1 del artículo 107 nos da una idea de lo que debe entenderse por ayudas de Estado al establecer que «salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

(Continuación.)

- Es apropiado para implementar políticas de estabilización, que están atribuidas al nivel central de gobierno.
- Su descentralización generaría con alta probabilidad fenómenos de competencia fiscal entre jurisdicciones para atraer el mayor número de empresas posible, con los consiguientes costes de eficiencia.
- Tendría costes administrativos para las empresas y de gestión e inspección para las administraciones públicas importantes en el caso de las empresas que operen en más de una jurisdicción.

¹¹⁶ Antiguos artículos 87 a 89 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante, TCE).

Por lo tanto, para que una ayuda de Estado sea considerada incompatible con el mercado interior debe reunir los siguientes requisitos:

- En primer lugar, que los recursos que constituyen la ayuda tengan un origen estatal.
- En segundo lugar, que con la concesión de la ayuda se beneficie a determinadas empresas. Es decir, que la medida sea selectiva y no de alcance general.
- En tercer término, es necesario que la empresa obtenga una ventaja o beneficio económico¹¹⁷.
- Por último, la medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros¹¹⁸.

Sin embargo, dichos requisitos son imprecisos lo que origina que se plantean una serie de interrogantes como por ejemplo, la determinación del alcance de término «origen estatal», ¿cuándo una ayuda presenta el carácter selectivo?, etc.

Para resolver estas cuestiones, y, en definitiva delimitar el concepto de ayuda de estado, es necesario acudir a la doctrina de la Comisión Europea¹¹⁹ y a la jurisprudencia del TJUE.

Tanto la Comisión como el TJUE han detallado lo que debe entenderse por «ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales». Conforme a los mismos, la referencia «Estado o mediante fondos estatales» debe entenderse en sentido amplio¹²⁰. Esto quiere decir que se encuentran incluidos en el mismo no sólo el Estado, sino también las entidades regionales y locales de los Estados miembros. Más aún, la doctrina comunitaria incluye dentro del presente requisito a las distintas entidades de Derecho público dependientes de los mismos, así como a todos aquellos organismos o personas que actúan bajo el control de una Administración Pública¹²¹.

En segundo lugar la normativa comunitaria también alude a la manera en que debe adoptarse la medida para que la misma sea considerada como ayuda de estado. El término empleado es «bajo cualquier forma». Por tanto, se establece un criterio extensivo, lo que permite a las instituciones comunitarias incluir en el concepto de ayudas de Estado contrarias al mercado interior cualquier medida que suponga una disminución de las cargas que normalmente gravan el presupuesto de

¹¹⁷ J. MARTÍN LÓPEZ, «Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea», Tirant, *Monografías*, Valencia 2006.

¹¹⁸ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha reiterado en varias ocasiones la necesidad de que se cumplan todos los requisitos arriba expuestos para que la medida sea considerada como ayuda de estado. A título ilustrativo podemos citar, entre otras, las siguientes: STJUE de 21 de marzo de 1990, Bélgica contra Comisión, *Tubemeuse*, Asunto C-142/87; de 16 de mayo de 2002, Francia contra Comisión, Asunto C-482/99; de 15 de julio de 2004, C-345/02.

¹¹⁹ En este sentido, debemos traer a colación, entre otras, la Comunicación 98/C384/03, de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas de estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

¹²⁰ Véase la STJUE, de 14 de octubre de 1987, Alemania contra Comisión, Asunto C-284/84, apartado 87. En sentido idéntico se pronuncia la Comisión al calificar como ayuda de estado las medidas que incumplan los requisitos de ayudas de Estado con independencia de que provengan de la autoridad central, regional o local.

¹²¹ J. L. ARPIO SANTACRUZ, *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, Aranzadi, Pamplona 2000.

una empresa¹²². Por tanto, el concepto de ayudas de Estado abarca no solamente a las subvenciones en sentido estricto sino también todas aquellas medidas que supongan una disminución efectiva de gravamen para las empresas. En este sentido, se incluyen en el concepto de ayudas de Estado las medidas de carácter fiscal. Por tanto, se establece como segundo requisito, para poder calificar una medida como ayuda de estado, la existencia de una ventaja o beneficio económico.

Como tercer requisito se establece que la medida favorezca «a determinadas empresas o producciones». Este requisito implica, por un lado, que el beneficiario de la ayuda debe ser una empresa, y, por otro, que la medida debe tener carácter selectivo.

En relación a la primera cuestión, la jurisprudencia del TJUE ha delimitado el concepto de «empresa» al señalar que debe entenderse por empresa, a efectos de considerar una medida como ayuda de estado, «cualquier entidad que ejerza una actividad económica¹²³, con independencia del estatuto jurídico y de su modo de financiación»¹²⁴. Por tanto, el TJUE engloba dentro del concepto de empresa a «todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, civiles o mercantiles, con o sin ánimo de lucro que desarrollen cualquier género de actividad económica, ya sea industrial, comercial o de prestación de servicios, en el mercado interior»¹²⁵. Se establece de esta manera una interpretación extensiva del término.

En lo que respecta a la segunda cuestión, esto es, el carácter selectivo de la medida, plantea la necesidad de distinguir éstas de las medidas de carácter general. Con estas últimas nos estamos refiriendo a aquellas actuaciones estatales que beneficien al conjunto de la economía, es decir, ayudas públicas que vayan destinadas a todas las empresas del conjunto de los sectores de la economía de un Estado miembro. Por el contrario, el TJUE entiende que una medida tendrá el carácter de selectiva cuando «favorezca exclusivamente a determinadas empresas o producciones»¹²⁶. Pese a lo anterior, el TJUE ha considerado como ayudas de Estado, medidas estatales de carácter general. Son las denominadas «medidas selectivas *de facto*», esto es, medidas generales que son susceptibles de influir en el comercio a favor de determinadas empresas de un Estado¹²⁷. Por tanto, tanto el TJUE como la Comisión han optado por una interpretación restrictiva de lo que debe entenderse por medida general¹²⁸.

¹²² Véase la STJUE: de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité de la CECA, Asunto C-30/59.

¹²³ Por «actividad económica» el TJUE entiende «cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado».

¹²⁴ B. PÉREZ BERNABEU, «El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes», *Revista de información fiscal*, Lex Nova, núm. 95, octubre de 2009.

¹²⁵ Véase Asunto C-78/76 TJUE, *Steinike und Weiling/Alemania*.

¹²⁶ Véase SSTJUE: de 26 de septiembre de 1996, Francia contra Comisión, Asunto C-241/94, apartado 24; de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*, Asunto C-200/97, apartados 40 y 41; de 17 de junio de 1999, *Bélgica contra Comisión*, Asunto C-75/97 apartado 26; de 16 de mayo de 2000, *Ladbroke Racing/Comisión*, Asunto C-480/98.

¹²⁷ En este sentido, podemos citar a título de ejemplo: cuando una norma prevé un beneficio económico abierto a la totalidad de los sectores productivos de un Estado miembro, pero establece una serie de requisitos a cumplir que determinan que su disfrute se restringe únicamente a determinadas empresas. (Véase STJUE, de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*, Asunto C-200/97; *Francia contra Comisión* Asunto C- 241/94 puntos 23 y 24.)

¹²⁸ Al objeto de distinguir entre las medidas generales y aquellas que deben ser consideradas como ayudas de Estado la Comunicación de la Comisión 98/C384/03 establece que debemos entender que una actuación estatal es una medi-

(*Sigue.*)

El último requisito es que la medida afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falseen o amenacen falsear la competencia. El TJUE ha establecido que cuando una ayuda afecte a los intercambios entre los Estados miembros será incompatible con el mercado común. No obstante, la afectación a los intercambios intracomunitarios no debe entenderse producida de modo automático, sino que debe demostrarse de modo concreto en cada caso la existencia de una alteración actual o potencial¹²⁹. Así mismo, cuando una ayuda financiera concedida por el Estado refuerza la posición de una empresa en relación con otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario¹³⁰, debe considerarse que este último está influenciado por la ayuda¹³¹. Por tanto, el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de una empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una ayuda contraria al mercado interior. Además esto debe entenderse con independencia de que la ayuda sea relativamente escasa¹³², el beneficiario tenga una dimensión reducida posea una cuota muy reducida del mercado comunitario¹³³, no tenga una participación activa en las exportaciones¹³⁴ o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la UE¹³⁵.

Por tanto, vemos como la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado carece de un concepto en sentido estricto y, por ello, es necesario acudir a la doctrina y jurisprudencia comunitaria de manera obligada a fin de comprender su régimen jurídico. Sin embargo, el TFUE, en los apartados 2 y 3 del artículo 107, establece una enumeración de posibilidades para que una ayuda estatal pueda ser compatible con el Tratado y, en consecuencia, no ser calificada como ayuda de estado. La razón estriba en que pese al perjuicio que pueden ocasionar las ayudas de Estado en el mercado interior, es necesario mantener un equilibrio entre la prohibición de las mismas y la

(Continuación.)

da general cuando se trate de disposiciones fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro sobre la base de la igualdad de acceso y sin que su alcance pueda ser reducido utilizando la discrecionalidad del Estado en su concesión o mediante otros factores que puedan restringir su efecto práctico. En este sentido, la Comisión considera como medidas generales, siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y producciones, dos tipos de medidas. En primer lugar, las denominadas medidas de pura técnica fiscal, esto es, medidas relativas a la fijación de los tipos impositivos, las normas relativas a la depreciación y amortización así como las relativas a aplazamiento de pérdidas, las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal. En segundo lugar, estarían las destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción como por ejemplo, investigación y desarrollo, medioambiente, formación y empleo. A su vez, hay que tener presente que el hecho que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de alguna de estas medidas fiscales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas de Estado.

¹²⁹ Sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, asunto C-278/92, C-279/92 y 280/92, apartado 32.

En sentido similar se pronuncia la Comisión en el Decimocuarto Informe sobre la Política de la Competencia de 1984. al establecer que «la afectación de los intercambios debe ser analizada teniendo en cuenta la competencia potencial cuyos efectos sobre los flujos de intercambios sean razonablemente previsibles».

¹³⁰ STJUE de 19 de septiembre de 2000, Asunto C-156/98.

¹³¹ Véase STJUE de 17 de diciembre de 1980, Philip Morris Holland BV/Comisión, Asunto C-730/79.

¹³² Con excepción de las ayudas que cumplen los criterios de la regla *de minimis*. Véase la Comunicación de la Comisión de 1996.

¹³³ STJUE, de 14 de septiembre de 1994, en los asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92: España/Comisión.

¹³⁴ STJUE, de 13 de julio de 1988, asunto 102/87, Francia contra Comisión.

¹³⁵ STJUE, de 21 de marzo de 1990, Asunto C-142/87, Bélgica contra Comisión.

posibilidad de exceptuarlas temporalmente para conseguir una serie de objetivos económicos y sociales que también se encuentran recogidos en el propio Tratado. En este sentido, «serán compatibles con el mercado interior:

- las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;
- las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;
- las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra»¹³⁶.

Por su parte, «podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

- las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;
- las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;
- las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;
- las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común;
- las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión».

2. El requisito de la selectividad territorial y su repercusión en la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas

Una vez analizados los requisitos que la jurisprudencia comunitaria ha delimitado para considerar una medida estatal como ayuda de Estado, podemos concluir que el requisito de la selectividad es el punto más complejo de determinación, debido a su indefinición, y, por ende, a la necesidad de apreciar el mismo caso por caso. Esta materia se complica aún más cuando proyec-

¹³⁶ Artículo 107 apartado 2 del TFUE.

tamos el régimen de ayudas de Estado, y, en particular el criterio de la selectividad, sobre medidas fiscales adoptadas en el ámbito de un Estado descentralizado.

Inicialmente puede pensarse que toda medida adoptada por un ente subcentral ha de ser considerada como una medida selectiva dado que la misma únicamente puede aplicarse en un espacio territorial determinado, y en ningún caso, en todo el territorio nacional. Esta es la posición actual de la Comisión, la cual ha considerado selectivas las medidas fiscales de alcance regional, siempre y cuando no se trate de medidas que puedan incluirse dentro de las letras *a*) y *c*) del artículo 107 apartado 3.

Sin embargo, a pesar de que el TJUE mantenía una postura similar, recientemente ha cambiado su criterio interpretativo tal y como vamos a exponer a continuación.

2.1. *De la calificación automática de la medida fiscal regional como medida selectiva al test de autonomía del ente territorial*

2.1.1. La doctrina de la Comisión Europea

La Comisión ha mantenido, y hasta el momento mantiene, que únicamente las disposiciones tributarias aplicables a la totalidad de un Estado miembro no incurren *a priori* en la nota de la selectividad¹³⁷. Por su parte, las medidas de alcance territorial, regional o local, pueden favorecer sin duda a las empresas situadas en dichas regiones. Por esta razón, la Comisión entiende que todas las medidas fiscales aplicables únicamente a ciertas regiones han de ser consideradas ayudas de Estado, salvo que la medida en cuestión pueda subsumirse dentro de las excepciones establecidas en el propio artículo 107, esto es, cuando las ayudas vayan destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo y las ayudas que tengan por finalidad facilitar el desarrollo económico de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.

Por su parte, en el ámbito impositivo, la Comisión señala como requisito indispensable para apreciar la compatibilidad de las normas tributarias con las excepciones establecidas en las letras *a*) y *c*) del artículo 107.3 del TFUE, que las mismas sean proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados¹³⁸. Esta facultad discrecional que el Derecho comunitario confiere a la Comisión ha permitido a la misma apreciar dicha compatibilidad de manera muy restrictiva. Además, en la mayoría de los casos donde la Comisión declara la compatibilidad de la medida fiscal de carácter regional, ésta se subordina bien a la modificación de la norma tributaria originaria, bien a la limitación de su periodo de vigencia temporal¹³⁹.

¹³⁷ COM CE/98/C 384/03.

¹³⁸ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

¹³⁹ Como ejemplo podemos citar la Decisión 2000/620/CE, de 22 de diciembre de 1999, donde se declara la compatibilidad de una deducción sobre ingresos empresariales y una exoneración de tasas municipales establecidas para las empresas arrendatarias de edificios no residenciales en el área del servicio aduanero en la zona portuaria de Dublín, después de que las autoridades irlandesas estableciesen una limitación temporal en relación a dicho régimen fiscal privilegiado.

Esta postura doctrinal de la Comisión ha sido corroborada tanto por el Tribunal de Primera Instancia de la UE (en adelante, TPI)¹⁴⁰, como por el TJUE en diversas sentencias al entender que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones es, sólo por esta razón, selectiva¹⁴¹. Esta situación constituye, tal y como advierte GARCÍA NOVOA, «una auténtica espada de Damocles pendiendo sobre la capacidad de las entidades territoriales autónomas para definir sus propios sistemas tributarios»¹⁴².

2.1.2. El cambio de orientación de la jurisprudencia comunitaria

Tal y como hemos apuntado anteriormente, hasta épocas recientes el TJUE mantenía la posición de la Comisión por la que consideraba, de forma prácticamente automática, una medida como selectiva, en los casos en los que la misma fuera adoptada por un ente territorial, dado que no se aplicaba en todo el territorio nacional de un Estado miembro.

Sin embargo a partir de la sentencia del caso Azores¹⁴³, el TJUE cambia de criterio al «eliminar la apreciación automática de la nota de selectividad en las medidas fiscales adoptadas por los entes territoriales de un Estado miembro»¹⁴⁴. El TJUE toma por primera vez como marco de referencia para apreciar la existencia de selectividad no la totalidad del territorio de un Estado miembro, sino el territorio del ente subcentral, siempre que dicho ente goce de autonomía suficiente en los términos expresados por el Tribunal.

La sentencia del caso Azores

La sentencia de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03, conocida como caso Azores, supone un cambio de orientación del TJUE a la hora de calificar una medida fiscal establecida por entes subcentrales como ayudas de Estado en base al criterio de la selectividad. Lo determinante a la hora de apreciar la selectividad de este tipo de ayudas o beneficios fiscales va a ser el grado y tipo de autonomía del ente infraestatal que adopta la medida.

El 5 de enero de 2000, las autoridades portuguesas notificaron a la Comisión la aprobación de un régimen por la que se adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores (en adelante, Azores)¹⁴⁵. Posteriormente, en abril del año 2002, la Comisión informa al gobierno portugués su decisión de incoar el procedimiento previsto en el artículo 88. 2 (actual art. 107. 2 del TFUE) en la parte relativa a las reducciones en los tipos de

¹⁴⁰ STPI de 6 de abril de 2002, caso Ramondín.

¹⁴¹ STJUE de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, Asunto C-156/98.

¹⁴² C. GARCÍA NOVOA, «La sentencia del Caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España», *Dereito (Revista Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela)*, núm. 1/2006.

¹⁴³ STJUE, de 6 de septiembre de 2006, Asunto C-88/03.

¹⁴⁴ B. PÉREZ BERNABEU, «El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes», *Revista de información fiscal, Lex Nova*, núm. 95, octubre de 2009.

¹⁴⁵ La Comisión consigna este régimen especial en el registro de ayudas no notificadas. La razón de esta decisión estriba en que las autoridades portuguesas comunicaron tardíamente dicho régimen pues éste había entrado en vigor el 1 de enero de 1999 y, por tanto, su entrada en vigor se produjo con posterioridad a la autorización por parte de la Comisión.

gravamen del impuesto sobre la renta¹⁴⁶ concedidas a las personas físicas y jurídicas domiciliadas en Azores¹⁴⁷. Finalmente, como resultado de la incoación del citado procedimiento, la Comisión adopta la Decisión 2003/442/CE, de 11 de diciembre de 2002, donde concluye que la medida expuesta ha de ser catalogada como ayudas de Estado prohibidas por el TFUE. La argumentación de la Comisión es la misma manifestada en el epígrafe 2.1.1., esto es, que únicamente las disposiciones tributarias aplicables a la totalidad de un Estado miembro no incurren *a priori* en la nota de la selectividad. Por su parte, las medidas de alcance territorial, regional o local, pueden favorecer sin duda a las empresas situadas en dichas regiones aspecto éste que se aprecie en el régimen fiscal de Azores al favorecer «a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, en comparación con todas las demás empresas portuguesas».

Frente a la postura de la Comisión, la República Portuguesa argumenta su defensa en base a un error de Derecho de la Comisión al tomar como marco de referencia la totalidad del territorio portugués y no únicamente el territorio de la región de Azores ya que las medidas aplicadas son el resultado del ejercicio de la soberanía constitucional¹⁴⁸.

Con estas argumentaciones, el Abogado General GEELHOED y –finalmente– el propio TJUE reconocen por primera vez que el régimen de ayudas de Estado no puede obviar la organización territorial de los Estados miembros cuyas medidas se analizan. De esta manera, se elabora una argumentación en base a tres modelos fiscales posibles¹⁴⁹.

¹⁴⁶ En concreto, es la Ley 13/1998, de 24 de febrero, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas, la que permite a Azores adoptar la decisión de disminuir los tipos del impuesto sobre la renta hasta un máximo del 30 por 100 respecto de los tipos previstos por la legislación nacional. En base a lo anterior, por Decreto Legislativo Regional número 2/99/A, de 20 de enero de 1999, el órgano legislativo de Azores aprueba una reducción de tipos aplicable automáticamente tanto a personas físicas como jurídicas. En particular, los sujetos pasivos del impuesto sobre las rentas de las personas físicas se beneficiaban de reducciones de los tipos impositivos de hasta el 20 por 100 (15 por 100 en 1999) y respecto de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas la reducción podía llegar hasta el 30 por 100.

¹⁴⁷ No obstante, la Comisión decide no plantear objeciones en relación al resto de los incentivos fiscales concedidos en Azores. En concreto el resto de ventajas fiscales consistían en una serie de reducciones en materia de recaudación y de créditos fiscales sobre la renta.

¹⁴⁸ Sobre esta materia hay que tener presente lo siguiente: el Derecho comunitario no puede influir sobre los principios básicos de los sistemas constitucionales de los Estados miembros. Como sabemos, dentro de los mismos se encuentra la organización territorial del Estado y, por ende la ordenación jurídica del sistema de financiación autonómica (véase SSTC 252/1988, de 20 de diciembre; 76/1991, de 11 de abril; 115/1991, de 23 de mayo). Sin embargo, a pesar de lo anterior, las normas internas de los Estados miembros se ven afectadas por el principio de primacía del Derecho comunitario. Esta situación implica que un Estado miembro no puede alegar ninguna peculiaridad interna para no cumplir con las obligaciones derivadas del Derecho comunitario (véase STJUE Comisión/Alemania, de 17 de octubre de 1991). Sin embargo, a raíz de la sentencia de 6 de septiembre de 2006, el TJUE da relevancia al aspecto institucional interno del Estado a los efectos de cumplir con el Derecho comunitario. C. GARCÍA NOVOA, «La sentencia del Caso Azores...» (2006), *op. cit.*, pág. 7.

¹⁴⁹ Modelos establecidos por el Abogado General:

- a) El primer modelo consiste en que el gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. En este caso, la medida sería selectiva, ya que la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción.
- b) La segunda situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades territoriales de un determinado nivel tienen atribuida la facultad de fijar libremente un tipo impositivo para el territorio de su competencia. Esta situación no puede calificarse como selectiva, en tanto que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.
- c) La tercera situación sería cuando un ente territorial fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de la competencia.

De los tres modelos fiscales elaborados por el Abogado General, únicamente se podrá apreciar la selectividad de una medida fiscal tomando como marco de referencia la jurisdicción propia del ente territorial que adopta la ventaja fiscal cuando la misma sea establecida por una autoridad regional con un grado suficiente de autonomía del poder central.

Atendiendo a lo anterior, la cuestión es determinar si el ente territorial tiene autonomía suficiente y desligada del poder central. Al objeto de delimitar el referido concepto, el Abogado General señala que para alcanzar dicho grado de autonomía es necesario que el ente subcentral tenga autonomía institucional, de procedimiento y económica. En este sentido, un ente disfruta de autonomía institucional cuando el ente territorial cuenta con un estatuto político y administrativo distinto del gobierno central. Por su parte, tiene autonomía de procedimiento cuando la medida en cuestión ha sido adoptada sin que el poder central pueda intervenir directamente en su contenido. Por último, la autonomía económica viene dada cuando la pérdida de recaudación motivada por el beneficio fiscal no sea compensada por otros entes territoriales o el poder central a través de ayudas o subvenciones¹⁵⁰.

La STJUE procede a analizar el grado de autonomía de Azores atendiendo a los criterios marcados por el Abogado General vistos anteriormente. Conforme a lo anterior el TJUE concluye que Azores posee autonomía institucional y de procedimiento, si bien carece de autonomía económica ya que la redacción del artículo 5 de la ley 13/1998 permite que la merma en la recaudación provocada por la reducción de los tipos impositivos se vea compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central en forma de transferencias presupuestarias.

Por todo lo anterior, el TJUE establece que el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de las medidas fiscales en cuestión no puede circunscribirse a los límites geográficos de la región de las Azores por falta de autonomía suficiente.

La sentencia de 6 de septiembre de 2006 tiene una importancia capital para analizar el grado de autonomía de nuestras Comunidades Autónomas. Por primera vez el TJUE tiene en cuenta la estructura constitucional del Estado afectado y su concreta distribución territorial del poder tributario a la hora de analizar si una medida fiscal adoptada por un ente subcentral ha de ser catalogada como ayuda de estado.

Por ello, es necesario observar, a la luz del test de autonomía elaborado por el Abogado General, si los diversos regímenes autonómicos que coexisten en España disfrutan de ese grado de autonomía, o si por el contrario, como en el caso de Azores, adolecen de la falta de algún requisito que hace que el marco de referencia geográfico a la hora de apreciar la selectividad de una medida fiscal no pueda ser su región, sino la totalidad del territorio nacional.

2.2. Las Comunidades Autónomas de Régimen Foral

2.2.1. Introducción

La compatibilidad del ejercicio de las competencias fiscales de las que disfrutaban las Haciendas forales en relación con el régimen de ayudas de Estado reguladas en el TFUE ha originado diversas sentencias tanto en el ámbito nacional como comunitario.

¹⁵⁰ Hay que tener presente que una vez se concluya que el grado de autonomía del ente territorial en cuestión es suficiente, es necesario que la normativa tributaria regional debe ser de aplicación general al conjunto de las empresas que operan en dicho territorio. En caso contrario, la medida será catalogada como selectiva y, por tanto se trataría de una ayuda prohibida por el TFUE.

A continuación vamos a poner de manifiesto cómo, a pesar de la construcción doctrinal elaborada en el caso Azores, el TJUE sigue acudiendo al criterio de la selectividad *de facto* para calificar medidas fiscales regionales como ayudas de Estado sin tener en cuenta la distribución territorial del poder tributario.

2.2.2. Los diversos pronunciamientos sobre ayudas de Estado previos a la sentencia del caso Azores. El criterio de la selectividad territorial *versus* selectividad *de facto*

Fue pionera en esta materia la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993. En la misma, se señalaba como ayudas de Estado una serie de incentivos fiscales a la inversión¹⁵¹ aprobados por las Juntas Generales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa¹⁵². El argumento esgrimido por la Comisión para declarar las mismas como ayudas de Estado fue el criterio de la selectividad territorial, al señalar que no es compatible con el antiguo artículo 92. 1 TCE (actual 107. 1 TFUE) incentivos fiscales que únicamente puedan ser disfrutados por empresas con domicilio fiscal en Álava, Vizcaya o Guipúzcoa.¹⁵³

Posteriormente, el Abogado General SAGGIO¹⁵⁴, en su escrito de conclusiones, motivado por las denominadas «vacaciones fiscales vascas»¹⁵⁵ prosigue con la tesis mantenida por la Comisión sobre el

¹⁵¹ Los incentivos consistían fundamentalmente, por un lado, en la concesión de una deducción en cuota del 20 por 100 del importe de las inversiones localizadas en la provincia respectiva, pudiendo diferirse la misma en los cuatro periodos impositivos siguientes en caso de insuficiencia de cuota, y, por otro lado, se establecía un régimen de libertad de amortización en relación a los activos en que se materializasen dichas inversiones.

¹⁵² La aprobación se llevó a cabo por las Normas Forales 28/1988, de 18 de julio; 8/1988, de 7 de julio y 6/1988, de 14 de julio sobre incentivos fiscales a la inversión.

¹⁵³ Como sabemos, las Decisiones comunitarias obligan al Estado español a eliminar los preceptos que vulneran el Derecho comunitario y cumplir con las sentencias judiciales comunitarias. En este caso, el Estado español debía derogar la referida normativa. Sin embargo, ante la falta de competencia de la que adolece el Estado español, éste optó por aprobar una norma, en concreto la Disposición Adicional Octava, en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social donde se establecía un derecho de reembolso por las cantidades efectivamente pagadas en exceso por los residentes de la Unión Europea que no lo sean en España que, por su condición de tales, deben someterse a la legislación tributaria del Estado, y por ende, no podían disfrutar de los incentivos fiscales a la inversión establecidos por la normativa foral. Esta opción fue valorada positivamente por la Comisión, sin embargo, tal y como afirma ORÓN MORATAL, aunque la misma elimina la discriminación que las normas forales generaban a las sociedades residentes en los Estados miembros distintos del español, ésta se mantenía para las empresas residentes en territorio común español (G. ORÓN MORATAL, «Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea», *Impuestos*, núm. 24/1995, La Ley, Madrid). El Tribunal Constitucional en sentencia de 25 de abril de 2002, declaró inconstitucional dicho precepto por vulneración del principio de igualdad (arts. 14 y 31. 1 CE) y de las libertades de empresa, residencia y circulación. A su vez, el Tribunal Supremo en las SSTs de 7 de febrero y de 22 de octubre de 1998, anuló las Normas Forales antes reseñadas por no respetar el principio recogido en el Concierto Económico de mantenimiento de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado español, así como por vulnerar la libre competencia empresarial.

¹⁵⁴ Son importantes las conclusiones del Abogado General al no haber resolución judicial por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV). La razón estriba en que a pesar de que inicialmente la Administración General del Estado impugnó las Normas forales ante el TSJPV por entender que las mismas eran incompatibles con el régimen de ayudas de Estado recogido en el TFUE, posteriormente la Administración del Estado retira el recurso interpuesto ante el TSJPV, lo que origina el archivo de la petición de decisión prejudicial del TSJPV.

¹⁵⁵ Con esta expresión nos referimos a los incentivos fiscales establecidos por las Normas Forales 18/1993, de 5 de julio de Álava, de 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa, y de 5/1993, de 24 de junio, de Vizcaya cuya finalidad era favore-

(*Sigue.*)

criterio de selectividad territorial. En este sentido, ningún incentivo fiscal puede destinarse de forma exclusiva a las empresas establecidas en un determinado territorio sin que pueda alegarse como justificación la distribución competencial del Estado en cuestión, salvo que las medidas se puedan incardinar dentro de las excepciones previstas en las letras *a)* y *c)* del artículo 107.3 del TFUE.

Por último, en 1996 los Territorios Históricos adoptaron dos beneficios fiscales:

- En primer lugar, por normativa foral¹⁵⁶ se aprobaron una serie de reducciones de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para las empresas de nueva creación que, realicen inversiones en activos fijos materiales por un importe mínimo de ochenta millones de pesetas como mínimo, dispusiesen de un capital desembolsado de más de 20 millones de pesetas y generasen al menos diez puestos de trabajo.
- La segunda medida fiscal establecía un crédito fiscal del 45 por 100 aplicable a la cuota del impuesto de sociedades establecidas por los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa.¹⁵⁷

Ante esta situación la Comisión inició un procedimiento de investigación formal al objeto de determinar si dichas medidas incurrieran en la prohibición de ayudas de Estado. Dicho procedimiento concluye con seis Decisiones de 11 de julio de 2001¹⁵⁸ en donde se establece el carácter selectivo de las medidas fiscales establecidas por los Territorios Históricos. Sin embargo, en este caso, la Comisión acude a la doctrina de la selectividad *de facto*¹⁵⁹ para calificar las medi-

(Continuación.)

cer la inversión empresarial en sendos territorios. Para ello, entre otras medidas fiscales, se establecía una exención en el impuesto sobre sociedades durante los diez primeros ejercicios, para todas aquellas empresas que se constituyeran con anterioridad al 31 de diciembre de 1994. A su vez se establecía como requisito que las sociedades referidas tributaran, bien exclusivamente a la Diputación Foral correspondiente, bien conjuntamente con otra Diputación Foral diferente, siempre que tuviera el domicilio fiscal en la respectiva Diputación Foral, bien conjuntamente con la Administración Tributaria estatal, siempre que su domicilio fiscal se encontrara en la Diputación Foral correspondiente y efectuasen en la Comunidad Autónoma del País Vasco un volumen de operaciones superior al 25 por 100 sobre el total.

¹⁵⁶ Los beneficios fiscales en cuestión fueron aprobados por las Normas Forales 24/1996, de 5 de julio, de Álava; 3/1996, de 26 de junio, de Vizcaya y 7/1996, de 4 de julio, de Guipúzcoa.

¹⁵⁷ Normas Forales 22/1994, de 20 de diciembre, de Álava; 7/1996, de 26 de diciembre, de Vizcaya, y 7/1997, de 22 de diciembre, de Guipúzcoa.

¹⁵⁸ Decisión 2002/892/CE de la Comisión de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación de Álava y Decisión 2002/806/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya, Decisión 2002/540/CE de la Comisión de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa, Decisión 2002/820/CE de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal de 45 por 100 de las inversiones y Decisiones 2003/27/CE de la Comisión de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Vizcaya en forma de créditos fiscal del 45 por 100 de las inversiones y Decisión 2002/894/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones.

¹⁵⁹ El argumento principal de la Comisión es que la redacción de la norma permite, en la práctica, que únicamente se podían beneficiar de los incentivos fiscales un número muy reducido de empresas, de ahí la selectividad *de facto*. Además la redacción de las normas forales establecían un amplio margen de discrecionalidad a la Administración al permitirles determinar el importe de la inversión pudiendo fijar los plazos y límites aplicables al crédito fiscal lo que les permitía modular a sus concretos beneficiarios.

das antes descritas como ayudas de Estado prohibidas por el Tratado, a diferencia de los pronunciamientos anteriores en los cuales la incompatibilidad de las medidas fiscales se establecía atendiendo al alcance estrictamente territorial o regional¹⁶⁰.

2.2.3. Los diversos pronunciamientos sobre ayudas de Estado con posterioridad a la sentencia del caso Azores. El test de autonomía y el criterio de selectividad *de facto*

Tras la sentencia del caso Azores, el TJUE ha tenido que pronunciarse en diversas ocasiones. La primera de ellas tiene lugar en la sentencia de 11 de septiembre de 2008¹⁶¹, Unión General de Trabajadores-La Rioja y otros contra las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya¹⁶² en donde el Tribunal se pronuncia por primera vez sobre el grado de autonomía de los Territorios Históricos del País Vasco a fin de determinar si el mismo es «suficiente» conforme a los requisitos diseñados en el caso Azores¹⁶³ con la finalidad de determinar si una serie de beneficios fiscales aprobados por las Diputaciones Forales en el impuesto sobre sociedades han de ser consideradas ayudas de Estado por vulnerar el criterio de la selectividad. En base a lo anterior, el TJUE procede a realizar el test de autonomía a las Haciendas Forales Vascas donde se concluye que dichos entes territoriales gozan de la citada autonomía y, por tanto, las medidas fiscales adoptadas por dichos territorios deben analizarse desde el ámbito geográfico de la Diputación¹⁶⁴.

¹⁶⁰ Previamente la Comisión en las Decisiones 1999/718/CE, de 24 de febrero de 1999 y 2000/795/CE, de 22 de diciembre de 1999 atendió al criterio de la selectividad *de facto* para declarar contrarias al precepto 87. 1 TCE (actual artículo 107. 1 TFUE) la concesión de los incentivos fiscales aprobados en 1996 por los Territorios Históricos a Dae-woo Electronics Manufacturing España, S. A., Ramondín, S. A. y Ramondín Cápsulas, S. A. Posteriormente esta argumentación fue corroborada en primer lugar por el TPI en las sentencias de 6 de marzo de 2002 y finalmente el TJUE desestimó en las sentencias de 11 de noviembre de 2004, los recursos de casación interpuestos contra la referidas sentencias del TPI. En concreto, el recurso de casación se fundamentaba en la existencia de desviación de poder, vulneración del principio de confianza legítima, calificación errónea de las medidas fiscales controvertidas como ayudas de Estado incompatibles con el mercado común y falta de motivación de la sentencia sobre estos puntos. En lo que a nosotros nos interesa, esto es, la calificación errónea de las medidas fiscales como ayudas de Estado, el TJUE los inadmite, al considerar que se trata de un motivo no invocado ante el TPI y, por tanto, se vulnera la doctrina asentada por el TJUE sobre la invocación de motivos nuevos en un recurso de casación, es decir, no cabe que las partes aleguen motivos no invocados ante el TPI en un recurso de casación, cuya competencia es limitada, porque ello supondría plantear un litigio más extenso que aquel que conoció el TPI.

¹⁶¹ Para más información véase I. MERINO JARA, «Ayudas de Estado y Poder Tributario Foral», *Revista de Hacienda Canaria*, núm. 27/2009 en donde se analiza pormenorizadamente la sentencia de 11 de septiembre de 2008.

¹⁶² Asuntos Acumulados C-428/06 a C-434/06.

¹⁶³ Hay que tener presente que el 27 de septiembre de 2006, el TSJPV plantea una cuestión prejudicial ante el TJUE para que se aclare si una serie de medidas aprobadas por normativa foral que modifican el impuesto de sociedades (reducción del tipo de gravamen y otros beneficios fiscales) son contrarias al régimen de ayudas de Estado reguladas en el Tratado. El TSJPV justifica la formulación de dicha cuestión prejudicial a consecuencia de la novedosa doctrina diseñada por el Tribunal relativa al test de autonomía y los entes subcentrales establecida en la sentencia del caso Azores.

¹⁶⁴ Por tanto, el TJUE realiza el test de autonomía en donde establece los siguientes argumentos:

En primer lugar, por lo que respecta a la autonomía institucional, el TJUE reconoce la existencia de la misma al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central. Este reconocimiento no planteó contro-

(Sigue.)

Con posterioridad y con la finalidad de aclarar ciertas dudas que el TJUE tenía respecto de la autonomía financiera de los Territorio Históricos, en torno a posible la existencia de medidas compensatorias a cargo de la Hacienda estatal, emplaza al TSJPV a que sea éste el que determine si el cálculo del Cupo permite compensar la merma recaudatoria originada por las medidas fisca-

(Continuación.)

versia ni por parte de la Comisión, ni del Estado. La única objeción fue realizada por la Comunidad Autónoma de Castilla y León al señalar que los Territorios Forales no gozan de dicha autonomía al tener que contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. Sin embargo, tales alegaciones no fueron tenidas en cuenta por parte del TJUE.

En segundo lugar, el TJUE constata la existencia de autonomía procedimental en la medida que el Gobierno estatal no puede intervenir de forma directa en el proceso de adopción de una norma foral. Entiende el Tribunal que lo importante a la hora de determinar la autonomía procedimental es la posibilidad de que la entidad territorial pueda adoptar una medida de manera independiente del Gobierno central, con independencia de la amplitud de la competencia reconocida a la entidad subcentral. Tal y como afirman D. ARMESTO MACÍAS y P. M. HERRERA MOLINA en «¿Es ayuda de estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? De la polémica doctrinal del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco», en *Quincena Fiscal*, núm. 13/2006, Aranzadi, Pamplona: «No cabe duda, de que el Concierto Económico ordena la comunicación recíproca entre las instituciones de los Territorios Históricos y la Administración del Estado de los proyectos normativos en materia tributaria, pero dicha comunicación tiene un carácter meramente informativo, sin que la Administración del Estado pueda intervenir en el proceso de aprobación de la normativa foral. Tanto es así que, aun en el caso de que dichas normas se extralimiten de las competencias que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos, el Gobierno central no podrá impedir su aprobación y entrada en vigor, sino que, en su caso, debería recurrirlas, una vez promulgadas, ante los tribunales de justicia. Por otro lado, la obligación de comunicación es recíproca, incumbe también a los proyectos normativos del Estado, que éste debe comunicar a las instituciones competentes de los Territorios Históricos. Por todo ello, esta obligación de comunicación no supone una intervención del Gobierno estatal en la aprobación de la normativa fiscal foral.»

Por último, es respecto del análisis en la determinación de la autonomía económica donde se plantean las mayores dudas. En este sentido la Comisión alega la existencia de transferencias financieras que compensan las medidas fiscales, entre las que señala, la existencia de una caja única de la Seguridad Social, la garantía por parte del Gobierno central de un servicio público mínimo, la existencia del Fondo de Compensación Interterritorial que podría ocultar subvenciones ocultas por parte del Estado, así como la posibilidad de que el coeficiente de imputación en el cálculo del cupo esté infravalorado. Frontalmente con la postura de la Comisión, la Abogada General encargada de redactar las Conclusiones, esto es, la Sra. KOKOTT, señala que «el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales» (apartado 135). Por su parte, el TJUE entiende que el cálculo del cupo obedece a un compromiso político y no es, en apariencia, consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos. No obstante, el Tribunal considera que pueden presentarse ciertas dudas en torno a la existencia de medidas compensatorias a cargo de la Hacienda estatal, razón por la cual emplaza al TSJPV a que sea éste el que determine si el cálculo del Cupo permite compensar la merma recaudatoria originada por las medidas fiscales aprobadas por normativa foral. A este respecto, el Tribunal nacional en la sentencia de 22 de diciembre de 2008, no alberga dudas de la autonomía económica de los Territorios Históricos.

En el mismo sentido se ha pronunciado la doctrina sobre esta materia con anterioridad a la sentencia del TSJPV comentada. En concreto para D. ARMESTO MACÍAS y P. M. HERRERA MOLINA «en el diseño legal del régimen fiscal y financiero de la Comunidad Autónoma Vasca concurren las tres condiciones de autonomía institucional, procedimental y económica exigidas por el Abogado General (del caso Azores), por lo que las medidas fiscales aprobadas por las instituciones competentes de los Territorios Históricos no tendrían carácter específico en tanto sean de aplicación general dentro de su ámbito competencial». Para más información, véase «¿Es ayuda de estado un tipo de gravamen...», *op. cit.*, 2006, pág. 14, en donde se lleva a cabo un análisis pormenorizado sobre el grado de autonomía institucional, procedimental y económica en la Comunidad Autónoma del País Vasco tomando como referencia la doctrina sentada en el caso Azores.

les aprobadas por normativa foral. A este respecto, el Tribunal nacional en la sentencia de 22 de diciembre de 2008, no alberga dudas de la autonomía económica de los Territorios Históricos al señalar que «el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones». Contra dicha sentencia se han presentado dos recursos de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo¹⁶⁵.

Por sentencia del Tribunal Supremo¹⁶⁶ se desestiman sendos recursos de casación, confirmando la sentencia dictada por el TSJPV. No obstante, los magistrado M. V. GARZÓN HERRERO y O. GONZÁLEZ GONZÁLEZ redactan sendos votos particulares.

El TS (FJ 4.º) ratifica el cumplimiento de los requisitos de autonomía institucional, de procedimiento y económica a que se refiere el concepto comunitario de «autonomía suficiente» respecto de las medidas fiscales recurridas en el proceso de instancia, lo que impide que puedan calificarse como ayudas de Estado.

En concreto, el TS señala en relación a la autonomía económica, que es la cuestionada por el TJUE, que ésta existe en la medida que el Cupo no se ve afectado como consecuencia de las modificaciones tributarias que aprueban las instituciones competentes de los Territorios Históricos. Además, para que no exista autonomía económica debe existir algún tipo de compensación del Estado al Territorio Foral, es decir, debe existir una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo por el Estado español, aspecto éste que, en opinión del TS, no sucede.

De especial interés es el voto particular emitido por el magistrado Garzón Herrero. En él, pone en duda la autonomía económica del País Vasco y critica la actuación del TSJPV al no cumplir con el deber encomendado por el TJUE. Su razonamiento se basa en la determinación del coeficiente de imputación del cupo. Como apunta el magistrado, el coeficiente de imputación del cupo se determina en un marco de negociaciones esencialmente político entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Esta circunstancia puede implicar, al menos, un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos. Esta cuestión debía obligar al TJPV a practicar algún tipo de prueba con la finalidad de aclarar tal situación sin que sirviese como argumento, la claridad y objetivación de las reglas de fijación del cupo.

El magistrado cuestiona la actuación del TSJPV al no tener presente y solicitar la prueba sobre las cifras y cuantías que configuran los puntos de partida para las sucesivas aplicaciones de las reglas del Concierto. Con ello, el TSJPV omitió el cumplimiento de lo que el TJUE entendió que debía ser analizado.

Posteriormente, el magistrado señala las actuaciones que debían haberse llevado a cabo por el TSJPV. En este sentido señala que el Tribunal debería haber llamado a los miembros que con-

¹⁶⁵ Recurso de casación núm. 636/2009 y recurso de casación núm. 623/2009.

¹⁶⁶ STS 2636/2012 y 2444/2012.

forman la Comisión Mixta, al ser el órgano encargado de determinar los datos iniciales a partir de los cuales se va a aplicar las reglas del Convenio, para que explicasen las cifras y así poder determinar si la determinación del Cupo se hizo de manera incorrecta.

El voto particular emitido por GONZÁLEZ GONZÁLEZ, se fundamenta en el principio de solidaridad, igualdad y unidad de mercado. Entiende el magistrado que los derechos históricos reconocidos en la CE a favor del territorio vasco tienen que moverse dentro de los principios constitucionales que inspiran el sistema tributario español. Por tanto, las peculiaridades del sistema tributario foral únicamente pueden referirse a aspectos como la determinación de los plazos, gestión, reclamaciones e inspección pero en ningún caso a «aspectos que rompen la unidad del sistema general de cargas con repercusiones en el régimen competitivo, de igualdad y solidaridad».

Por su parte, Ruiz Almendral¹⁶⁷ critica la sentencia de 22 de diciembre de 2008. Para la citada autora, el TJPV debería haber analizado con más detenimiento el sistema de financiación vasco, es decir, el Tribunal tendría que haber analizado si dicho sistema determinaba la asunción de los efectos económicos de las rebajas fiscales por las provincias forales que las establecieron o si por el contrario existía una compensación encubierta en la determinación del cálculo del cupo. En este último caso, conforme a la doctrina del caso Azores, se carecería de autonomía económica y, por ende, habría que considerar los beneficios fiscales como ayudas de Estado.

Con ello, podemos concluir que estamos ante una cuestión abierta. A pesar de la convalidación de la sentencia del TSJPV por el TS seguramente nos encontraremos con procedimientos de infracción posteriores abiertos por la Comisión ante beneficios fiscales similares en el ámbito foral.

Además de lo anterior, el TJUE se ha pronunciado recientemente con ocasión de medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos Vascos en el año 1996.

Tal y como hemos apuntado anteriormente, la Comisión al tener noticia de la aprobación de estas medidas adoptó seis Decisiones, de 11 de julio de 2001 en donde se establecía el carácter selectivo de las medidas fiscales establecidas por los Territorios Históricos en base a la doctrina de la selectividad *de facto*. Estas Decisiones fueron impugnadas ante el TPI. Por sentencia de 9 de septiembre de 2009¹⁶⁸ dicho Tribunal desestima los recursos presentados dando la razón a la Comisión. *La importancia de esta sentencia estriba en que la tesis mantenida por la Comisión y el TPI es la misma a la establecida con anterioridad a la sentencia del caso Azores. Resulta paradójico cómo a pesar del giro jurisprudencial llevado a cabo por el TJUE en la comentada sentencia, ni la Comisión, ni el TPI hayan tenido en cuenta la doctrina asentada cuando quien adopta una medida fiscal es una entidad territorial y goza de autonomía suficiente, y, por tanto,*

¹⁶⁷ V. RUIZ ALMENDRAL y R. MARTÍNEZ CABALLERO, «¿Todo debe cambiar para que todo siga igual? El irresuelto problema de la incompatibilidad del concierto económico vasco y el Derecho comunitario», artículo publicado dentro del proyecto de investigación *La Armonización de la imposición sobre Sociedades. Especial Atención a los fenómenos de armonización jurisprudencial y contable (NIC/NIIF)*, *Anuario Jurídico de La Rioja*, núm. 13/2008, págs. 115-146.

¹⁶⁸ Asuntos T-227/01 a T-265/01, T-266/01 y T-270/01, respecto del crédito fiscal del 45 por 100 aplicable a la cuota del impuesto de sociedades establecidas por los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. Asuntos T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02, respecto de la exención del impuesto de sociedades durante 10 años y Asuntos T-230/01 a T-232/01 y T-267/01 a T-269/01, en relación a las reducciones de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

los beneficios fiscales adoptados deben ser analizados desde su ámbito geográfico. Esta sentencia ha sido ratificada recientemente por el TJUE a través de las sentencias de 9 de junio y 28 de julio de 2011.

La cuestión que cabe preguntarse ante esta realidad jurídica es si estamos ante un supuesto que se incardina dentro de la doctrina asentada de la selectividad *de facto* y, por tanto, no sería necesario acudir a la jurisprudencia asentada en el caso azores, o por el contrario, nos encontramos ante la utilización del criterio de la selectividad *de facto* como nueva estrategia de la Comisión para seguir manteniendo el concepto amplio de ayudas de Estado, una vez que el criterio de selectividad basada en la adopción por un ente territorial ha sido delimitada de manera restrictiva, tal y como hemos visto, por el TJUE.

Para ello, vamos a analizar la sentencia del TPI y del TJUE para ver si efectivamente, tal y como arguye la Comisión, las medidas aprobadas por la Comunidad Foral deben ser consideradas como ayudas de Estado atendiendo al criterio de la selectividad *de facto*, ya que en caso contrario, las medidas fiscales adoptadas serían acordes con la normativa sobre ayudas de Estado al pasar el test de autonomía y, por ende, tener que analizar dichas medidas desde su ámbito geográfico.

Las medidas fiscales afectadas por el litigio eran las siguientes.

En primer lugar, la relativa a la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Se trataba de un beneficio fiscal para las empresas de nueva creación, y para su disfrute era necesario cumplir otra serie de requisitos, a saber:

- Debían realizar inversiones en activos fijos materiales por un importe de ochenta millones de pesetas como mínimo.
- Disponer de un capital desembolsado mínimo de más 20 millones de pesetas.
- Y, generar al menos diez puestos de trabajo.

En segundo lugar, un crédito fiscal del 45 por 100 aplicable a la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades para las inversiones en activos fijos materiales nuevos que excedieran de dos mil quinientos millones de pesetas.

En cuanto a la primera, la Comisión argumenta el criterio de selectividad *de facto* de la medida atendiendo a que en el año 1995 en España el 95 por 100 de las empresas españolas tenían menos de 10 trabajadores. Esta circunstancia, en opinión de la Comisión, impediría que la mayoría de las empresas pudiesen beneficiarse de las ayudas aprobadas y, por consiguiente, deben ser calificadas como ayudas de Estado atendiendo al criterio de la selectividad.

Tal y como afirma PÉREZ BERNABÉU¹⁶⁹, nos encontramos ante unos requisitos que parecen fácilmente alcanzables para las PYMES y, por ello, la medida debería ser calificada como una medida general.

¹⁶⁹ B. PÉREZ BERNABÉU, «El criterio de la selectividad *de facto* en las ayudas de Estado», *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 138/2011, pág. 141.

Compartimos plenamente tal afirmación, ya que, en nuestra opinión, una utilización tan extensiva de la doctrina de la selectividad *de facto* podría llevar a situaciones insostenibles en las que los Parlamentos tuviesen unos márgenes de maniobra muy reducidos en materia de política fiscal, en concreto, a la hora de implantar beneficios fiscales, máxime teniendo en cuenta, que los incentivos fiscales por regla general se adoptan estableciendo una serie de requisitos de obligado cumplimiento. Esto originará siempre que no puedan disfrutar de los beneficios fiscales arbitrados buena parte de los contribuyentes del impuesto. Y, ello no debe llevar a que dichos incentivos se consideren a priori ayudas de Estado. Cuestión distinta es que las medidas que se analicen tengan por finalidad favorecer de una manera encubierta a un determinado sector empresarial o, incluso a alguna empresa en concreto.

Esta circunstancia determina que la utilización de la doctrina de la selectividad *de facto* deba aplicarse de manera restrictiva, aunque no parece que sea así en la materia objeto de análisis.

El mismo argumento cabe señalar respecto a la segunda medida.

No obstante lo anterior, entendemos que la normativa vasca concede un amplio margen a la Administración vasca a la hora de aplicar los incentivos fiscales aludidos anteriormente. Como se desprende de su normativa, las autoridades vascas tienen potestad para modular los requisitos para la concesión de la reducción en la base imponible. Este amplio margen de actuación es aún mayor en el incentivo del crédito fiscal del 45 por 100.

Por tanto, en la medida en que a las Diputaciones Forales se les atribuye potestad para determinar los plazos, limitaciones, duración y cuantía en relación a la inversión, concluimos que esta circunstancia debe ser calificada como ayuda de estado en base a la doctrina de la selectividad *de facto*¹⁷⁰ por el amplio margen de discrecionalidad que permite.

Por último, entendemos que los beneficios fiscales comentados no deben analizarse a la luz de la jurisprudencia del caso Azores. Esto se debe a que estamos en presencia de unas medidas fiscales que no se incardinan dentro del criterio de selectividad territorial sino que se trata de medidas que se aplican con carácter general y deberían ser analizadas, tal y como se ha realizado por el TPI y el TJUE, teniendo presente la doctrina de la selectividad *de facto*. Sin embargo, no se trata de una interpretación pacífica¹⁷¹.

2.3. Las Comunidades Autónomas de Régimen Común.

Test de autonomía vs. simetría fiscal

A raíz del caso Azores y los posteriores pronunciamientos comentados en los epígrafes anteriores queda claro que las Diputaciones Forales tienen plena autonomía y, por consiguiente, las

¹⁷⁰ Debemos tener en cuenta que la mera existencia de discrecionalidad en la concesión de un incentivo fiscal determina por sí misma, que la medida deba ser calificada como ayuda de estado con independencia de que se lleve a término. Véase sentencia del TPI de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros contra Comisión.

¹⁷¹ Recientemente, el magistrado GARZÓN HERRERO en su voto particular emitido en la STS comentada anteriormente entiende que el TJUE ha abandonado la doctrina del caso Azores o, al menos, la ha hecho inaplicable.

medidas fiscales adoptadas por las mismas deben ser analizadas desde ese ámbito geográfico, salvo que se traten de medidas selectivas *de facto*.

Sin embargo, todavía no hay ningún pronunciamiento judicial, ni nacional ni comunitario, que concluya si las CCAA de régimen común poseen plena autonomía atendiendo a la doctrina asentada en el caso Azores.

No obstante lo anterior, la pregunta a responder inicialmente sería la siguiente: ¿es necesario realizar el test de autonomía a las CCAA de régimen común de la misma manera que a las Diputaciones Forales a fin de delimitar el ámbito geográfico de análisis del incentivo fiscal adoptado? Esta cuestión es sumamente importante ya que si la respuesta es negativa, en ningún caso debería aplicarse la doctrina del test de autonomía asentada en el caso Azores.

Baste adelantar inicialmente que nuestra postura es la comentada en el párrafo precedente. Sin embargo, vamos a analizar en primer lugar y, desde un punto de vista hipotético, si las CCAA de régimen común superan el test de autonomía.

En este punto, la cuestión a determinar es si las CCAA de régimen común reúnen los requisitos de autonomía exigidos por el TJUE o no. La cuestión no es baladí ya que si dichas CCAA no reunieran los requisitos de autonomía, el marco de referencia para apreciar la selectividad de la medida sería el ámbito nacional y, por tanto, toda medida aprobada por la CCAA respectiva sería calificada de manera automática como ayuda de estado por tratarse de una medida selectiva.

La doctrina no es unánime en este punto. Por un lado, MARTÍNEZ CABALLERO, RUIZ ALMENDRAL¹⁷² y GARCÍA NOVOA¹⁷³, entre otros, se postulan a favor de la plena autonomía de las CCAA de régimen común. Por el contrario, CAAMAÑO ANIDO¹⁷⁴ y MANZANO SILVA¹⁷⁵, niegan el disfrute de esa autonomía suficiente por carecer fundamentalmente de autonomía económica.

En nuestra opinión, no existe duda alguna de que las CCAA de régimen común tienen plena autonomía institucional y procedimental¹⁷⁶. Mayores problemas plantea, sin embargo, el análi-

¹⁷² R. MARTINEZ CABALLERO y V. RUIZ ALMENDRAL, «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Civitas REDF*, núm. 20/2006.

¹⁷³ C. GARCÍA NOVOA, «La sentencia del caso Azores...», *op. cit.*, 2006, pág. 7.

¹⁷⁴ M. A. CAAMAÑO ANIDO, «La reducción del tipo de gravamen en el IRPF por parte de la Comunidad de Madrid: una medida posiblemente contraria al Derecho Comunitario», *Impuestos*, núm. 11/2007.

¹⁷⁵ E. MANZANO SILVA, *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, ed. Aranzadi, Navarra, 2009.

¹⁷⁶ En primer lugar, está claro que todas las CCAA de España tienen autonomía institucional en la medida que todas disfrutaban de un estatuto constitucional, político y administrativo propio e independiente del Gobierno central. En segundo lugar, entendemos que también disfrutaban de autonomía procedimental, ya que el nivel nacional no interviene directamente en el procedimiento de fijación del contenido de las medidas fiscales adoptadas por las respectivas CCAA. En contra de esta postura se sitúa CAAMAÑO ANIDO para quien las CCAA de régimen común carecen de autonomía procedimental. Su argumento es que el Gobierno central «conserva el suficiente poder para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo» (el análisis del citado autor va referido a una medida concreta adoptada por la Comunidad de Madrid relativa a la reducción del tipo de gravamen en el IRPF. Sin embargo, entendemos a estos efectos que sus argumentos pueden trasladarse de manera genérica a cualquier beneficio fiscal aprobado por las CCAA, a fin de determinar si las mismas disfrutaban de autonomía suficiente atendiendo a la doctrina

(*Sigue.*)

sis de la autonomía económica. Sabemos que para que un ente subcentral posea dicha autonomía la región que adopta un beneficio fiscal debe asumir el coste recaudatorio de la medida implantada sin que el mismo se vea compensado, directa o indirectamente, por el ente central. Esta circunstancia obliga a realizar un análisis exhaustivo del sistema de financiación autonómico.

Tal y como hemos afirmado anteriormente, entendemos que las CCAA de régimen común deben incluirse en una situación diversa a la de las Diputaciones Forales. Nuestra argumentación se basa en los modelos fiscales posibles elaborados por el Abogado General GEELHOED y que debe analizarse previamente a realizar el test de autonomía ya que el régimen de ayudas de Estado no puede obviar la organización territorial de los Estados miembros cuyas medidas se analizan. El Abogado General distingue tres situaciones posibles:

- El primer modelo consiste en que el gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. En este caso, la medida sería selectiva, ya que la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción
- La segunda situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades territoriales de un determinado nivel tienen atribuida la facultad de fijar libremente un tipo impositivo para el territorio de su competencia. Esta situación no puede calificarse como selectiva, en tanto que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.
- La tercera situación sería cuando un ente territorial fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de la competencia.

Para CAAMAÑO ANIDO¹⁷⁷, la tercera situación es en la que se encuentran las CCAA de régimen común. Este planteamiento obliga en consecuencia a realizar el test de autonomía. Sin embargo, nuestra postura es radicalmente opuesta.

En España coexisten dos sistemas de financiación diversos, el Régimen Foral y el Régimen Común. En el primer sistema, entendemos que nos encontramos ante una estructura asimétrica en relación al resto de CCAA y, por tanto, deberían incluirse en el tercer modelo elaborado por el Abogado General. Por esta razón, es necesario acudir al test de autonomía elaborado en el caso Azores. Sin embargo, el resto de CCAA disfrutan de las mismas potestades tributarias.

(Continuación.)

asentada en el caso Azores). En sintonía con PÉREZ BERNABÉU, entendemos que esa interpretación de CAAMAÑO ANIDO es excesivamente restrictiva y «sobrepasa los límites exigidos por el TJCE al considerar que el hecho de que el Gobierno central de España pueda modificar la Ley de Cesión de Tributos de las Comunidades Autónomas desvirtúe la existencia de dicha autonomía, porque no entendemos que la posibilidad de llevar a cabo esta modificación legislativa pueda ser considerada como una intervención directa en el proceso de adopción de la norma fiscal» (B. PÉREZ BERNABÉU, □Cumplimiento por las comunidades autónomas de los requisitos de autonomía enunciados por el TJCE en el caso Azores a la luz del nuevo sistema de financiación autonómica», *Quincena Fiscal*, núm. 14/2010).

¹⁷⁷ M. A. CAAMAÑO ANIDO, «La reducción del tipo de gravamen...», *op. cit.*, 2007, pág. 18.

Esta circunstancia hace que nos encontremos en el segundo modelo y, por tanto, en ningún caso, las medidas fiscales adoptadas por las CCAA de régimen común podrían ser calificadas como selectivas al no existir un parámetro de referencia que determine el nivel impositivo normal¹⁷⁸.

VI. CONCLUSIONES

Desde la aprobación de la CE, España ha pasado de ser un Estado centralizado a un Estado Autonómico con una gran descentralización.

De acuerdo con los principios constitucionales de autonomía financiera, suficiencia financiera y corresponsabilidad fiscal, ha sido necesario dotar a las CCAA de los medios necesarios para que puedan llevar a cabo las funciones y servicios que han sido traspasados del Estado a las CCAA.

En esta evolución de aumento de asunción de competencias por las CCAA se ha ido a su vez aumentando las competencias financieras y normativas de las mismas pasándose de un sistema inicial de transferencias estatales a una asunción de competencias tributarias, lo que a su vez puede provocar conflictos en el ejercicio de estas competencias con el Derecho comunitario.

De lo anterior se deduce que es necesario un mayor conocimiento por parte de las CCAA del Derecho comunitario, no solo del TFUE y el desarrollo del mismo mediante reglamentos y directivas, sino también del derecho jurisprudencial llevado a cabo por el TJUE en sus sentencias que afectan sobre todo a las libertades fundamentales de no discriminación por nacionalidad, circulación de trabajadores, libertad de establecimiento, libre prestación de servicios y libre circulación de capitales y pagos y todo aquello que pueda entorpecer el funcionamiento del mercado interior.

Aunque la armonización fiscal se ha producido principalmente en el ámbito de la tributación indirecta, también se ha ido avanzando en el ámbito de la tributación directa mediante el llamado *soft law*, que aunque la mayoría de las veces no se refiere al ámbito fiscal, es un hecho que tiene su repercusión en el mismo.

A su vez, para evitar una competencia desleal entre los diversos Estados de la Unión Europea se ha establecido un *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas*, que aunque no tiene efectos jurídicos, si existe un compromiso político de su cumplimiento por parte de los EEMM.

¹⁷⁸ Reforzando esta tesis traemos a colación las palabras de DE BUCCI, miembro del Servicio Jurídico de la Comisión Europea. El mismo señala que es necesario diferenciar entre aquellos Estados con una estructura simétrica de federalismo fiscal y aquellos otros de carácter asimétrico. En los primeros, no existe un nivel general de referencia para determinados impuestos, de modo que las diferencias regionales de tipos no pueden considerarse ayudas de Estado. Por el contrario, en los segundos, existe un nivel general de referencia con el que pueden convivir algunas diferencias regionales de carácter excepcional (V. DE BUCCI, «Tax incentives, state aids and competition», Conferencia impartida el 25 de septiembre de 2004 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Bolonia (*Tax Systems and the European Union Accessions*, inédita, 2004). En este sentido, tal y como afirman HERRERA MOLINA y ARMESTO MACÍAS, según esta doctrina, «sólo en el segundo caso estaríamos ante verdaderas (a raíz del caso Azores, el término adecuado sería «posibles» en vez de «verdaderas») ayudas de Estado». (D. ARMESTO MACÍAS, y P. M. HERRERA MOLINA, «Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional...», *op. cit.*, 2006, pág. 14.

Otro aspecto importante, en cuando puede afectar al funcionamiento del mercado interior, *son las ayudas de Estado*, en las que se incluyen no solamente las que puedan conceder los Estados, sino también sus entes subcentrales. Estas ayudas, para que sean consideradas contrarias al Derecho de la UE deben reunir una serie de requisitos, como que beneficien a determinadas empresas, que las empresas afectadas obtengan una ventaja o beneficio económico y que afecten a la competencia y a los intercambios entre los EEMM.

No obstante, de acuerdo con los apartados 2 y 3 del artículo 107 del TFUE, cuando se dan las circunstancias establecidas en los mismos, estas ayudas se consideran compatibles con el mercado interior.

Por lo que se refiere a las libertades fundamentales y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, no se pueden ejercer de modo absoluto sino que se encuentran limitadas por razones de interés general, orden público, seguridad y salud pública, aunque con un carácter restrictivo y conforme al principio de proporcionalidad.

Todo lo anterior nos lleva a que en el proceso de transferencias normativas del Estado a las CCAA se ha de tener en cuenta el Derecho comunitario entendido éste en sentido amplio y las CCAA, en el desarrollo de sus competencias y a fin de evitar conflictos con el Derecho comunitario deberán contar con técnicos especializados en el conocimiento del Derecho comunitario que puedan asesorar a los poderes legislativos y ejecutivo cuando ejerzan sus funciones normativas y tributarias para evitar, en lo posible, conflictos con el Derecho comunitario.

Capítulo segundo

El Derecho de la Unión Europea y los tributos cedidos de ámbito directo

I. LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS CCAA EN EL IRPF Y EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

1. La cesión del IRPF a las CCAA

1.1. Introducción

El actual modelo de financiación autonómica está regulado por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA; la Ley de 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las CCAA de Régimen Común y ciudades con Estatuto de Autonomía, y la Ley 23/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.

Una de las principales novedades del nuevo sistema de financiación es la de fortalecer el principio de corresponsabilidad fiscal y de autonomía financiera de las CCAA. Por esta cuestión, se cede a las CCAA una mayor participación en la recaudación sobre los tributos cedidos¹ y una mayor cesión en las competencias normativas sobre los mismos.

Concretamente, en el IRPF, el artículo 11 de la LOFCA eleva el porcentaje de la recaudación del impuesto de un 33 por 100 al 50 por 100. El artículo 26. 2 letra a) de la Ley 22/2009 establece los componentes de la deuda tributaria cedida en el IRPF². Del precepto señalado mere-

¹ El actual sistema de financiación autonómica se eleva del 33 por 100 al 50 por 100 la cesión a las CCAA en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. También se eleva desde el 35 por 100 hasta el 50 por 100 la cesión correspondiente al impuesto sobre el valor añadido. Por lo que se refiere a los impuestos especiales de fabricación, sobre cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, labores del tabaco e hidrocarburos, el porcentaje de cesión pasa del 40 por 100 al 58 por 100.

² El artículo 26. 2 a) de la Ley 22/2009 establece como componentes de la parte de deuda tributaria cedida los siguientes:

a) Las cuotas líquidas autonómicas consignadas en las declaraciones del impuesto presentadas dentro de plazo por los residentes.

(Sigue.)

ce especial mención la cesión que se establece sobre el «resultado de aplicar el 50 por 100 a las cuotas líquidas de los contribuyentes que hayan optado por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, conforme al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre³ (...)». Esta novedad legislativa permite que las CCAA participen de manera «encubierta» en la recaudación del IRNR lo cual no parece razonable al no tratarse de un tributo cedido⁴.

En el ámbito de las competencias normativas sobre el IRPF se han establecido importantes novedades que pueden vulnerar el ordenamiento comunitario desde dos puntos de vista. Por un lado, la aprobación por las CCAA de determinadas deducciones en cuota podrían vulnerar las libertades comunitarias, y, por otra, la posibilidad de considerar ayudas de Estado los gravámenes establecidos por las CCAA en la aplicación de competencia normativa sobre la escala autonómica. Además, algunas CCAA han establecido deducciones de carácter empresarial que podrían suponer también ayudas de Estado.

1.2. *Cesión de competencias normativas en el IRPF*

El sistema de financiación autonómico anterior establecía la cesión de las siguientes competencias normativas en el IRPF⁵:

En primer lugar, las CCAA tenían competencia sobre la escala autonómica aplicable a la base liquidable general. En segundo lugar, podían actuar sobre las deducciones por circunstancias

(Continuación.)

- b) El resultado de aplicar el 50 por 100 a las cuotas líquidas de los contribuyentes que hayan optado por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, conforme al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.
- c) El resultado de aplicar el 50 por 100 sobre los pagos a cuenta realizados o soportados por los contribuyentes residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma que no estén obligados a declarar y que no hayan presentado declaración.
- d) El resultado de aplicar el 50 por 100 sobre los pagos a cuenta realizados o soportados por los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma que estando obligados a presentar declaración dentro del plazo establecidos, no lo hubieran hecho.
- e) La parte de la deuda tributaria que, correspondiente a la Comunidad Autónoma, sea cuantificada o, en su caso consignada, por actas de inspección, liquidaciones practicadas por la Administración y declaraciones presentadas fuera de los plazos establecidos por la normativa reguladora del impuesto.

³ El artículo 93 de la Ley de renta establece que los trabajadores que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por un contrato de trabajo, pueden optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes cuando se cumplan una serie de condiciones. Con esta medida, los contribuyentes que opten por este régimen tributarían única y exclusivamente por las rentas obtenidas en España y al tipo fijo del 24 por 100, mientras que si se acogiesen a este supuesto tributarían por su renta mundial y con tarifa progresiva.

⁴ J. M. TEJERIZO LÓPEZ (dir.), «Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

⁵ M.^a del M. DE LA PEÑA AMORÓS, «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos», *Estudios de Derecho*, Universidad de Murcia, 2005, págs. 122 y ss.

personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta y sobre el tramo autonómico de la deducción por adquisición de vivienda.

El actual sistema de financiación de las CCAA mantiene esas competencias normativas y las amplía al establecer nuevas competencias normativas en el IRPF que recaen: sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico y la posibilidad de establecer deducciones sobre determinadas subvenciones y ayudas⁶.

a) *El importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico*

El artículo 46 de la Ley 22/2009 establece que las CCAA podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por ascendientes a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley del IRPF⁷, con el límite del 10 por 100 para cada una de las cuantías.

⁶ Artículo 19 LOFCA.

⁷ Artículo 57 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2011 y vigencia indefinida por el apartado *Uno* del artículo 61 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (*BOE*, 23 diciembre). Vigencia: 1 enero 2011. Efectos/Aplicación: 1 enero 2011.

«Artículo 57. *Mínimo del contribuyente*

1. El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.151 euros anuales.
2. Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 918 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 1.122 euros anuales.»

Artículo 58 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2011 y vigencia indefinida por el apartado *Dos* del artículo 61 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (*BOE*, 23 diciembre). Vigencia: 1 enero 2011. Efectos/Aplicación: 1 enero 2011.

«Artículo 58. *Mínimo por descendientes*

1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:
 - 1.836 euros anuales por el primero.
 - 2.040 euros anuales por el segundo.
 - 3.672 euros anuales por el tercero.
 - 4.182 euros anuales por el cuarto y siguientes.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.244 euros anuales.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.»

Artículo 59 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2011 y vigencia indefinida por el apartado *Tres* del artículo 61 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (*BOE*, 23 diciembre). Vigencia: 1 enero 2011. Efectos/Aplicación: 1 enero 2011.

«Artículo 59. *Mínimo por ascendientes*

1. El mínimo por ascendientes será de 918 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

(*Sigue.*)

b) *La escala autonómica aplicable a la base liquidable general*⁸

Las CCAA pueden establecer una escala autonómica con el requisito de que ésta tiene que ser siempre progresiva. La novedad con respecto a la regulación establecida en la Ley 21/2001 radica en que las CCAA pueden establecer los tramos que estime oportunos en la escala autonómica⁹. Además, las CCAA tienen la obligación de aprobar una escala autonómica excluyéndose la posibilidad de que en caso contrario se aplique la normativa estatal. Se quiere de esta manera que las CCAA asuman el ejercicio de sus competencias normativas y cumplan, por tanto, con el principio de corresponsabilidad fiscal¹⁰.

No obstante, para el año 2010 la Disposición Transitoria Decimoquinta de la Ley del IRPF prevé una salvaguarda al establecer que en el caso de que una CA no hubiese aprobado la escala autonómica con anterioridad al momento del devengo del impuesto, el contribuyente calculará el gravamen autonómico aplicando la escala que se establece en la referida disposición. Esta medida que entendemos fue adecuada para el periodo 2010 carece de sentido para los periodos impositivos siguientes. En este sentido, y con la finalidad de cumplir con el espíritu de la modificación, el legislador no ha prorrogado esta salvaguarda, de tal manera que ya no existe una escala supletoria estatal.

(Continuación.)

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

2. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 1.122 euros anuales.»

«Artículo 60. *Mínimo por discapacidad*

El mínimo por discapacidad será la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes.

1. El mínimo por discapacidad del contribuyente será de 2.316 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 7.038 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.316 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

2. El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes será de 2.316 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de esta Ley, que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo será de 7.038 euros anuales, por cada uno de ellos que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.316 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

3. A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.»

⁸ J. J. MARTOS GARCÍA, «Financiación autonómica e IRPF. Corresponsabilidad Tributaria *versus* Competencia Fiscal y Desigualdad Interregional», *Crónica Tributaria*, núm. 136/2010, págs. 144 y ss.

⁹ Con esta nueva regulación se vuelve a la situación normativa establecida en la Ley 14/1996.

¹⁰ Se cumple de esa manera con las recomendaciones señaladas por C. MONASTERIO ESCUDERO, «El sistema de financiación autonómica», en la obra colectiva, AAVV, *El nuevo modelo de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, págs. 39 y 40. El citado autor recomienda la eliminación de la restricción de que «la tarifa autonómica tenga igual número de tramos que la estatal, máxime cuando este requisito se ha eliminado en los otros impuestos directos progresivos, donde la tarifa puede decidirse sin restricciones, pudiendo llegar a ser proporcional».

c) Las deducciones en la cuota íntegra autonómica

La Ley 21/2001 permitía a las CCAA establecer deducciones en la cuota íntegra autonómica. No obstante, esta cesión competencial se refería únicamente a deducciones vinculadas a determinadas circunstancias personales y familiares, inversiones no empresariales y por aplicación de renta y con el límite de que en ningún caso el uso de esta competencia minorase ni directa ni indirectamente el gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta¹¹.

El actual sistema de financiación autonómica amplía la cesión competencial de las CCAA en esta materia permitiéndoles establecer deducciones por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la CA, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro. Las CCAA han aprobado múltiples deducciones, en base a la nueva regulación del sistema de financiación, lo que ha originado una gran variedad de deducciones en cuota con especificaciones propias dependiendo de la CA.

d) Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual

La novedad con la regulación anterior radica en la supresión del límite máximo del 50 por 100 de aumento o disminución que se establecía en la Ley 21/2001. Esta cesión competencial a las CCAA que recae sobre las inversiones realizadas en la vivienda habitual es mucho más limitada que las comentadas en el apartado c). Ello se debe a que, a diferencia de las anteriores, en esta deducción, las CCAA no tienen potestad para su establecimiento o supresión sino que únicamente podrán aumentar o disminuir el porcentaje de deducción a aplicar en el tramo autonómico.

Según el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal no parece razonable aumentar el porcentaje de cesión del IRPF ya que al situarse en un 50 por 100, una cesión mayor podría dejar al Estado sin uno de los instrumentos de redistribución individual más importantes. En relación a la cesión de competencias normativas en el IRPF señalan que en ningún caso deberían cederse la definición de la base imponible ni la determinación del tipo del ahorro, por los problemas de movilidad y competencias que podrían generar su regionalización. Por su parte, señalan que parece idóneo ceder competencias normativas sobre la tarifa autonómica y los mínimos personales y familiares. Por último, y en relación a la posibilidad de que las CCAA puedan establecer deducciones en cuota, los expertos señalan que esta competencia debería limitarse a aquellas deducciones que afecten únicamente a la base general y no extenderse a la base del ahorro.

Como veremos en el epígrafe posterior, el Derecho de la UE obligaría al Estado español a limitar determinadas competencias normativas cedidas a las CCAA en el IRPF

1.3. La potestad tributaria de las CCAA en el IRPF y el Derecho de la UE

A continuación vamos a poner de manifiesto el ejercicio que las CCAA han realizado de las competencias normativas que tienen en el IRPF partiendo del año 2009 y siguientes¹² para posteriormente analizar posibles vulneraciones del Derecho de la UE:

¹¹ Artículo 38 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

¹² Libro electrónico de *Tributación Autonómica* del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributacionAutonomica2013.aspx>.

1.3.1. La tarifa autonómica del impuesto

1.3.1.1. Introducción

En relación a la *tarifa autonómica del impuesto*¹³, las CCAA que habían hecho uso de su competencia normativa con el anterior sistema de financiación autonómica fueron la Región de Murcia que aprueba para el año 2009 una escala autonómica progresiva, con los mismos tramos pero con tipos inferiores a los fijados con carácter supletorio por la normativa estatal; la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad de Madrid y la Comunitat Valenciana que aprobaron en años precedentes sus escalas autonómicas con tipos inferiores a los que se establecían en la normativa estatal supletoria; por último, la Comunidad de Castilla y León que aprobó una escala autonómica idéntica a la estatal.

Con el sistema de financiación actual, la CA de Cataluña regula por primera vez la escala autonómica de manera equivalente a la establecida por el Estado con carácter supletorio para 2010. Por su parte, la Región de Murcia no mantiene para 2010 la reducción de tipos y regula una escala que coincide con la fijada por el Estado con carácter supletorio.

Por tanto, en el año 2010 sigue existiendo un número considerable de CCAA sin ejercer su competencia normativa sobre la tarifa autonómica del impuesto a pesar de la obligación de regularla. Son estas CCAA a las que se les va aplicar, con carácter exclusivo para el año 2010, la salvaguarda regulada en la comentada Disposición Transitoria Decimoquinta de la Ley del IRPF.

Para el año 2011 desaparece esa cautela y es por ello por lo que las CCAA que no habían ejercido su potestad normativa la comienzan a aplicar. En este sentido, las Comunidades Autónomas de Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, Cantabria, Aragón, Castilla-La Mancha, Canarias, Extremadura y las Illes Balears regulan por primera vez la escala autonómica aplicable a la base liquidable general del impuesto¹⁴.

Esta circunstancia hace que el panorama normativo sobre la tarifa se complique al establecerse una variopinta regulación de la tarifa en las CCAA que incluye, además de tipos diversos, distintos tramos con respecto a la escala estatal¹⁵.

En conclusión, el resultado para el año 2011 del ejercicio de las competencias normativas en lo que se refiere a la regulación de la escala autonómica del impuesto era el siguiente:

¹³ J. J. MARTOS GARCÍA, «Financiación autonómica e IRPF. Corresponsabilidad Tributaria *versus* Competencia Fiscal y Desigualdad Interregional», *Crónica Tributaria*, núm. 136/2010, págs. 144 y ss.

¹⁴ Con esta medida se consigue el objetivo perseguido y se mejora, al menos sobre el papel, la corresponsabilidad fiscal. De esta manera se va profundizando en este principio tal y como se demandaba en el, AAVV, *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

¹⁵ Se cumple con las preocupaciones advertidas a *sensu contrario* por R. FALCÓN Y TELLA, «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas», *Quincena Fiscal*, núm. 3/1997. El autor aplaude la cautela establecida sobre la tarifa autonómica del IRPF en el sistema de financiación autonómica anterior al no permitir a las CCAA aprobar tarifas autonómicas que una vez aplicadas a la base liquidable regular (general), la cuota resultante fuese superior o inferior en un 20 por 100 a la cuota que resultase de aplicar a la base la tarifa complementaria. La defensa de esta medida se basaba en garantizar una cierta igualdad en las tarifas del IRPF y, por tanto, en la aplicación interterritorial del impuesto.

- Aquellas Comunidades que regulaban una escala que coincidía con la fijada por el Estado con carácter supletorio para 2010: Galicia, Aragón, Castilla-La Mancha, Canarias, Illes Balears y Castilla y León.
- Aquellas CCAA que regulaban escalas en las que se incrementa el número de tramos y en las que, para los nuevos tramos de base liquidable, se prevén tipos incrementados: Cataluña, Andalucía, Principado de Asturias, Cantabria, Región de Murcia y Extremadura.
- Aquellas CCAA que regulan su propia escala autonómica con tipos inferiores: La Rioja, Comunitat Valenciana y Comunidad de Madrid.

En el año 2012, la Comunitat Valenciana equipara su escala a la escala general estatal regulada en el artículo 63. 1 de la LIRPF. La CA de Canarias incrementa el tipo marginal aplicable a las bases liquidables superiores a 53.407,20 euros y la CA de Andalucía reduce el número de tramos e incrementa los tipos marginales para los dos últimos tramos.

En el año 2013, la única CA que introduce modificaciones en la escala respecto de la regulada para 2012 es el Principado de Asturias, que establece un incremento de los tipos de gravamen aplicables a las bases liquidables superiores a 70.000 euros respecto de la escala vigente en el ejercicio anterior.

La conclusión es que el actual sistema de financiación autonómica ha incrementado la responsabilidad fiscal de las CCAA por la vía de eliminar la escala supletoria estatal. Sin embargo, la diversidad de tramos y tipos establecidos en cada CA origina una excesiva desigualdad en la aplicación interterritorial del impuesto que consideramos no deseable si atendemos a los principios de igualdad¹⁶ y no confiscatoriedad¹⁷. Además, tal y como analizaremos en el epígrafe siguiente, esta regulación podría vulnerar las libertades comunitarias al existir discriminación entre un residente y un no residente.

1.3.1.2. La posible vulneración de la jurisprudencia del TJUE (el caso *Gerritse*¹⁸)

La sentencia del TJUE de 12 de junio de 2003, conocida como caso *Gerritse* (C-234/01) analizó dos aspectos de especial trascendencia en la imposición directa y que afectaba de manera directa

¹⁶ L. M. ALONSO GONZÁLEZ, «Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica», *Quincena Fiscal*, núm. 22/1997.

¹⁷ J. RAMOS PRIETO, «Algunas consideraciones sobre la cesión parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas a las CCAA», *Impuestos*, núm. 14/1998, págs. 238 a 263. Para el autor, la eliminación de los límites establecidos en las competencias normativas de las CCAA sobre la tarifa del IRPF anteriores a la reforma permitía «evitar una guerra fiscal entre las CCAA, como consecuencia de una excesiva reducción de los tipos impositivos, y, al mismo tiempo, evitar que éstas pudiesen llegar a elevarlos en una cuantía tal que supusiera una vulneración del principio de no confiscatoriedad».

¹⁸ El supuesto de hecho es el siguiente: el señor ARNOUD GERRITSE, músico de nacional holandesa actuó en una emisora de radio en Berlín por lo que recibió algo más de 6.000 euros. De conformidad con el Convenio germano-holandés y el artículo 50 de la EStG su retribución debía tributar al tipo del 25 por 100 por ser sujeto pasivo por obligación real. Sin embargo, el sr. GERRITSE presentó a la administración alemana una declaración de sus rendimien-

(Sigue.)

a un principio tradicional de la fiscalidad internacional. Conforme a los principios de fisicidad internacional la base imponible por obligación real se determinaba atendiendo a los rendimientos brutos a la que se aplica un tipo fijo de retención en la fuente. Por el contrario, los sujetos pasivos por obligación personal, la base imponible de las actividades profesionales la conforman los rendimientos netos sobre la que se aplica una tarifa progresiva que comprende además un mínimo exento.

En particular el TJUE entra a conocer sobre la compatibilidad con el principio de no discriminación y la libertad de prestación de servicios en la UE respecto de dos cuestiones, que son:

- La imposibilidad de deducir gastos en los supuestos de tributación por obligación real, mientras que sí es posible en caso de tributación por obligación personal.
- La imposición a un tipo único del 25 por 100 para no residentes mediante imposición definitiva, retenida en la fuente, cuando los residentes tributan por escala progresiva con mínimo exento.

a) *Deducibilidad de los gastos profesionales*

El Tribunal establece que el tratamiento fiscal regulado en la normativa es un supuesto de discriminación indirecta por razón de nacionalidad contrario al Tratado. Considera que los gastos profesionales están directamente relacionados con la actividad que generó los rendimientos imposables en Alemania y, por tanto, tanto los residentes como los no residentes se encuentran en una situación comparable. Sin embargo, no queda claro si los gastos indirectos pero relacionados con el rendimiento deben o no considerarse deducibles¹⁹. Tal y como afirma GARCÍA

(Continuación.)

tos para que le fuera aplicado el régimen de los sujetos pasivos por obligación personal, lo que le fue denegado por el *Finanzamt*. Como consecuencia de lo anterior, el sr. GERRITSE interpuso recurso contra tal denegación ante el *Finanzgericht* Berlín haciendo valer el principio de no discriminación alegando que en residente sujeto al impuesto por obligación personal que se hallara en una situación comparable a la suya no estaría obligado al pago del impuesto, en razón del tramo de rendimientos mínimos exentos. Ante tal situación, el órgano jurisdiccional planteó la siguiente cuestión prejudicial: «¿Debe considerarse contrario al artículo 52 del TCE (...) que, con arreglo al artículo 50.º, apartado 4, (...) de la EStG, un nacional neerlandés que haya obtenido en Alemania durante el año natural unos rendimientos netos gravados con el impuesto, derivados de una actividad por cuenta propia, por importe aproximado a 5.000 DEM, esté sujeto a una retención fiscal del 25 por 100, más el recargo de solidaridad, sobre los rendimientos brutos próximos a 6.000 DEM, practicada por el deudor de la remuneración, y no tenga la posibilidad de obtener la devolución total o parcial del impuesto pagado, mediante una solicitud de devolución o de liquidación?»

¹⁹ J. HORTALÁ I VALLVÉ, «TJCE de nuevo: El caso Gerritse (C-234/01)», *vlex*, núm. 9, septiembre 2003, señala a este respecto que caben ambas interpretaciones ya que el Tribunal no entra a valorar si los gastos generados por la actividad en su conjunto pero no específicamente relacionados con ese rendimiento deberían o no ser considerados como deducibles. En primer lugar, se podría considerar, en opinión de la autora, que la situación de comparabilidad entre residentes y no residentes se sigue manteniendo, de modo que una imputación de esos gastos indirectos podrían también resultar deducibles. En segundo lugar, podría considerarse, sin embargo, que esos gastos no pueden deducirse en el Estado de la fuente, sino que corresponde al Estado de residencia ocuparse de los mismos, al menos en la medida en que existan suficientes rendimientos como para absorber dichos gastos, en línea con la argumentación seguida por el Tribunal en casos como *Schumacker*, *Gilly* y *Gschwind*. Con la jurisprudencia posterior (*Scorpio* y *Centro Ecuestre*) parece que queda claro que los gastos indirectos que únicamente son deducibles los gastos profesionales relacionados directamente con las actividades que hayan generado los rendimientos imposables.

CARRETERO²⁰, la jurisprudencia de *Gerritse* planteaba problemas prácticos de aplicación de ahí que las sentencias posteriores del Tribunal hayan delimitado el planteamiento de tal manera que se ha clarificado que es conforme a las libertades comunitarias «una normativa nacional que, en el procedimiento de retención, solamente se deduzcan los gastos profesionales relacionados directamente con la actividades que hayan generado los rendimientos imposables, ejercidas en el Estado miembro en el que se efectúa la prestación y que el prestador de los servicios establecido en otro Estado miembro haya comunicado al deudor de la retribución, y en virtud de la cual pueden tenerse en cuenta, en su caso, en el marco del procedimiento ulterior de devolución, los gastos que no estén relacionados directamente con dicha actividad económica²¹». Sin embargo, este planteamiento lo sustenta sobre la base de ausencia de elementos que le permitan comparar las situaciones de residentes y no residentes. Posteriormente, el Tribunal ha dejado el tema zanjado al señalar que ni siquiera es necesario que se admita la deducción de los gastos indirectos mediante un mecanismo de devolución basándose no ya en la imposibilidad de comparar situaciones entre residentes y no residentes sino en el «principio de territorialidad consagrado por el Derecho tributario internacional y reconocido por el Derecho comunitario».²²

El impacto de esta jurisprudencia en la normativa española afectó fundamentalmente al TR-IRNR, concretamente al artículo 24. 2 del TR-LIRNR el cual establecía una serie de restricciones a la deducción de gastos por parte de no residentes sin establecimiento permanente en la determinación de la base imponible. En concreto, el precepto establecía que: «en los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente». Por tanto, es posible que haya una serie de gastos que se consideren directos conforme al derecho comunitario que no están recogidos en el articulado del TRLIRNR. Compartimos en este punto la opinión del profesor HERRERA MOLINA²³ que proponía modificar el precepto 24. 2 del TR-LIRNR añadiendo a lo establecido en el mismo lo siguiente «otros gastos directamente relacionados en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, excluyendo en todo caso las amortizaciones y los gastos generales».

A través de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Resi-

²⁰ B. GARCÍA CARRETERO, «STJCE 12.06.2003, *Arnoud Gerritse/Finanzamt Neukölln-Nord*, As. C-234/01: Impuesto sobre la renta. No residentes. Artículos 59 del Tratado CE (actualmente art. 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CE (actualmente art. 50 CE). Mínimo exento. Deducción de gastos profesionales», *Crónica Tributaria*, vol. 117/2005, Instituto de Estudios Fiscales.

²¹ STJCE de 3 de octubre de 2006, *Scorpio*, C-290-04, ap. 51.

²² STJCE de 15 de febrero de 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, Asunto C-345/04.

²³ P. M. HERRERA MOLINA, «STJCE 15.02.2007, *STJCE 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande*, As. C-345/04: El principio de territorialidad limita la deducibilidad de los gastos necesarios en que han incurrido los no residentes sin establecimiento permanente», en la obra colectiva, AAVV, *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

dentes para adaptarla a la normativa comunitaria, se introduce un apartado 6 al artículo 24. 2 del TRIRNR acatando la doctrina comunitaria antes señalada al establecer que:

«Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.^a Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

2.^a La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.^a del Capítulo II del Título III y en la Sección 6.^a del Título X salvo el artículo 94. 1. a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.»

b) *La retención en la fuente del tipo fijo del 25 por 100*

La importancia del caso *Gerritse* estriba en que por primera vez el Tribunal señala que un no residente sin establecimiento permanente puede encontrarse es una situación comparable con un residente desde la perspectiva de los tipos de gravamen. Por tanto, delimita la tradicional interpretación que se mantenía respecto a la idea de que en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, como regla general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una pequeña parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de residencia. Esta situación es la que provoca que no se pueda considerar discriminatoria aquella normativa de un Estado miembro que no permita acogerse a determinadas ventajas fiscales que se conceden a un residente. La jurisprudencia del TJUE siempre había fundamentado la no discriminación en las diferencias objetivas entre un residente y un no residente.

En el caso *Gerritse*, el Tribunal se plantea si la diferencia de situación objetiva entre un no residente de estas características, es decir, un no residente sin establecimiento permanente y un residente debe considerarse discriminatorio o no en relación al tipo de gravamen. En este sentido, y a diferencia de la jurisprudencia de trabajadores fronterizos cuya cuestión está resuelta en esta materia²⁴, el Tribunal considera que la aplicación de un tipo impositivo a tanto alzado del 25 por

²⁴ La Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993 relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto a aquel en el que residan tenía por finalidad eliminar las barreras fiscales a la libre circulación de personas. La Comisión había detectado que en los Estados miembros existían una serie de disposiciones fiscales que obligaban a tributar al no residente en condiciones menos favorables que los residentes del Estado miembro. Tal y como señala la Exposición de Motivos, en la mayor parte de los Estados miembros se grava a los no residentes con régimen tributario diverso. Este régimen supone, por lo general, que sólo se gravan aquellos ingresos cuya fuente procede del país en el que se ejerce la actividad y no prevé la concesión de las ventajas fiscales de que disfrutaban los residentes derivadas de la situación familiar, ni las distintas deducciones a

(*Sigue.*)

100 a los no residentes y una escala de gravamen progresiva a los residentes podría provocar una mayor tributación del primero sobre las rentas obtenidas en el Estado de la fuente. Dado que la normativa de su Estado de residencia incluye la totalidad de las rentas mundiales y, por tanto, las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, el sr. GERRITSE disfruta de un mínimo exento y de un crédito fiscal por el impuesto satisfecho en el Estado de la fuente (Alemania). Por tanto, concluye el Tribunal que en relación con la progresividad los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que, por lo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario.

Concluye el Tribunal que sería conforme al Derecho comunitario aquella normativa cuyo tipo fijo para no residentes no sea superior al que resultaría de aplicar la escala progresiva a la suma de los rendimientos netos y el mínimo exento.

1.3.1.3. Relevancia para la normativa española

La doctrina *Gerritse* presenta una gran relevancia en la normativa española pues, en los términos en los que se encuentra regulado el IRPF y el IRNR podría suponer una vulneración de las libertades comunitarias cuando un no residente sin establecimiento permanente sufra un gravamen superior al que resultaría de aplicar la escala de gravamen progresiva²⁵.

(Continuación.)

que tienen derecho los residentes, ya que se parte de la idea de que estas ventajas deberían ser concedidas por el país de residencia. Sin embargo, en muchas ocasiones estas personas tampoco pueden gozar de las respectivas ventajas en su país de residencia al carecer de ingresos imponibles en el mismo o al ser éstos insuficientes.

La Comisión trató de resolver esta cuestión a través de una propuesta de Directiva en 1979 sobre armonización de las disposiciones relativas al régimen tributario de las rentas. Tras el fracaso de la misma la Comisión dicta la presente Recomendación donde propone la eliminación de todas aquellas disposiciones discriminatorias relativas a la imposición de los no residentes.

El mecanismo jurídico establecido en la Recomendación se recoge en el artículo 2 apartado 2 según el cual los no residentes se beneficiarán de las deducciones otorgadas a los residentes siempre que las rentas obtenidas por los no residentes en el Estado de la fuente sea como mínimo el 75 por 100 de la renta total imponible de dichas personas. El argumento dado por la Comisión es que se estima que un trato idéntico al de los residentes sólo se justifica si los no residentes se hallan en una situación comparable a la de los residentes. Se considera que únicamente existe esta situación cuando el no residente obtiene la parte preponderante de sus rentas (75 por 100 de la renta total imponible) en el país en el que desarrolla la actividad. La justificación se halla en que con el importe de las rentas obtenidas en el país de residencia, el no residente no podría acoger a las deducciones previstas en su legislación nacional.

La normativa fiscal española de no residentes recoge esta Recomendación en el artículo 46 del TRLIRNR donde se establece que el no residente «que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea y que ha obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes».

De ahí la importancia de la sentencia *Gerritse* donde por primera vez hace comparables la situación de un no residente con rentas inferiores al 75 por 100 con la de un residente.

²⁵ J. M. ALMUDÍ CID, «STJCE 19.01.2006, Margareta Bouanich, As. C-265/04: La progresiva equiparación de la tributación directa exigible a los contribuyentes residentes y no residentes y la contradictoria jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto», en la obra, AAVV, *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

Para resolver tal cuestión, la doctrina ha planteado una serie de posibles reformas normativas que pasamos a comentar. Algunos autores²⁶ han comentado la necesidad de establecer una deducción de la deuda tributaria a favor de los no residentes configurándola en forma de devolución y con una serie de requisitos que serían: que obtengan rentas en España sin mediación de establecimiento permanente; sean residentes en un Estado miembro de la UE y, que de ser residentes en España tributasen por el IRPF. Tal devolución se determinaría teniendo en cuenta a partir del 1 de enero siguiente al año de obtención de las rentas y sería el resultado de aplicar la escala estatal y autonómica a la suma de los rendimientos netos del ejercicio y el mínimo exento. A este importe habría que deducir la cantidad retenida en la fuente. La devolución sería el importe derivado del resultado negativo.

Otros autores²⁷ comentan como solución ideal y menos compleja situar el tipo de gravamen correspondiente a las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente en un nivel que no supere el tipo aplicable al primer tramo de la escala sobre el tipo de gravamen aplicable a no residentes.

En ambos casos se plantea una importante problemática a la hora de implementar tales medidas a consecuencia de la cesión de competencias normativas sobre el tramo autonómico en el IRPF.

La segunda propuesta menos compleja y de mayor practicidad administrativa obligaría a modificar, además de la Ley del IRPF, la Ley de cesión de los tributos a las CCAA²⁸, de tal manera que las CCAA se viesan limitadas a la hora de establecer la tarifa autonómica a que en ningún caso, el establecimiento del primer tramo de la escala, sumada a la estatal, se rebajase el tipo de gravamen establecido en la Ley del IRNR.

Actualmente, tal medida parece inviable desde el punto de vista político, ya que supondría una merma en la cesión competencial a favor de las CCAA. No obstante, el artículo 19.2 *in fine* de la LOFCA establece una salvaguarda que podría permitir devolver tales competencias al Estado. No obstante, esta cuestión será analizada con detalle en otro capítulo.

Con la primera propuesta no sería necesario modificar la Ley de cesión de tributos de Estado a las CCAA. Sin embargo, esta propuesta originaría varios problemas: en primer lugar, problemas de gestión administrativa. Se trata de una medida bastante compleja que requeriría de importantes esfuerzos de control administrativo lo que originaría un incremento en los costes de gestión tributaria. En segundo lugar, las medidas establecidas por las CCAA en la tarifa autonómica afectarían a la recaudación que obtendría el Estado por el IRNR. Cuanto menor fuese el gravamen establecido por las CCAA menor sería la recaudación obtenida por el Estado en concepto del IRNR ya que el Estado vendría obligado a devolver parte de lo recaudado por el IRNR cuando el gravamen derivado de aplicar la tarifa, estatal y autonómica, del IRPF fuese superior al tipo de gravamen establecido en el IRNR.

²⁶ J. HORTALÁ I VALLVÉ, «TJCE de nuevo: El caso Gerritse (C-234/01)», *vlex*, núm. 9, septiembre 2003.

²⁷ P. M. HERRERA MOLINA, «STJCE 15.02.2007, STJCE 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, As. C-345/04: El principio de territorialidad limita la deducibilidad de los gastos necesarios en que han incurrido los no residentes sin establecimiento permanente», en la obra colectiva, AAVV, *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

²⁸ Concretamente el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

La conclusión es que la regulación actual en materia de tipos de gravamen española en el IRPF en conexión con el IRNR sería contraria al derecho comunitario. Por otra parte, la modificación legal más razonable sería complicada de implantar, por la actual regulación del sistema de financiación autonómica. Habrá que esperar futuros pronunciamientos del TJUE sobre esta materia o a un futuro procedimiento de infracción contra España por parte de la Comisión Europea para que esta cuestión vuelva a suscitar la preocupación que tal asunto se merece. En este punto, será necesario un acuerdo consensuado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera donde se determine la mejor solución a aplicar. Sin embargo, la dificultad práctica que plantea cumplir con dicha sentencia es la que haya llevado a la Comisión Europea a no actuar en consecuencia.

1.3.1.4. Ayudas de Estado y reducción de tipo de gravamen autonómico²⁹

Parte de la doctrina³⁰ ha señalado que la reducción del tipo de gravamen autonómico en el IRPF es, conforme a la normativa de la UE, una ayuda de Estado. El argumento se fundamenta –supuestamente– en la doctrina Azores. Para CAAMAÑO ANIDO, ninguna CA de régimen común reúne los requisitos de autonomía total o pleno nivel de autogobierno político y económico necesarios para excluir sus medidas normativas del régimen de ayudas de Estado. Sin embargo, no compartimos tal opinión ya que la doctrina Azores distingue tres situaciones de análisis:

- El primer modelo consiste en que el gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. En este caso, la medida sería selectiva, ya que la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción
- La segunda situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades territoriales de un determinado nivel tienen atribuida la facultad de fijar libremente un tipo impositivo para el territorio de su competencia. Esta situación no puede calificarse como selectiva, en tanto que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.
- La tercera situación sería cuando un ente territorial fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de la competencia.

En España coexisten dos sistemas de financiación diversos, el Régimen Foral y el Régimen Común. En el primer sistema, entendemos que nos encontramos ante una estructura asimétrica en relación al resto de CCAA y, por tanto, deberían incluirse en el tercer modelo elaborado por el Abogado General. Por esta razón, es necesario acudir al test de autonomía elaborado en el caso Azores. Sin embargo, el resto de CCAA disfrutan de las mismas potestades tributarias.

Esta circunstancia hace que nos encontremos en el segundo modelo y, por tanto, en ningún caso, las medidas fiscales adoptadas por las CCAA de régimen común podrían ser calificadas como selectivas al no existir un parámetro de referencia que determine el nivel impositivo normal.

²⁹ Para más información véase el epígrafe elaborado sobre Ayudas de Estado.

³⁰ M. A. CAAMAÑO ANIDO, «La reducción del tipo de gravamen en el IRPF por parte de la Comunidad de Madrid: una medida posiblemente contraria al Derecho comunitario», *Impuestos*, núm. 23/2007, págs. 355 a 364.

1.3.2. El mínimo personal y familiar

Con la entrada en vigor del actual sistema de financiación autonómica, las CCAA asumen competencias en materia de mínimo personal y familiar³¹. Sin embargo, únicamente la Comunidad de Madrid ha ejercido hasta la fecha esta competencia. En concreto, con efectos 1 de enero de 2010, se ha incrementando, y hasta el límite máximo permitido, el importe de los mínimos correspondiente al tercer, cuarto y siguientes descendientes.

Desde la perspectiva del ordenamiento comunitario, la cesión competencial sobre el mínimo exento podría plantear problemas en relación a la jurisprudencia asentada por el TJUE en el caso Gerritse. Por esta razón es necesario que haya una coordinación entre el tipo fijo establecido en el IRNR y la tarifa, estatal y autonómica, teniendo presente en ésta última el mínimo exento, de tal manera que el tipo de gravamen del IRNR no sea superior al tipo medio efectivo del IRPF³².

1.3.3. Deducciones en la cuota íntegra autonómica

La aprobación de diversas deducciones que recaen en la cuota íntegra autonómica es la principal competencia normativa sobre el IRPF de la que han hecho uso las CCAA³³ en la medida que han aprobado deducciones que recaen sobre las circunstancias personales y familiares del contribuyente, sobre la vivienda habitual, por ayudas y subvenciones, así como por inversiones no empresariales e inversiones empresariales³⁴. Sin embargo, la Ley de cesión de tributos no permite a las CCAA aprobar deducciones sobre inversiones empresariales³⁵.

³¹ Existen diferentes posturas doctrinales sobre la conveniencia de ceder competencias normativas a las CCAA sobre el mínimo personal y familiar. Para M.^a M. DE LA PEÑA AMORÓS, «Las competencias normativas cedidas por el Estado», *Anales de Derecho*, núm. 25/2007, la cesión de competencias normativas a las CCAA en materia de mínimos personal y familiar es adecuada y se justifica en «las diferencias geográficas y especialmente económicas existentes entre las distintas CCAA ya que afectan directamente al mínimo necesario para atender a las necesidades vitales del contribuyente y de su familia». Por el contrario, C. MONASTERIO ESCUDERO, «El Sistema de Financiación Autonómica 2002», en la obra, AAVV, *El nuevo modelo de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

³² P. M. HERRERA MOLINA, «STJCE 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, As. C-345/04: El principio de territorialidad limita la deducibilidad de los gastos necesarios en que han incurrido los no residentes sin establecimiento permanente», en la obra colectiva, AAVV, *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

³³ Véase Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, *Libro Electrónico Tributación Autonómica en: <http://www.minhap.gob.es/es-es/areas%20tematicas/financiacion%20autonomica/paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>*.

³⁴ Un amplio estudio sobre el establecimiento de las deducciones autonómicas puede verse en M.^a M. DE LA PEÑA AMORÓS, «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos», *Estudios de Derecho*, Universidad de Murcia, 2005, págs. 127 y ss.

³⁵ Tal y como ha señalado la doctrina, no sería razonable la atribución de competencias normativas a las CCAA para aprobar incentivos fiscales sobre inversiones empresariales por varias razones: en primer lugar, por el papel que desempeñan como instrumentos de política económica general y, en segundo lugar, para evitar el riesgo de que las CCAA pudieran utilizar este instrumento con una finalidad competidora para atraer hacia su territorio. J. RAMOS PRIETO, *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades autónomas*, Comares, Granada, 2001 pág. 497; G. CASADO OLLERO y otros, *La cesión parcial del impuesto a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997, página 146.

En primer lugar, vamos a exponer las deducciones aprobadas recientemente por las CCAA que consideramos inversiones empresariales³⁶ y analizar, por un lado, si vulneran los límites establecidos en la cesión normativa y, por otro, la normativa comunitaria. Posteriormente haremos referencia al resto de deducciones aprobadas por las CCAA y su compatibilidad con el Derecho de la UE.

1.3.3.1. Deducciones por la adquisición de acciones o participaciones en Sociedades

1.3.3.1.1. Introducción

Actualmente, las CCAA que han aprobado deducciones autonómicas en la cuota íntegra por las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación y/o por las cantidades invertidas en la adquisición de acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil³⁷ han sido Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Cataluña, Galicia y Madrid.

Las CCAA pioneras en la aprobación de estas deducciones fueron las CCAA de Cataluña, Madrid y Andalucía que aprueban este tipo de deducciones para el año 2010. En concreto, la CA de Cataluña establece dos deducciones en cuota por inversiones empresariales y que son las siguientes: por las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación³⁸ y por las cantidades invertidas en acciones de enti-

³⁶ El propio Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas clasifica en los *Libros de Tributación Autonómica* a este tipo de deducciones como deducciones por «inversiones empresariales» y, por tanto, contrarias a la normativa de cesión de tributos a las CCAA. Posteriormente veremos cómo efectivamente se trata de inversiones empresariales.

³⁷ El MAB es un mercado dedicado a empresas de reducida capitalización que buscan expandirse, con una regulación a medida, diseñada específicamente para ellas y unos costes y procesos adaptados a sus características. El MAB se crea por Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2005 y está regulada por 12 Circulares. La finalidad de este mecanismo alternativo de financiación es adaptar el sistema, en lo posible, a unas empresas peculiares por su tamaño y fase de desarrollo, que presentan amplias necesidades de financiación, precisan poner en valor su negocio y mejorar su competitividad con todas las herramientas que un mercado de valores pone a su disposición. El MAB ofrece una alternativa de financiación para crecer y expandirse. El MAB, a diferencia del Mercado Continuo, cuenta con una regulación creada especialmente para las SICAV, Empresas de Capital Riesgo y PyME en expansión. Este mercado, que comenzó en 2008 a funcionar, cuenta a día de hoy con 21 compañías cotizando.

Ejemplos similares en el mundo comparado podemos citar los siguientes: el *AIM* británico, el *Neuer Markt* alemán o el *Nouveau marché* francés.

Ante el «fracaso» del MAB, en 2013 entra a funcionar el Mercado Alternativo de Renta Fija (MARF). Se trata de un mercado nuevo que nace a consecuencia de la falta de crédito de la banca y, por tanto, la falta de financiación a las empresas, así como por una imposición de Bruselas recogida en el Memorando de Entendimiento en el que se debía ayudar a las empresas españolas a buscar nuevos canales de financiación. Este nuevo mercado alternativo está dirigido para que las PyME y medianas empresas puedan emitir deuda y eviten la dependencia de la financiación bancaria. Como ejemplos comparados y con éxito podemos citar los siguientes: el *AMB* de Noruega, que fue pionero en 2005, *Mid-cap Bond Market* en Alemania, el *Alternext* en Francia, o el *Extra Mot Pro* en Italia.

³⁸ El artículo 20 de la Ley catalana 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas regula la presente deducción en los siguientes términos:

La cuantía de la deducción es del 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que a continuación se detallan.

(Sigue.)

dades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil³⁹. Posteriormente, por Ley 7/2011, se modifica el artículo 20 de la Ley catalana 26/2009. En virtud de la nueva redacción se establecen las siguientes modificaciones:

Se modifica el título de las mismas pasando a denominarse: «Deducción en concepto de inversión por un ángel inversor por la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación». Se incrementa la cuantía de la deducción que pasa del 20 por 100 inicial al 30 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles. Se eleva el límite máximo de la deducción de 4.000 euros a 6.000 euros. Se reduce la participación conseguida por el contribuyente del 40 por 100 al 35 por 100. Se añade como requisito adicional que el volumen de factu-

(Continuación.)

El importe máximo de esta deducción es de 4.000 euros.

Los requisitos para la aplicación de la deducción son los siguientes:

- a) La participación conseguida por el contribuyente o la contribuyente computada junto con las del cónyuge o la cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior al 40 por 100 del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto.
- b) La entidad en la que hay que materializar la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:
 - Debe tener naturaleza de sociedad anónima, sociedad limitada, sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral.
 - Debe tener el domicilio social y fiscal en Cataluña.
 - Debe desempeñar una actividad económica. A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4. 8. *Dos. a* de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.
 - Debe contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil debe haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación.

- c) El contribuyente o la contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.
- d) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.
- e) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años.

³⁹ Se regula en el artículo 21 de la Ley catalana 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y en los siguientes términos:

La cuantía de la deducción es del 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital suscritos por medio del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil. El importe máximo de esta deducción es de 10.000 euros.

Para poder aplicar la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) La participación conseguida por el contribuyente o la contribuyente en la sociedad objeto de la inversión no puede ser superior al 10 por 100 de su capital social.
- b) Las acciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente o la contribuyente durante un período de dos años, como mínimo.
- c) La sociedad objeto de la inversión debe tener el domicilio social y fiscal en Cataluña, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4. 8. *Dos. a* de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

ración anual no debe superar el millón de euros. Por último, la normativa obliga a que las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la respectiva inversión.

La CA de Madrid, por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado aprobó dos deducciones en cuota por inversiones empresariales y que son las siguientes:

- La deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación⁴⁰
- La deducción por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil⁴¹. La presente deducción resultará incompatible, para las mismas inversiones, con

⁴⁰ El artículo 15 del Decreto Legislativo 1/2010 establece las siguientes características:

La cuantía de deducción se establece en el 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, siempre que, además del capital financiero, los contribuyentes aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la Sociedad en la que invierten. El límite de deducción aplicable es de 4.000 euros anuales.

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

- a) La participación adquirida por el contribuyente como consecuencia de la inversión, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior durante ningún día del año natural al 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.
- b) Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.
- c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:
 - 1.º Que tenga su domicilio social o fiscal en la Comunidad de Madrid.
 - 2.º Que desarrolle una actividad económica. A estos efectos, no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4. *Ocho. Dos. a)* de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 3.º En el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, que desde el primer ejercicio fiscal ésta cuente, al menos, con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.
 - 4.º En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital de la entidad, que dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y que la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera Comunidad de Madrid.

⁴¹ El artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2010 establece las siguientes características:

La cuantía de la deducción es del 20 por 100 de las cantidades invertidas en el ejercicio en la adquisición de acciones correspondientes a procesos de ampliación de capital o de oferta pública de valores, en ambos casos a través del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros del 30 de diciembre de 2005.

Los requisitos para la aplicación de la deducción son los siguientes:

- a) Que las acciones o participaciones adquiridas se mantengan al menos durante dos años.
- b) Que la participación en la entidad a la que correspondan las acciones o participaciones no sea superior al 10 por 100 del capital social durante los dos años siguientes a la adquisición de las mismas.
- c) La sociedad en que se produzca la inversión debe tener durante los dos años siguientes a la misma el domicilio social y fiscal en la Comunidad de Madrid, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con los requisitos establecidos en el artículo 4. *Ocho. Dos. a)* de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se establece como límite de la deducción 10.000 euros.

la deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades de reciente creación.

La CA de Andalucía aprobó una deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en constitución de sociedades o en ampliación de capital en sociedades mercantiles por Decreto Legislativo 1/2009⁴²

En los años posteriores (2011 y 2012) las CCAA de Aragón, Galicia y Baleares, aprueban deducciones relativas a esta materia. En este sentido, la CA de Galicia aprobó en el año 2011 una deducción por las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación, en términos similares a la CA de Madrid y otra deducción por las inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil, aunque éstas con un menor porcentaje en la cuantía y límite máximo de la deducción⁴³. Por su parte, la CA de Aragón ha aprobado, al igual que Galicia, dos deducciones sobre este tema: una deducción sobre por las inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil, con lo mismos requisitos establecidos que en la CA de Madrid y otra deducción por las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación dedicadas a la investigación y

⁴² El artículo 15 *bis* del Decreto Legislativo 1/2009 establece los siguientes requisitos y condiciones:

Se establece como cuantía de la deducción el 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativa. Los requisitos para la deducción son los siguientes:

- a) Que como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.
- b) Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.
- c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:
 - 1.º Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Andalucía.
 - 2.º Que desarrolle una actividad económica.
A estos efectos no se considerará que la entidad desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 *Ocho. Dos. a)* de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 3.º Si la inversión efectuada corresponde a la constitución de la entidad, que desde el primer ejercicio fiscal ésta cuente al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa, dada de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social, y que se mantengan las condiciones del contrato durante al menos veinticuatro meses.
 - 4.º Si la inversión efectuada corresponde a una ampliación de capital de la entidad, que dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos del párrafo 3º anterior, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se computará el número de personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

El límite de deducción aplicable será de 4.000 euros anuales.

⁴³ Se establece que la cuantía máxima de la deducción es del 15 por 100 de las cantidades invertidas y el límite máximo de deducción es de 4.000 euros.

desarrollo⁴⁴. Por último, la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares aprobó en el año 2012 una deducción por las cantidades invertidas inversión en la adquisición de acciones o de participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación por Ley 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes⁴⁵. La principal particularidad de esta deducción, respecto a las del resto de las CCAA que tienen una deducción equivalente, es que el límite máximo de deducción es bastante inferior al ser únicamente de 600 euros anuales.

Por último, la finalidad de este tipo de deducciones es fomentar el desarrollo de ciertos tipos de inversiones y de empresas, que estén situadas en el territorio de cada Comunidad.

El análisis de las deducciones por la adquisición de acciones y participaciones en determinadas entidades plantea dos problemas jurídicos que vamos a analizar a continuación: por un lado,

⁴⁴ Los requisitos de la deducción son los mismos que hemos señalado para las deducciones equivalentes de la CA de Madrid a lo que habría que añadir que la entidad debe desarrollar como actividad económica principal la de investigación o desarrollo científico o técnico. Por tanto, la deducción creada en Aragón va destinada a un ámbito específico de actuación a diferencia del resto de deducciones en cuota equivalentes establecidas en el resto de las CCAA que la han aprobado.

⁴⁵ El artículo 4 de la Ley 3/2012, la regula de la siguiente manera:

Se establece que la cuantía de la deducción será del 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en entidades que tengan naturaleza de Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral, con el límite de 600 euros anuales.

En cuanto a los requisitos para la aplicación de la deducción hay que señalar los siguientes:

- a) La participación del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior al 40 por 100 del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de los derechos de voto en la sociedad.
- b) La entidad en la que debe materializarse la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:
 - 1.º Deberá tener naturaleza de Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral.
 - 2.º Tener su domicilio social y fiscal en las Illes Balears.
 - 3.º Desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8.2.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 4.º Deberá, como mínimo, emplear a una persona domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y que no sea socio ni participe de la sociedad.
 - 5.º En caso de que la inversión se haya efectuado a través de una ampliación de capital, la sociedad mercantil deberá haber sido constituida en los dos años anteriores a la fecha de esta ampliación.
 - 6.º Deberá mantener los puestos de trabajo. A tal efecto, se considerará que cumple este requisito cuando se mantenga la plantilla media total, en los términos de personas por año que regula la normativa laboral, calculada como prevé el artículo 109 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
 - 7.º La cifra anual de negocios de la entidad no podrá superar el límite de 2.000.000 de euros, calculada como prevé el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- c) El contribuyente podrá formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que se haya materializado la inversión, pero en ningún caso podrá realizar funciones ejecutivas ni de dirección. Tampoco podrá mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.
- d) Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción deberán formalizarse en una escritura pública, en la que se especificarán la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.
- e) Las participaciones adquiridas han de mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cuatro años.

hemos de analizar si la aprobación de este tipo de deducciones excede de la cesión competencial otorgada por el Estado a las CCAA; por otro lado, si este tipo de deducciones vulneran el ordenamiento comunitario tanto desde la perspectiva de las libertades comunitarias como desde la prohibición de ayudas de Estado.

1.3.3.1.2. *Límites de las potestades tributarias autonómicas en las deducciones sobre la cuota íntegra autonómica*

El principal problema de las deducciones por la adquisición de acciones y participaciones sociales en determinadas compañías radica en determinar si se tratan de inversiones empresariales o meramente inversiones de cartera⁴⁶. Estamos ante una cuestión de gran relevancia ya que en el caso de que estemos ante inversiones de naturaleza empresarial se estaría invadiendo las competencias del Estado en materia de IRPF y, por tanto, estaríamos en presencia de una vulneración constitucional.

Por inversiones en cartera⁴⁷ se entiende aquellas entradas o salidas de recursos por operaciones financieras de compraventa de acciones, títulos de renta fija y otros instrumentos financieros cuya finalidad exclusiva sea la obtención de una rentabilidad financiera derivada de la especulación con el precio de las acciones. Por tanto, estaremos en presencia de inversiones en cartera siempre y cuando no se pretenda obtener un beneficio empresarial.

Por el contrario, la finalidad de las inversiones empresariales radica en crear, ampliar o reestructurar empresas con el propósito de controlarla o al menos de tener en ella una influencia significativa. En definitiva, la finalidad de las inversiones empresariales es obtener un beneficio empresarial y no meramente financiero

Como regla general, el criterio establecido para distinguir una inversión empresarial de una operación de cartera es que la inversión sea al menos del 10 por 100 del capital social de la empresa. Además, se considera inversión empresarial cuando: se realizan préstamos entre la matriz extranjera y la filial; reinversión de beneficios, etc.

En este sentido, comparto la opinión de PIÑA GARRIDO⁴⁸ cuando señala que «la adquisición de acciones en sociedades que cotizan en el MAB podrían ser calificadas de inversiones de cartera, en cuanto que los inversores se limitan a comprar unos valores de los que esperan cierta rentabilidad (...)».

Sin embargo, el análisis detenido de este tipo de deducciones parece indicar que la propia normativa autonómica permite al inversor ir más allá y, por tanto, habilita a que su única finalidad no sea la de obtener una mera rentabilidad financiera.

⁴⁶ L. PIÑA GARRIDO, «Las deducciones autonómicas en el IRPF para incentivar la adquisición de acciones o participaciones en sociedades, los *business angels* y el mercado alternativo bursátil», *Revista d'estudis autonòmics i federals*, núm. 13/2011, pág. 249.

⁴⁷ J. PAÚL GUTIÉRREZ, «La inversión en cartera», *Diccionario Económico, Expansión*, 2014.

⁴⁸ L. PIÑA GARRIDO, «Las deducciones autonómicas en el IRPF para incentivar la adquisición de acciones o participaciones en sociedades, los *business angels* y el mercado alternativo bursátil», *Revista d'estudis autonòmics i federals*, núm. 13/2011.

La regulación normativa de las deducciones autonómicas que estamos estudiando establece requisitos que hacen asimilar la operación del contribuyente hacia lo que sería una inversión empresarial y no una mera operación de cartera. Al respecto podemos señalar las siguientes:

a) *En relación a la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación*

- La habilitación normativa establecida, con carácter general, de poder obtener hasta el 39 por 100 (aunque en algunas deducciones autonómicas el porcentaje es inferior, el mismo sigue siendo elevado) del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto.
- Que se trate de sociedades que deban desempeñar una actividad económica. Así como tengan la obligación de tener una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.
- La obligación de mantenimiento de las participaciones adquiridas en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años.
- Y, la posibilidad de que el contribuyente pueda formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión.

Estos requisitos establecidos por la normativa autonómica indican que el legislador autonómico está regulando realmente «inversiones empresariales» y no meramente, inversiones de cartera.

b) *Argumentos similares se desprenden de las deducciones que se vinculan a compañías incorporadas en el MAB*

Aunque en estas deducciones el porcentaje de participación permitido se reduce, por lo general, al 10 por 100, requisitos tales como el mantenimiento de las acciones por un periodo determinado, normalmente de dos años, hacen que deban considerarse como inversiones de naturaleza empresarial.

Ahondando en el análisis, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado recientemente sobre el concepto de inversiones empresariales. La sentencia del TC, de 20 de septiembre de 2012⁴⁹ declara contrarias con la Ley de cesión de tributos las deducciones establecidas en Andalucía para el fomento del autoempleo al considerarlas «inversiones empresariales». Sin entrar al análisis de estas deducciones que se estudiarán en el epígrafe posterior, el TC establece un concepto amplio de lo que debe entenderse por inversión empresarial ya que considera como tal a las deducciones enjuiciadas por el hecho de que las mismas están ligadas al ejercicio de actividades económicas.

Atendiendo a esta interpretación, no cabe duda que las deducciones autonómicas establecidas sobre las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones de las compañías han de considerarse como inversiones empresariales y, por tanto, sin la posibilidad de que encuadren en las deducciones permitidas a las CCAA.

⁴⁹ STC 161/2012, de 20 de septiembre.

Por último, es interesante señalar que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas parece considerar estas deducciones como inversiones empresariales al catalogarlas de esta manera en los *Libros Electrónicos de Tributación Autonómica*⁵⁰

1.3.3.1.3. Límites derivados del ordenamiento comunitario

Desde su creación, las CCAA han ido asumiendo, de manera progresiva, una mayor potestad tributaria. Esta circunstancia ha hecho que los límites establecidos por el Derecho de la UE sobre la soberanía fiscal nacional les afecten cada vez más. A continuación, vamos a analizar si este tipo de incentivos fiscales contravienen por un lado, las libertades comunitarias, en concreto, la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales y, por otro, es contrario a la regulación europea sobre ayudas de Estado.

1.3.3.1.3.1. Las libertades comunitarias

Derivado de su atribución competencial, las CCAA están aprobando deducciones vinculadas a su territorio. Esta situación genera que sólo se puedan beneficiar de las mismas las personas físicas residentes en su territorio. Esta circunstancia, que sucede porque las CCAA carecen de competencias en la tributación de no residentes, provoca situaciones de agravio del no residente frente al residente.

Esta situación no plantea problemas en los casos en los que el no residente no se encuentra en una situación comparable con relación a un residente. Para evitar situaciones de discriminación fiscal entre los residentes y los no residentes, el artículo 46 del TRLIRNR permite a los no residentes comunitarios optar por tributar en España en régimen de obligación personal, cuando, al menos, el 75 por 100 de sus rentas sean obtenidas en el territorio español. Sin embargo, y, a pesar de la existencia de este régimen, parte de la doctrina considera que puede seguir existiendo discriminación al aplicarse a los no residentes exclusivamente la normativa estatal del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y no lo autonómica⁵¹. Efectivamente, con arreglo a esta interpretación los no residentes que optasen por tributar por obligación personal estarían discriminados frente a los residentes españoles al no poder disfrutar los incentivos fiscales de los que disfrutaban los residentes españoles al ser la normativa autonómica más beneficiosa, desde el punto de vista fiscal, que la estatal, en términos similares a lo que ocurre en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Una lectura detenida del precepto parece indicar que los no residentes sí podrían disfrutar de las deducciones aprobadas por las CCAA el artículo 46 en su apartado 4 señala que «la cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable, calculada conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente no residente en territorio español durante el período impositivo que se liquida».

⁵⁰ Concretamente en el *Libro Electrónico de Tributación Autonómica* del año 2010 pág. I-16. Quizá se trate de una errata o de que realmente lo consideran como tal. En cualquier caso, estamos ante unas deducciones que plantean sin duda serios problemas de constitucionalidad.

⁵¹ L. PIÑA GARRIDO, «Las deducciones autonómicas en el IRPF para incentivar la adquisición de acciones o participaciones en sociedades, los *business angels* y el mercado alternativo bursátil», *Revista d'estudis autonòmics i federals*, núm. 13/2011, pág. 254.

El precepto en cuestión no se remite única y exclusivamente a la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se remite a «las normas del Impuesto» en las que entendemos tienen cabida las deducciones fiscales aprobadas por las CCAA.

Mayor problema plantea este tipo de deducciones autonómicas si las analizamos desde el punto de vista de las entidades sobre la que se realiza la inversión, tanto de aquellas entidades no residentes con establecimiento permanente como de aquellas entidades no residentes sin establecimiento permanente.

Entendemos que este tipo de deducciones pueden vulnerar el Derecho de la UE desde la perspectiva de las libertades comunitarias, fundamentalmente, la libertad de establecimiento⁵² y la libertad de capitales, y podrían a su vez, ser consideradas ayudas de Estado por ser consideradas como ayudas de carácter selectivo.

La jurisprudencia del TJUE prohíbe que se otorgue un tratamiento más perjudicial a las sociedades no residentes que a las residentes, siempre que se encuentren en una situación comparable⁵³. Dado que uno de los requisitos para que los inversores puedan disfrutar de la deducción autonómica es que tienen que adquirir participaciones o acciones de entidades cuyo domicilio social y fiscal se encuentre en el territorio de una de la CCAA se estaría vulnerando de manera indirecta la libertad de establecimiento para el primer caso y la libre circulación de capitales para el segundo caso ya que, tanto las entidades no residentes con establecimiento permanente como las entidades no residentes sin establecimiento permanente carecen de domicilio social en España y, por tanto, los inversores que adquieran acciones o participaciones de dichas entidades no residentes no podrían deducirse las cantidades invertidas. Esta situación provoca un perjuicio a las sociedades no residentes frente a las residentes. Por tanto, podría existir una vulneración de las libertades comunitarias de manera indirecta.

⁵² L. A. MARTÍNEZ GINER, «Una nueva discriminación de los establecimientos permanentes: el incentivo fiscal por el mantenimiento o creación del empleo», *Boletín de Actualidad, Crónica Tributaria*, 4/2010, Instituto de Estudios Fiscales.

⁵³ En relación a la comparabilidad de sociedades residentes y establecimientos permanentes de entidades no residentes existe una amplia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que abundan en la idea de no discriminar al establecimiento permanente frente a las sociedades residentes. Como ejemplo podemos citar la STJCE de 29 de abril de 1999, asunto Royal Bank of Scotland. En esta sentencia se analizó la norma griega que establecía para las sucursales de bancos extranjeros un tipo de gravamen superior al aplicable a las sociedades residentes. El tribunal sentenció que un establecimiento permanente no se hallaba en una situación diferente respecto a una sociedad griega en cuanto a la imposición sobre sus beneficios netos y por ello no se podía aplicar un tratamiento fiscal diferente. Al establecimiento permanente debía aplicársele el mismo tipo de gravamen que a una sociedad residente siempre que no haya diferencias objetivas entre ambas.

En relación a la comparabilidad de sociedades residentes y entidades no residentes sin establecimientos podemos citar, entre otras, la STJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07, Comisión Europea contra Reino de España. En la misma se condena a España por tener una normativa (hasta el 1 de enero de 2007) en la que las ganancias patrimoniales de los sujetos no residentes sin establecimiento permanente tributaban a un tipo del 35 por 100 mientras que tratándose de sujetos residentes el tipo aplicable era del 15 por 100 cuando los elementos patrimoniales se hubiesen poseído más de un año y en caso contrario, esto es poseídos menos de un año, tributaban a un tipo progresivo entre el 15 por 100 y el 45 por 100. El Tribunal considera que en tal caso y ante situaciones comparables el no residente estaba sometido, en determinados casos, a una carga fiscal superior a la soportada por residentes, siendo ello contrario a la libre circulación de capitales. Además entiende el tribunal que tal diferencia de trato no resulta justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario

1.3.3.1.3.2. Prohibición de ayudas de Estado

1.3.3.1.3.2.1. Las medidas de capital riesgo y las ayudas de Estado: requisitos para su compatibilidad

Desde el año 1998⁵⁴, la Comisión Europea está analizando la importancia del capital riesgo como instrumento financiero adecuado para la mejora del crecimiento económico, la inversión y el empleo en la UE. La Comisión ha expresado su preocupación por el riesgo de que las empresas comunitarias dependan excesivamente de la financiación mediante endeudamiento en donde ha señalado la importancia de contar con instrumentos como el capital riesgo. Por esta razón, la Comisión considera que el capital riesgo debe apoyarse también con ayudas de Estado, si bien limitándolas a solucionar los fallos de mercado que se estaban generando.

La Comunicación sobre ayudas de Estado y capital riesgo de 2001⁵⁵ señalaba que para que una medida se encuadre en el ámbito de ayudas de Estado han de cumplirse los cuatro criterios clásicos ya comentados en el capítulo de ayudas de Estado, esto es, que se financien mediante recursos públicos; que se falsee la competencia; que la medida sea considerada selectiva y, que afecte al comercio entre los Estados miembros.

Una vez determinado que se trata de ayudas de Estado, la Comisión Europea puede considerarlas compatibles con el mercado común cuando entre los objetivos inmediatos de las medidas de capital riesgo se incluya el fomento de las PyME, y especialmente el de las empresas nuevas o innovadoras, o empresas con un alto potencial de crecimiento, y la promoción del desarrollo de una región específica.

En julio de 2006, la Comisión aprobó unas Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado y capital riesgo⁵⁶ para PyME⁵⁷. En las mismas se detalla cuando la Comisión europea considerará estas ayudas de Estado compatibles con el mercado único. Para ello, se establece una serie de indicadores y que son los siguientes:

- *Para acreditar que la ayuda estatal se centre en una deficiencia específica en el mercado de cuya existencia existan pruebas suficientes* se establecen umbrales de seguridad específicos relacionados con los tramos de inversión de las PyME objetivo en las fases iniciales de su actividad.
- *Para acreditar que la ayuda se limite al mínimo necesario*, se obliga a que se acredite las inversiones que reciban ayudas en las PyME objetivo se rijan por una lógica de rentabilidad y sean gestionadas de forma comercial.

⁵⁴ SEC 81998) 552 final, de 31 de marzo de 1998, «Capital riesgo: una clave para la creación de empleo en la Unión Europea».

⁵⁵ Documento 2001/C 235/03.

⁵⁶ Se entiende por capital riesgo, el capital riesgo la financiación del capital de empresas en las que se percibe un potencial de crecimiento rápido durante sus primeras etapas de crecimiento. La demanda de capital riesgo procede, en general, de empresas con potencial de crecimiento que no tienen suficiente acceso a los mercados de capitales, mientras que la oferta de capital riesgo procede de inversores dispuestos a asumir un alto riesgo a cambio de una rentabilidad potencialmente superior a la media sobre el capital invertido.

⁵⁷ Directrices comunitarias de 18 de agosto de 2006 sobre ayudas estatales y capital riesgo para pequeñas y medianas empresas [Diario Oficial C 194, de 18.8.2006].

Sin embargo, cuando no se cumplan estos criterios, la Comisión establece una evaluación detallada con unos criterios más flexibles. En función de la evaluación, la Comisión decidirá sobre la compatibilidad de las ayudas estatales con el mercado único.

Tal y como afirma PIÑA GARRIDO⁵⁸, las deducciones autonómicas no recogen ninguno de los factores señalados en las Directrices. Frente a la detallada regulación que se hace en el ordenamiento comunitario de esta materia, las CCAA han establecido en el articulado de la norma una serie de requisitos de los que no se puede deducir que cumplan las obligaciones establecidas desde la UE. Lo mismo cabe decir del preámbulo de las leyes que aprueban las mismas. Ante esta situación, sería consideramos necesaria una modificación de las deducciones aprobadas por las CCAA en esta materia teniendo en cuenta la normativa comunitaria aprobada sobre capital riesgo.

Posteriormente, la Comisión Europea aprobó el Reglamento (CE) número 800/2008, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común. Con este Reglamento se simplifica el procedimiento de las ayudas estatales. En este sentido, todas las categorías existentes determinadas exentas de ser consideradas como ayudas de Estado prohibidas, esto es, innovación, medio ambiente, I + D para grandes empresas, medidas de capital riesgo para PyME, etc., pueden ser concedidas por los Estados miembros sin necesidad de notificarlo previamente a la Comisión siempre que se respeten todos los requisitos y condiciones establecidos en las regulaciones sectoriales y sean consideradas ayudas transparentes⁵⁹. A su vez, se exige que incluyan una referencia expresa al presente Reglamento, citando su título y su referencia de publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*⁶⁰.

Por tanto, los EEMM están exentos de notificar determinadas ayudas de Estado siempre que cumplan una serie de condiciones. En primer lugar, en el supuesto de que se traten de ayudas regionales, la exención de la notificación está supeditada a la inclusión en el mapa de ayudas regionales aprobado para España para el periodo 2007-2013 sin superar el umbral de intensidad máxima permitida y la inversión financiada gracias debe mantenerse en la región durante cinco años. En segundo lugar, la dispensa de la obligación de notificación queda supeditada a una serie de requisitos que pasamos a enumerar a continuación:

- Las medidas en forma de capital riesgo deben adoptar la forma de participación en un fondo de inversión que se rija por una lógica de obtención de beneficios y sea gestionado con criterios comerciales.
- Los tramos de inversión facilitados por el fondo de inversión no pueden exceder de 1,5 millones de euros por empresa objetivo a lo largo de cada periodo de doce meses.
- Para las PyME situadas en zonas asistidas, así como para las pequeñas empresas situadas en zonas no asistidas, la medida de capital riesgo deberá limitarse a proporcionar capital inicial, ca-

⁵⁸ L. PIÑA GARRIDO, «Las deducciones autonómicas en el IRPF para incentivar la adquisición de acciones o participaciones en sociedades, los *business angels* y el mercado alternativo bursátil», *Revista d'estudis autonòmics i federals*, núm. 13/2011, pág. 264.

⁵⁹ Entre las que se encuentran «las medidas fiscales, cuando la medida en cuestión establezca un límite para garantizar que no se supera el umbral aplicable», artículo 5 d) del Reglamento.

⁶⁰ Artículo 3 del Reglamento.

- pital de puesta en marcha y/o capital de expansión. Para las medianas empresas situadas en zonas no asistidas, deberá limitarse a proporcionar capital inicial y/o capital de puesta en marcha.
- El fondo de capital riesgo deberá proporcionar al menos el 70 por 100 de su presupuesto total invertido en PyME en forma de capital y cuasi-capital en las empresas objetivo.
 - La financiación de los fondos de inversión deberá ser proporcionada al menos en un 50 por 100 por inversores privados. Los inversores privados deberán aportar al menos un 30 por 100 en el caso de medidas dirigidas exclusivamente a PyME situadas en zonas asistidas.
 - Se debe garantizar que la medida de capital riesgo tiene carácter lucrativo.
 - Se debe garantizar que el fondo de inversión se gestiona con una base comercial.

En tercer lugar, tal y como ya se ha señalado, se exige que se incluyan una referencia expresa al presente Reglamento, citando su título y su referencia de publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

De la lectura de los preámbulos de las normas que aprueban las deducciones autonómicas tratadas así como del propio articulado de las mismas se deduce el incumplimiento de la mayoría de los requisitos establecidos en el Reglamento (CE) número 800/2008. Esta circunstancia obliga a que se haya realizado una notificación a la Comisión de este tipo de incentivos fiscales. Sin embargo, no consta que se haya cumplido con esta formalidad.

Otro aspecto que hay que tener en cuenta a la hora de considerar una medida como ayuda de estado es la considerada «ayuda de *minimis*». Esta materia se regula en el Reglamento (CE) número 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas *de minimis*. Conforme al mismo, toda ayuda aprobada por un Estado miembro a favor de las empresas que no superen los 200.000 euros durante tres ejercicios fiscales tendrá la consideración de ayuda *de minimis*⁶¹.

Sin embargo, el propio Reglamento excluye de esta excepción determinados sectores⁶². A su vez, el Reglamento establece de manera expresa que «la ayuda consistente en medidas de capi-

⁶¹ Artículo 2 del Reglamento.

⁶² El artículo 1 del Reglamento donde se regula el ámbito de aplicación a los siguientes sectores:

- a) La ayuda concedida a las empresas que operan en los sectores de la pesca y la acuicultura según se contemplan en el Reglamento (CE) número 104/2000 del Consejo.
- b) La ayuda concedida a las empresas que operan en la producción primaria de los productos agrícolas que figuran en la lista del anexo I del Tratado.
- c) La ayuda concedida a las empresas que operan en la transformación y comercialización de los productos agrícolas que figuran en la lista del anexo I del Tratado, en los siguientes casos:
 - i) Cuando el importe de la ayuda se determine en función del precio o de la cantidad de dichos productos adquiridos a productores primarios o comercializados por las empresas interesadas.
 - ii) Cuando la ayuda dependa de que se repercuta total o parcialmente sobre los productores primarios (agricultores).
- d) La ayuda a actividades relacionadas con la exportación a terceros países o Estados miembros, es decir la ayuda vinculada directamente a las cantidades exportadas, a la creación y funcionamiento de una red de distribución o a otros gastos de explotación vinculados a la actividad de exportación.

(*Sigue.*)

tal de riesgo no se considerará ayuda de *minimis* transparente, a menos que el régimen de capital de riesgo en cuestión aporte capital solamente hasta el límite máximo de *minimis* para cada empresa beneficiaria⁶³». Esto obliga a los EEMM a establecer algún mecanismo de control para cumplir con el precepto. Sin embargo, en España no se ha establecido nada al respecto, de tal manera que no se puede controlar el cumplimiento de tal requisito. Esta circunstancia nos lleva a concluir que las medidas de capital riesgo establecidas por España no pueden justificarse en ningún caso como ayuda de *minimis*.

Por último, cabe plantearse si estamos en presencia de ayudas regionales. En relación a esta cuestión nos remitimos al epígrafe correspondiente sobre ayudas de Estado otorgado por entes subcentrales. De conformidad con lo establecido en el epígrafe señalado no cabe considerarlas como tal.

La conclusión que se deduce del análisis anterior es que las deducciones autonómicas no cumplen los requisitos establecidos en el ordenamiento comunitario para considerar tales ayudas compatibles con el mercado común.

A continuación, vamos a comentar algunos supuestos comparados sobre la presente materia en la que se ha pronunciado la Comisión.

1.3.3.1.3.2.2. Supuestos en el Derecho comparado

Entre los EEMM que han adoptado medidas para aumentar el capital riesgo podemos señalar: Alemania, Dinamarca, Eslovaquia, Francia, Irlanda, Luxemburgo, Polonia, Reino Unido, República Checa y Suecia.

En particular nos vamos a referir al caso de Alemania por su similitud con el caso español.

El 22 de agosto de 2008, Alemania notificó a la Comisión europea una medida sobre ventajas fiscales para inversores privados por razones de seguridad jurídica. Se trataba de un beneficio fiscal en el Impuesto local de Actividades Económicas para las personas físicas que invirtiesen en determinadas empresas. En concreto, se exigía que se tratase de sociedades de capital y además cumplir las siguientes condiciones: deben tener su sede y su gerencia en uno de los Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, en el momento en que la sociedad partícipe de capital de especulación adquiera la participación, el capital propio de la sociedad objetivo no podrá ser superior a 20 millones EUR, la sociedad objetivo deberá haber sido creada como máximo diez años antes de que la sociedad partícipe de capital de especulación adquiera la participación, en el momento en que la sociedad partícipe de capital de especu-

(Continuación.)

- e) La ayuda subordinada a un uso de bienes nacionales con preferencia sobre los bienes importados.
- f) La ayuda concedida a empresas activas en el sector del carbón, según se define en el Reglamento (CE) número 1407/2002.
- g) La ayuda para la adquisición de vehículos de transporte de mercancías por carretera concedida a empresas que realicen por cuenta ajena operaciones de transporte de mercancías por carretera.
- h) La ayuda concedida a empresas en crisis.»

⁶³ Artículo 2.4 letra c) del Reglamento.

lación adquiriera la participación no podrá haber títulos de la sociedad objetivo registrados o introducidos para su comercialización en un mercado organizado o en un mercado equivalente. La Comisión expresó sus dudas sobre si las medidas eran compatibles con el mercado común pues solo las empresas con sede y gerencia en Alemania podrían considerarse sociedades partícipes de capital de especulación. Esta circunstancia originaría que los establecimientos permanentes de empresas comunitarias y del EEE con sede fuera de Alemania no serían subvencionables. Esta condición podría limitar el derecho al libre establecimiento en el sentido del artículo 43 del Tratado CE.

Además, la Decisión de la Comisión de 30 de septiembre de 2009⁶⁴ consideró tal medida como una ayuda de Estado ya que la medida favorecería a algunas sociedades partícipes de capital de especulación frente a otras sociedades de inversión que probablemente realizarían las mismas o similares actividades aunque los beneficiarios fuesen personas físicas ya que propicio una mayor atracción para los inversores y, por tanto, la empresa se beneficia de una manera indirecta.

Por último, la Comisión consideraba la medida contraria a los requisitos establecidos en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales y capital riesgo para PyME por las siguientes razones: en primer lugar, porque la regulación alemana no discriminaba en su ámbito de aplicación a las PyME respecto de grandes empresas, empresas en crisis o empresas de determinados sectores, como por ejemplo, el sector de construcción naval, el carbón o el acero. Como sabemos las Directrices comunitarias establecen que no pueden concederse ayudas de Estado de capital riesgo a este tipo de empresas. En segundo lugar, la normativa alemana no preveía ninguna justificación relativa a solventar algún fallo del mercado, aspecto este de obligado cumplimiento, según las Directrices comunitarias. Por último, la Comisión no considera conforme a las Directrices comunitarias el hecho de que la medida fiscal alemana se dirija exclusivamente a las sociedades partícipes de capital de especulación que invertían en sociedades mercantiles ya que se excluye a las empresas jóvenes e innovadoras en forma de sociedad personal.

Sin embargo, se considera adecuada la medida de establecer incentivos fiscales que favorezcan el capital riesgo. Por ello, la Comisión comunica a Alemania que mantenga los incentivos fiscales establecidos pero adecuándolos a las recomendaciones establecidas en la Decisión y vistas más arriba. A pesar de lo anterior, Alemania comunica a la Comisión el 2 de diciembre de 2009 la decisión de no implementar el incentivo fiscal y, que en caso de cambio de criterio posterior se le comunicaría a la Comisión siguiendo sus instrucciones.⁶⁵

1.3.3.1.3.2.3. Conclusión

La regulación de las deducciones autonómicas por la adquisición de acciones y participaciones de determinadas empresas, a la luz de lo analizado anteriormente, tienen una naturaleza empresarial y, por tanto, adolecen de un vicio de inconstitucionalidad. Por tanto, estamos ante una regulación inconstitucional por invadir las competencias del Estado.

⁶⁴ Expediente N 221/2008 notificada con el número C (2009) 7387.

⁶⁵ Z. BODO; T. PETERS, y A. RÄDLER, «The German Law to Modernise the General Conditions for Capital Investments», *Competition Policy Newsletter*, 2010-1, págs. 1 y ss.

Desde el punto de vista comunitario, se están vulnerando las libertades de establecimiento y de libre circulación de capitales al exigirse como requisito que las empresas en las que se invierte tengan su domicilio fiscal y social en el territorio de la CA. Esto origina que las empresas europeas con establecimiento permanente en España no puedan beneficiarse, si bien de manera indirecta, de la ventaja fiscal autonómica. En sentido similar ocurre con las empresas europeas sin establecimiento permanente. Este argumento ya ha sido puesto de manifiesto en la Decisión de la Comisión de 30 de septiembre de 2009. En la misma se insta a Alemania a que modifique su regulación incluyendo la posibilidad de que las empresas europeas con establecimiento permanente pudiesen disfrutar de la ventaja fiscal ya que en caso contrario se estaría vulnerando la libertad de establecimiento.

Por último, las deducciones autonómicas analizadas también constituyen ayudas de Estado conforme al TFUE. En la medida que no cumplen los requisitos establecidos en el Reglamento (CE) número 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, no se puede aplicar la excepción de «ayuda de *minimis*». En segundo lugar, tampoco quedan exonerados de la obligación de notificación a la Comisión. Esta circunstancia implica que estemos en presencia de ayudas de Estado ilegales por incumplimiento del procedimiento formal regulado en el Tratado para la autorización de las medidas consideradas ayudas de Estado. En cuanto al fondo, las deducciones autonómicas deberían modificarse en los términos expresados en los epígrafes anteriores, es decir, se debería eliminar el requisito del domicilio, sería necesario justificar el fallo de mercado existente y cómo las medidas implementadas lo pretenden solucionar, su proporcionalidad y el efecto incentivador de las mismas, deberían excluirse de manera expresa los sectores que prohíben la normativa comunitaria, etc. En caso contrario, nos encontramos con unas medidas fiscales contrarias a la regulación de ayudas de Estado referidas a capital riesgo.

1.3.3.2. Deducciones para el fomento del autoempleo

1.3.3.2.1. Introducción

Las primeras CCAA en implantar este tipo de deducciones fueron Andalucía y el Principado de Asturias en el ejercicio 2003. Las deducciones autonómicas tenían por finalidad el fomento del autoempleo y estaban destinadas a mujeres y jóvenes que causaran alta por primera vez en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios. Además, el Principado de Asturias aprueba otra deducción para favorecer la permanencia de trabajadores en situación de alta como autónomos o por cuenta propia siempre supeditada a que su renta no superase unos determinados límites.

En el año 2006, la Comunidad de Castilla y León introduce una deducción para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de 36 años y de mujeres de cualquier edad. Un año después, la CA de Galicia implanta este tipo de deducciones en su legislación consistente en una deducción de 300 euros para el fomento del empleo aplicable a los jóvenes de 35 años y mujeres de cualquier edad. Las Islas Baleares establecen en el año 2009 una deducción para el fomento del autoempleo de 250 euros en el primer caso y de 300 euros en el segundo. La deducción se establece a favor de los jóvenes menores de 36 años y a las mujeres de cualquier edad que tengan unos rendimientos íntegros de la actividad económica inferiores a 100.000 euros.

La Comunidad de Madrid se une a esta tendencia y aprueba en 2010 una deducción para el fomento del autoempleo similar a la establecida en el resto de las CCAA que ya la tenían. Por su parte, la CA de Andalucía extiende el ámbito de aplicación de la deducción a todos los contribuyentes, sin límite de edad ni distinción de sexo, al mismo tiempo que eleva su importe. Por último, las CCAA de Extremadura, Castilla La Mancha y la Región de Murcia aprueban deducciones similares en los años posteriores.

Desde la aprobación de este tipo de incentivos fiscales por las CCAA se planteó la duda de si nos encontrábamos en presencia de deducciones sobre inversiones empresariales. Por ello, se interpone un recurso de inconstitucionalidad el 24 de marzo de 2003⁶⁶ contra la deducción autonómica para el fomento del autoempleo, aprobada por la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía. La parte recurrente señalaba el vínculo existente entre la deducción y la naturaleza empresarial de las actuaciones lo que supone una extralimitación del ámbito de la delegación de competencias. El argumento se centra básicamente, en la obligación de darse de alta en el censo de empresarios. En segundo lugar, la norma autonómica implicaría una minoración del gravamen efectivo de los rendimientos de actividades económicas y, por tanto, contrarios al principio de unidad de mercado regulado en la CE.

El TC, por Sentencia número 161/2012, de 20 de septiembre, estima el recurso de inconstitucionalidad, declarando inconstitucional las deducciones aprobadas por la Junta de Andalucía para el fomento del autoempleo por las siguientes razones:

En primer lugar, el Tribunal considera este tipo de deducciones ligadas al ejercicio de actividades económicas, de manera que no resulta factible su encuadramiento en las tres clases de deducciones permitidas a las CCAA (por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales o por aplicación de renta). Esto es, las deducciones objeto del litigio se encuentran vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales al establecerse como requisito indispensable el darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previstos en la normativa estatal, lo que se refiere a la declaración censal en el impuesto sobre actividades económicas. Esta situación determina que nos encontremos ante deducciones en cuota sobre inversiones empresariales. A su vez, los elementos personales no otorgan por sí sólo el derecho a la deducción, por lo que tampoco podría encuadrarse en las deducciones establecidas por circunstancias personales y familiares.

En segundo lugar, se consideran deducciones ligadas a la obtención de una categoría de renta específica, es decir, a la que procede del ejercicio de actividades económicas incumpliendo de esta manera el artículo 46. 1 b) de la Ley 22/2009 al suponer una minoración del gravamen efectivo de la categorías de renta de actividades económicas⁶⁷.

⁶⁶ Recurso de inconstitucionalidad núm. 1674/2003, de 24 de marzo de 2003 promovido por 68 Diputados del Grupo Parlamentario Popular contra los artículos 6, 7 y 23. 4 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁶⁷ El término categoría de renta carece de una definición legal. Podemos distinguir dos interpretaciones doctrinales al respecto. A. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, «La corresponsabilidad en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001», *PI4 RVHP*, núm. 27, 1996, págs. 50 a 82, han asimilado el término «cate-
(*Sigue.*)

La sentencia del TC supone una interpretación amplia de lo que debe entenderse por inversiones empresariales al considerar como tales cualquier actuación que se vincule de manera directa o indirecta con cuestiones empresariales.

A raíz de la sentencia del TC cabe plantearse qué sucede con las deducciones autonómicas aprobadas en esta materia, incluida las de la Junta de Andalucía.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que en el momento del análisis del recurso de inconstitucionalidad, los preceptos recurridos habían sido modificados por el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos y modificados de nuevo por el Decreto-ley 1/2010, de 9 de marzo, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía, incorporándose definitivamente en la Ley 8/2010, de 14 de julio, de medidas de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

El TC ha establecido en varias ocasiones que «la eventual apreciación de la pérdida de objeto del proceso dependerá de la incidencia real que sobre el mismo tenga la derogación, situación o modificación de la norma y no puede resolverse apriorísticamente en función de criterios abstractos o genéricos, pues lo relevante no es tanto la expulsión de la concreta norma impugnada del ordenamiento cuanto determinar si con esa expulsión ha cesado o no la controversia competencial, toda vez que poner fin a la misma a la luz del ordenamiento constitucional de reparto de competencias es el fin último al que sirven tales procesos»⁶⁸. Por tanto, «si la normativa en torno a la cual se trabó el conflicto resulta sustituida por otra que viene a plantear los mismos problemas competenciales la consecuencia será la no desaparición del conflicto»⁶⁹.

A pesar de lo anterior, el TC señala de manera expresa que «la eventual declaración de inconstitucionalidad de los preceptos impugnados no podría llevar aparejada en ningún caso un pronunciamiento de nulidad de los mismos en la medida en que dichos preceptos fueron derogados y, en consecuencia expulsados del ordenamiento jurídico».

Actualmente las deducciones establecidas para el fomento del empleo las podemos clasificar de la siguiente manera:

— *Deducción aplicable a contribuyentes que trasladen su residencia habitual de una isla a otra del Archipiélago para realizar una actividad laboral o económica y deducción para los contribuyentes que perciben prestaciones por desempleo: Comunidad Autónoma de Canarias.*

(Continuación.)

goría de renta» a los componentes de la renta, es decir, a los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de actividades económicas, etc. Para este sector doctrinal, las CCAA no carecen de competencia para la creación de deducciones ligadas a cualquier fuente específica de renta, como sería el caso por ejemplo de una deducción por obtención de rendimientos derivados de actividades económicas desarrolladas dentro de su espacio territorial. Por el contrario, otro sector doctrinal considera que con el término «categoría de renta» se está haciendo referencia a «cualquier subdivisión que se pudiese hacer de elementos homogéneos dentro de los mismos componentes del hecho imponible», M. NÚÑEZ GRANÓN, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 261 y 262.

⁶⁸ STC 18/2011, de 3 de marzo, FJ 3.

⁶⁹ STC 133/2012, de 19 de junio, FJ 2.

Analizando este tipo de deducciones podemos señalar una posible vulneración de la cesión competencial del Estado a las CCAA ya que como señala MARTOS GARCÍA, «el hecho de que la deducción esté condicionada a la circunstancia de desempleado del contribuyente durante parte del periodo, circunstancia personal, sino además, a la percepción de la prestación por desempleo, implica una vinculación evidente de ésta con la obtención de una renta concreta, calificada como rendimiento del trabajo en el IRPF, lo que supondría una minoración del gravamen efectivo de esta categoría de renta y, por tanto, sobrepasar el alcance de la cesión de la competencia»⁷⁰.

— *Deducción aplicable a los contribuyentes que perciban retribuciones del trabajo dependiente que no superen determinados límites:* Comunidad Autónoma de Extremadura.

Esta deducción, al igual que la aprobada por la Comunidad Autónoma de Canarias, podría sobrepasar el alcance de la cesión de competencia ya que, incluso interpretando que nos encontramos ante una deducción que pudiese incluirse dentro de la categoría de «deducciones que tienen por objeto circunstancias personales y familiares del contribuyente, lo cual supone ya de por sí una interpretación forzada, estaría claramente vinculada a la obtención de una renta concreta, procedente del trabajo dependiente, lo que supondría una minoración del gravamen efectivo de esa categoría de renta y, por tanto, sobrepasar el alcance de la cesión de competencia»⁷¹.

— *Deducción por gastos de defensa jurídica en procedimientos judiciales de despido, extinción de contrato o reclamación de cantidad:* Comunidad Autónoma de Andalucía.

A diferencia del resto de deducciones, la deducción para gastos de defensa jurídica en procedimientos judiciales de despido, extinción de contrato o reclamación de cantidad aprobada por la CA de Andalucía, entendemos que está dentro de la cesión establecida en la LOFCA a favor de las CCAA.

— *Deducciones para el fomento del autoempleo:* las CCAA de Andalucía, el Principado de Asturias, Extremadura y Castilla-La Mancha y las Comunidades de Madrid y Castilla y León⁷².

La característica común de las deducciones para el fomento del autoempleo, incluida Extremadura es causar alta en el censo de empresarios, lo que supone, a todas luces, una extralimitación competencial⁷³ atendiendo a la STC comentada⁷⁴.

⁷⁰ J. J. MARTOS GARCÍA, «Financiación autonómica e IRPF. Corresponsabilidad tributaria *versus* competencia fiscal y desigualdad interregional», *Crónica Tributaria*, núm. 136/2010, pág. 155.

⁷¹ J. J. MARTOS GARCÍA «Financiación autonómica e IRPF. Corresponsabilidad tributaria *versus* competencia fiscal y desigualdad interregional», *Crónica Tributaria*, núm. 136/2010, pág. 154.

⁷² *Libro Electrónico de Tributación Autonómica*, 2013

⁷³ En sentido similar se pronuncia J. J. MARTOS GARCÍA, «Financiación autonómica e IRPF. Corresponsabilidad tributaria *versus* competencia fiscal y desigualdad interregional», *Crónica Tributaria*, núm. 136/2010, pág. 155, al señalar que el establecimiento de una deducción condicionada al alta censal de empresarios o profesionales supone una extralimitación del alcance de la cesión de competencia ya que aunque la deducción no depende de la inversión efectuada «no cabe duda de que en cualquier actividad empresarial o profesional que se emprende debe existir una inversión, lo que implicaría que nos encontrásemos, de manera indirecta, ante deducciones sobre inversiones empresariales».

⁷⁴ Creemos conveniente ofrecer al lector dos ejemplos de este tipo de deducción autonómica para que observe la similitud de las mismas y la clara vulneración constitucional.

(*Sigue.*)

La conclusión es que nos encontramos con que la mayoría de las CCAA han establecido deducciones en cuota para el fomento del autoempleo que son contrarias a la normativa de cesión de tributos cedidos y puesto de manifiesto por el TC. Nos encontramos, por tanto, ante deducciones que adolecen de un vicio de inconstitucionalidad siendo nulas de pleno derecho.

1.3.3.2.2. *El fomento del autoempleo y el Derecho comunitario*

Las deducciones autonómicas aprobadas sobre esta materia tienen por finalidad mejorar las condiciones fiscales para incentivar o favorecer el autoempleo. El principal requisito que se exige para que el contribuyente pueda disfrutar de este beneficio fiscal autonómico es «haber causado alta (en el año correspondiente) en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal» sin discriminar ni establecer ningún requisito por razón de la residencia o el domicilio fiscal.

(Continuación.)

En primer lugar, vamos a mostrar la deducción para el fomento del autoempleo de Andalucía y, posteriormente la de la Comunidad de Madrid:

ANDALUCÍA

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción.

400 euros por contribuyente, siempre que concurren los siguientes requisitos:

a) *Haber causado alta 2012 en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal.*

La deducción está vinculada al contribuyente persona física que recibe las rentas por lo que no será aplicable a los miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que desarrollen la actividad económica en los casos que, individualmente, no estén dados de alta en dicho censo.

b) *Desarrollar la actividad económica en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.*

c) *Mantener el alta de forma ininterrumpida durante, al menos, un año natural desde el inicio de la actividad.*

600 euros para el caso de que el contribuyente, cumpliendo los requisitos anteriores, sea mayor de 45 años en la fecha de devengo del impuesto

La baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores antes de haber cumplido el año natural necesario para aplicar la deducción determinará la pérdida del beneficio fiscal aplicado y la obligación de presentar declaración complementaria, de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Mantenimiento del alta en ejercicios posteriores.

La deducción será aplicable en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012 y en los dos ejercicios posteriores, de acuerdo con las siguientes reglas:

Si el alta se mantiene de forma ininterrumpida durante, al menos, un año natural desde el inicio de la actividad, la deducción se aplicará en la declaración correspondiente al ejercicio 2012.

Si el alta se mantiene de forma ininterrumpida durante, al menos, tres años naturales desde el inicio de la actividad, se aplicará la deducción, además, en la declaración correspondiente al ejercicio 2013.

MADRID

Cuantía de la deducción.

1.000 euros para los contribuyentes menores de 35 años que causen alta por primera vez, como persona física o como participe en una entidad en régimen de atribución de rentas, en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos.

Requisitos para la aplicación de la deducción.

— La deducción se practicará en el período impositivo en que se produzca el alta en el Censo.

— Que la actividad se desarrolle principalmente en el territorio de la Comunidad de Madrid.

— Que el contribuyente se mantenga en el citado Censo durante al menos un año natural desde el alta.

De esta manera, todos los contribuyentes ya sean residentes nacionales o no, pueden disfrutar de esta deducción siempre y cuando se desarrolle la actividad económica en el territorio de la CA donde se solicite la deducción fiscal. Este requisito tampoco puede considerarse contrario a las libertades comunitarias ya que el contribuyente residente en otro Estado miembro que opte por tributar por el IRPF, conforme establece el artículo 46 TRLIRNR, debe tener presente la normativa autonómica donde radique su centro de intereses económicos⁷⁵.

1.3.3.3. Deducciones autonómicas por investigación, desarrollo e innovación

Las CCAA que tienen aprobadas actualmente deducciones en esta materia son Aragón, Castilla-La Mancha y Cataluña. Este tipo de deducciones se pueden clasificar en dos tipos. En primer lugar, las relativas a donaciones dinerarias realizadas por contribuyentes a entidades públicas o sin fin de lucro cuya finalidad sea la investigación y el desarrollo técnico y científico y, en segundo lugar, las relativas a inversiones realizadas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades dedicadas a la investigación y desarrollo.

*Deducción por donaciones dinerarias*⁷⁶

Las CCAA que han establecido beneficios fiscales en I+D+i lo han diseñado fundamentalmente de la siguiente manera: permiten deducirse un porcentaje de las donaciones efectuadas por cualquier persona física o jurídica en el periodo impositivo a favor de determinadas entidades que cumplen una serie de requisitos y con un límite máximo de deducción de la cuota íntegra⁷⁷.

La principal cuestión a analizar a la luz del ordenamiento jurídico comunitaria radica en determinar si la discriminación de la naturaleza jurídica de la entidad beneficiaria de la donación provoca una vulneración de las libertades comunitarias.

Las deducciones establecidas por la CA de Aragón y Castilla-La Mancha establecen como requisito fundamental para disfrutar de la deducción fiscal es que los entes beneficiarios sean:

- La Comunidad Autónoma respectiva y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma, cuya finalidad sea la investigación y el desarrollo técnico y científico.
- Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fisca-

⁷⁵ Como señala R. FALCÓN Y TELLA, «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas», *Quincena Fiscal*, núm. 3/1997, «el centro de intereses económicos es el lugar donde se ejerce una actividad económico o profesional (...)».

⁷⁶ El lector debe tener presente que lo señalado para las deducciones fiscales autonómicas por donaciones realizadas a favor de entidades que se dediquen al I+D+i es trasladable también a las ecológicas.

⁷⁷ La deducción fiscal establecida por la CA de Aragón y la CA de Castilla-La Mancha es idéntica de tal manera que podrán disfrutar de ella todos los contribuyentes que realicen donaciones puras y simples en su CA respectiva así como en los OOAA y entidades públicas de ellas dependientes así como las realizadas a favor de entidades sin fin de lucro inscritas en el registro correspondiente de la CA que cuya actividad principal sea la I+D+i. La deducción será del 15 por 100 de las aportaciones con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica. La deducción aprobada por la CA de Cataluña es similar, si bien varía el porcentaje de deducción y los requisitos de los entes destinatarios. En este sentido, podrán disfrutar de un 25 por 100 de las cantidades donadas con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica que se realicen a favor de los centros de investigación adscritos a universidades catalanas.

les al mecenazgo, siempre que su fin exclusivo o principal sea la investigación o el desarrollo y se hallen inscritos en el correspondiente registro de la CA.

Para analizar la compatibilidad de este supuesto con el Derecho de la UE debemos tener en cuenta lo que el TJCE estableció en la sentencia, de 6 de octubre del año 2009, por el que se condena a España por discriminar fiscalmente a los premios de las loterías, juegos y apuestas organizados por organismos y entidades establecidos fuera de su territorio⁷⁸.

Según la sentencia, «si bien es legítimo que un Estado miembro reserve la concesión de ventajas fiscales a los organismos que persigan algunos de los objetivos de interés general de dicho Estado, no puede, sin embargo, reservar tales ventajas a los organismos establecidos en su territorio y cuyas actividades podrían, pues, liberarlo de algunas de sus responsabilidades»⁷⁹. Cuando un organismo cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos al efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos, de manera que su utilidad pública podría ser reconocida en este último Estado miembro, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a tal organismo el derecho a la igualdad de trato basándose únicamente en que no está establecido en el territorio de tal Estado. Basándose en este argumento, el Tribunal de Justicia entiende que un organismo establecido en un Estado miembro que cumpla los requisitos impuestos al efecto por otro Estado miembro para la concesión de ventajas fiscales se encuentra en una situación comparable a la de los organismos de utilidad pública reconocida establecidos en este último Estado miembro, en lo que respecta a la concesión por este último Estado miembro de ventajas fiscales para el fomento de las actividades de interés general de que se trate.

Teniendo en cuenta esta tesis, podemos concluir que una ventaja fiscal aprobada en los términos antes expuestos supone una vulneración de la libre prestación de servicios ya que la misma no puede limitarse por razón del territorio cuando estamos en presencia de entidades públicas o sin fin de lucro.

En virtud de lo anterior consideramos que sería contraria a la libre prestación de servicios la deducción fiscal establecida por las donaciones que se limita a las CCAA y sus organismos autónomos y entidades públicas. También cabe argumentar una vulneración del Derecho de la UE en relación a las deducciones fiscales realizadas a favor de las entidades sin fin de lucro ya que a pesar de que el único requisito es su inscripción en el registro autonómico correspondiente

⁷⁸ STJE de 6 de octubre de 2009, Comisión contra España. El objeto de esta sentencia fue determinar si la exención del IRPF reconocida en la legislación española a los premios de las Loterías y Apuestas del Estado, sus equivalentes autonómicos, la ONCE y la Cruz Roja supone una restricción a la libre prestación de servicios. Mientras el Estado español justifica este trato favorable por razones de orden y salud pública, la Comisión considera que discrimina al resto de Estados miembros por estar exentos únicamente los premios obtenidos de organismos o entidades españolas. El TJCE reconoce que los Estados están legitimados para reservar ventajas fiscales a organismos que persiguen objetivos de interés general, como ha hecho España beneficiando a determinados organizadores con carácter social o asistencial sin ánimo de lucro. Sin embargo señala que la exención debe alcanzar a los premios obtenidos de cualquier entidad que cumpla los mismos requisitos, incluyendo los de otros Estados miembros. En cuanto al resto de alegaciones, el Tribunal recuerda que no se puede presumir con carácter general que las actividades de otros Estados miembros sean criminales, por lo que niega que la limitación de la exención sea para prevenir el blanqueo de capital o la lucha contra el fraude fiscal. Tampoco acepta que en este caso esté justificada por la lucha contra la adicción al juego. Es más, en lo que a este motivo se refiere señala que la exención de los premios podría fomentar su consumo. Y finalmente, como afirmó en sentencias anteriores, el que los ingresos de estas entidades se destinen a financiar proyectos de utilidad pública no es una justificación objetiva que permita la restricción a la libre prestación de servicios.

⁷⁹ Véase, entre otras, la Sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, (aún no publicada en la Recopilación, apartado 44).

al cual pueden acceder las entidades sin fin de lucro extranjeras, se les exige que operen en la CCAA respectiva a través de una delegación regional.

La misma conclusión entendemos que se desprende de la regulación establecida en la deducción autonómica de Cataluña que establece como requisito necesario que las donaciones se realcen a favor de los centros de investigación adscritos a universidades catalanas.

Deducción por inversiones realizadas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades dedicadas a la investigación y desarrollo

Aragón es la única CA que ha aprobado deducciones fiscales diseñadas para favorecer la creación de empresas dedicadas al I + D + i⁸⁰. En particular, pueden beneficiarse de la deducción fiscal los contribuyentes que adquieran acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en entidades que tengan naturaleza de Sociedad Anónima, Limitada, Anónima Laboral o Limitada Laboral.

La cuantía de la deducción será del 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio, con el límite de 4000 euros.

Además, las sociedades mercantiles deben cumplir los siguientes requisitos:

- Tener su domicilio social y fiscal en Aragón.
- Desarrollar como actividad económica principal la investigación o el desarrollo técnico o científico. En ningún caso podrá aplicarse la deducción cuando la entidad tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.
- En caso de que la inversión se haya efectuado a través de una ampliación de capital, la sociedad mercantil deberá haber sido constituida dentro de los últimos tres años anteriores a la fecha de dicha ampliación de capital.

El contribuyente podrá formar parte del consejo de administración de la sociedad en la cual se ha materializado la inversión, sin que, en ningún caso, pueda llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección ni mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión. Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción deberán formalizarse en escritura pública, en la que se hará constar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva. Por último, las participaciones adquiridas habrán de mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cinco años⁸¹.

Nuestra opinión al respecto es que nos encontramos ante deducciones fiscales contrarias a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales ya que, como hemos señalado

⁸⁰ Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

⁸¹ Debemos tener en cuenta que con efectos para el año 2013 se elimina el requisito que exigía que las nuevas entidades o de reciente creación desarrollen como actividad económica principal la de investigación o desarrollo científico o técnico y se reduce de cinco a tres años el requisito de mantenimiento de las participaciones adquiridas en el patrimonio del contribuyente.

anteriormente en relación a las deducciones fiscales sobre medidas de capital riesgo, el Tribunal de Luxemburgo prohíbe que se otorgue un tratamiento más perjudicial a las sociedades no residentes que a las residentes que se encuentren en una situación comparable. Desde la óptica del Derecho de la UE, supeditar la aplicación de una deducción a que la entidad tenga su domicilio social y fiscal en una CA constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento cuando la entidad opera a través de establecimiento permanente y a la libre circulación de capitales cuando la sociedad mercantil opera sin establecimiento permanente.

1.3.3.4. Deducciones autonómicas relativas a la vivienda habitual

Todas las CCAA a excepción de Castilla-La Mancha han aprobado deducciones en relación a la vivienda habitual. Dada la casuística existente⁸² no vamos a entrar a analizar cada una de las deducciones sino a sintetizar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en esta materia.

El Alto Tribunal Europeo ha señalado en varias ocasiones que la aplicación de los beneficios fiscales a favor de la vivienda habitual no puede estar condicionada a que la misma radique en España sino que debe permitirse la deducción aunque el inmueble se encuentre situado en la jurisdicción de cualquier Estado miembro⁸³.

Por tanto, en aquellos casos en los que las deducciones fiscales autonómicas establezcan como requisito que la vivienda habitual radique en el territorio de su CA se estaría vulnerando el Derecho de la UE.

Esta circunstancia obliga a replantearse los beneficios fiscales establecidos por las CCAA en esta materia ya que la mayoría de este tipo de incentivos establece como requisito que bien la residencia bien la vivienda habitual se encuentre localizada en el territorio de la CA que aprueba la deducción.

II. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. Introducción

El Impuesto sobre el Patrimonio se instaura en España con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, con la reforma tributaria que estableció el Impuesto sobre la renta de personas físicas⁸⁴.

⁸² A título de ejemplo, solamente en la Comunidad de Madrid existen tres tipos de deducciones autonómicas referidas a la vivienda habitual y que son: por alquiler de la vivienda habitual por jóvenes; por inversión de la vivienda habitual de nueva construcción y, por incrementos en el coste de financiación ajena.

⁸³ STCE de 18 de enero de 2007, Asunto Comisión vs. Suecia –C-104/06–.

⁸⁴ El nacimiento del Impuesto sobre el Patrimonio tiene lugar tras la finalización de la segunda guerra mundial y ante la situación económica de los diversos países. A raíz de esta situación surge un amplio grupo de economistas que estiman que es necesario la introducción en el sistema tributario de un impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas, a fin de conseguir una mayor redistribución de la renta y de la riqueza del sistema fiscal, una mejor asignación de recursos y una mayor equidad del sistema.

Estos economistas, como NICHOLAS KALDOR, DUE, HANSEN, etc., (véase N. TANABE, «Imposición sobre el patrimonio neto», *Staff Papers*, marzo 1967), opinan que la posesión de un patrimonio significa una capacidad económica
(*Sigue.*)

Por la Ley 19/1991, de 6 de junio⁸⁵ se lleva a cabo una modificación del Impuesto para según la exposición de motivos, poner fin al carácter excepcional y transitorio que se predicaba del hasta ahora

(Continuación.)

adicional frente al que no lo posee por lo que el Impuesto sobre el Patrimonio contribuye a la equidad del sistema tributario al gravar la capacidad económica adicional que supone el patrimonio.

Otra de las ventajas del Impuesto sobre el Patrimonio es el carácter censal del mismo, pues aparte de hacer contribuir los incrementos de patrimonio neto, ofrece información sobre las variaciones patrimoniales de los contribuyentes, lo que contribuye a la eficiencia administrativa al dificultar la evasión y la elusión tributaria.

El Impuesto sobre el Patrimonio, a su vez, contribuye a la progresividad del sistema por su carácter complementario y así según W. VIVKREY, *Report on Japanese taxation buy the Soupg Mission*, Tokio, 1949, si se desea una progresividad más elevada, un impuesto sobre el patrimonio neto puede constituir un posible método para completar la estructura del sistema tributario, siendo un aceptable sustituto para acentuar la progresividad en los niveles superiores de los impuestos sobre la renta, el gasto y las sucesiones.

Por otra parte, el Impuesto sobre el Patrimonio constituye un instrumento recaudatorio, aunque en los sistemas fiscales del primer mundo cumple un papel más que recaudatorio, un papel complementario y orientado hacia funciones censales o para obtener una mayor progresividad en la tributación directa.

Este Impuesto se implanta en España con la reforma fiscal de 1977 que intenta acercar el sistema tributario de España al continental que se caracteriza por el predominio de la tributación personal, la mayor potencia recaudatoria de la tributación directa frente a la indirecta y una alta presión fiscal para financiar un Estado intervencionista, frente a la tradicional fiscalidad mediterránea que se caracteriza por una moderada presión fiscal y con escasa potencia recaudatoria y que financia un Estado de reducido tamaño.

El nuevo Estado nacido de la Reforma política necesita de un sistema tributario más potente, asimilado al predominante en la Unión Europea, por lo que los sucesivos Ministros de Hacienda, MONREAL LUQUE y VILLAR MIR encargan a los expertos hacendistas, entre los que destaca el grupo de expertos del Instituto de Estudios Fiscales y al frente del cual se encuentra FUENTES QUINTANA, un *Informe sobre el Sistema Tributario Español* de 1973 y el *Libro Blanco* de 1976, viendo la luz en 1977 el *Memorándum sobre la Reforma Tributaria*. En todos ellos aparece como Impuesto del Sistema Tributario el Impuesto sobre el Patrimonio aunque con distinto carácter, pues mientras en el primero tiene un carácter meramente instrumental de apoyo al Impuesto sobre la Renta, pues su tipo era cero, en el *Libro Blanco* se sigue manteniendo su carácter instrumental pero marcado ya con una cierta progresividad, pues aparte de establecer un mínimo exento, se establece un tipo de gravamen proporcional del 0,50 pero es deducible de la cuota del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, en el *Memorándum sobre la Reforma Tributaria*, dicho impuesto se contempla como un tributo que contribuye a la redistribución de la renta y la riqueza y fija un tipo impositivo de hasta el 2,50 por 100 del gravamen marginal.

A raíz de los informes y estudios llevados a cabo sobre el sistema tributario y a la grave crisis económica surgida durante la Transición política, dará lugar a la Ley 50/1977, de 14 de noviembre sobre medidas urgentes de reforma fiscal y en la exposición de motivos que se acompaña al proyecto de Ley se señala la grave crisis económica del país como la inflación, el aumento del paro y el déficit de la balanza de pagos, justificándose en ello para introducir un gravamen con carácter excepcional y extraordinario sobre el Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas, por lo que en principio se contempla como un impuesto con carácter transitorio y así en el artículo *Uno* de la Ley se dice que se introduce el Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas con carácter excepcional y transitorio.

A pesar de su carácter transitorio, dicho Impuesto no se modifica hasta la Ley 19/1991, de 6 de junio publicada en el *BOE* de 7 de junio del mismo año.

Entre la «Exposición de Motivos» que acompaña al proyecto de Ley y lo defendido por el Ministro de Hacienda, FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, hay una contradicción, pues si bien en la Exposición de Motivos alude como causa de introducción del Impuesto a circunstancias económicas, el Ministro de Hacienda en su comparecencia ante la Comisión del Congreso no alude a causas económicas, sino doctrinales, ya que aduce que es una figura que existe en los países avanzados de Europa como Suecia, Noruega, Dinamarca, Alemania, Suiza, Irlanda, Luxemburgo y Holanda, atribuyendo al Impuesto aparte de su carácter complementario, una función redistributiva de la renta y la riqueza al que le otorga una potencia redistributiva superior, a su juicio, a la de un Impuesto de Sucesiones con tipos elevados.

⁸⁵ Con la Ley 19/1991 de 6 de junio se pone fin al carácter excepcional y transitorio y se atribuye al Impuesto unos objetivos de equidad, utilización más productiva de los recursos, una mejor distribución de la renta y la riqueza y una

(Sigue.)

vigente. Con la Ley 4/2008 y con vigencia de 1 de enero del mismo año se lleva a cabo la eliminación del gravamen mediante el establecimiento de una bonificación general del 100 por 100 de la cuota, sin eliminar el impuesto y suprimiéndose la obligación de presentar la declaración del mismo.

Con el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, convalidado por el Congreso de los Diputados el 22 de septiembre se restablece dicho Impuesto con carácter temporal para los años 2011 y 2012, produciéndose el devengo de los mismos el 31 de diciembre de 2011 y 31 de diciembre de 2012 con el fin de coadyuvar a la eliminación del déficit de las Comunidades Autónomas⁸⁶.

Debido al mantenimiento de la crisis económica, y manteniéndose las circunstancias que dieron lugar a su restablecimiento, por el artículo 10 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica se prorroga dicho impuesto para el año 2013.

(Continuación.)

actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo además un Impuesto de carácter individual.

Pero con la nueva doctrina surgida en Europa de la neutralidad fiscal que deben tener los impuestos, el Impuesto sobre el Patrimonio va desapareciendo de los distintos países de la Unión Europea, quedando actualmente en Francia y en España.

En España y por estimar que el Impuesto, tal como estaba establecido en la Ley 19/1991 afectaba principalmente a patrimonios medios, ya que los grandes patrimonios, mediante arquitecturas fiscales lograban eludirlo, provocaba que los objetivos de su introducción de contribuir a la redistribución de la riqueza y a la equidad del sistema no se hayan cumplido. Además, con la evolución de la doctrina hacendística y fiscal hacia posiciones liberales que establecen la neutralidad de los tributos lleva a que dicho impuesto se haya suprimido en la mayoría de los países.

En consonancia con lo anterior, el Programa electoral del PSOE para las elecciones generales de 2008 propone la eliminación del Impuesto basado en las siguientes consideraciones:

- a) El impuesto se ha quedado obsoleto.
- b) El impuesto grava el ahorro de las familias de rentas medias.
- c) Los tipos que se aplican son los más altos del mundo, y además el tributo tiene falta de equidad horizontal y vertical.
- d) Converger con los demás países de la Unión Europea, donde sólo dos de los 27 miembros mantienen esta figura impositiva.

Consecuencia de lo anterior, por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y con efectos de 1 de enero de 2008 se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio mediante la bonificación del 100 por 100 de la cuota íntegra introducida por el artículo *tercero* de dicha Ley, eliminándose a su vez la obligación de presentar la declaración correspondiente, aunque técnicamente no se ha producido su eliminación.

La crisis económica que se ha producido en Europa y que ha afectado gravemente a España, ha dado lugar a que por Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, convalidado por el Congreso por Resolución de 22 de septiembre de 2011, se restablezca, con carácter temporal, dicho Impuesto y cuyo objetivo, según la introducción de dicha Ley es la obtención de una recaudación adicional, al mismo tiempo que reforzar el principio de equidad en momentos de especiales dificultades presupuestarias, complementado el papel que desempeñan el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con el fin de que no afecte a patrimonios medios se eleva el mínimo exento a 700.000 euros y con una exención de la vivienda habitual de hasta 300.000 euros.

Dicho impuesto se introduce con carácter temporal para los años 2011 y 2012, pero posteriormente se ha prorrogado para el año 2013 y para 2014, según proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

⁸⁶ La recuperación se lleva a cabo con tres modificaciones sustanciales respecto al regulado en la Ley 19/1991 como son la elevación del mínimo exento de la vivienda habitual del contribuyente hasta el importe de 300.000 euros, se establece un mínimo exento de 700.000 euros y se establece una bonificación del 75 por 100 de la cuota en Ceuta y Melilla y finalmente se establece la obligación de declarar, aunque salga negativa, para aquellos contribuyentes cuyo valor de bienes y derechos, calculados según la normativa del mismo, sea superior a dos millones de euros, y sin computar las cargas, gravámenes, deudas y otras obligaciones personales.

A su vez, en el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, se proroga para el año 2014 la exigencia del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio al objeto de contribuir a la reducción del déficit público aplicándose con efectos de 2015 una bonificación del 100 por 100 sobre la cuota íntegra del impuesto a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.

2. Cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas

La Constitución Española, en su artículo 156 proclama el principio de autonomía financiera de las CCAA, pues señala que «las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles».

Por su parte, el artículo 157. 1 *a*) de la CE incluye a los tributos estatales cedidos como una parte de los recursos disponibles.

A su vez, el artículo 157. 3 de la misma Constitución establece que «mediante Ley Orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las CCAA y el Estado».

De acuerdo con esta previsión, el artículo decimonoveno de la Ley Orgánica 1/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, y en los artículos 45 a 53 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establecen las competencias normativas que las CCAA pueden ejercer en relación con los tributos estatales cedidos.

En lo referente al Impuesto sobre el Patrimonio, de acuerdo con el artículo Decimonoveno, *Dos. B)* de la LOFCA, según redacción dada por la Ley 3/2009, de 18 de diciembre y el artículo 47 de la Ley 22/2009, de la misma fecha, las CCAA tienen competencia para regular el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones en la cuota, que se aplicarán con posterioridad a las establecidas por el Estado y no podrán suponer una modificación de las mismas. De esta enumeración se deduce que la regulación autonómica se centrará fundamentalmente en los elementos cuantificadores del tributo⁸⁷.

Las CCAA han hecho un uso distinto de las competencias normativas, regulando algunas de ellas el mínimo exento y otras respecto a la tarifa y bonificaciones en la cuota.

El mínimo exento

La competencia normativa de las CCAA en relación al mínimo exento se configura con absoluta discrecionalidad en la Ley de cesión. Sin embargo, existen diversas posturas doctrinales en rela-

⁸⁷ Por tanto, la nueva Ley mantiene el mismo régimen de cesión del Impuesto sobre el Patrimonio que el establecido en la Ley 21/2001.

ción a la libertad de las CCAA en la configuración del mínimo exento. Para RAMOS PRIETO⁸⁸, aunque las decisiones de las CCAA en esta materia no se hallan subordinadas a ningún límite expreso, la lógica del precepto, «se concreta en la necesidad de que (las CCAA) establezcan un mínimo exento único e idéntico para todos sus contribuyentes pues de no ser así, las disposiciones autonómicas desvirtuarían el tratamiento unitario y objetivo que la legislación estatal dispensa a este elemento, cuya cuantía es fija y se halla desvinculada por completo de la situación personal o familiar de cada sujeto pasivo».

La parca redacción del precepto permite modular el mínimo exento atendiendo a las circunstancias personales y familiares cuestión esta que ha sido aprovechada por algunas CCAA y a cuya actuación la doctrina mayoritaria se opone pues de esta manera se eliminaría la objetividad del impuesto. En este sentido se pronuncia, entre otros, NÚÑEZ GRAÑÓN. En su opinión: «La finalidad de la Ley de Cesión es atribuir competencias a las Comunidades Autónomas para aumentar o disminuir su cuantía pero sin establecer distinciones en razón de la situación familiar del sujeto pasivo. Además, la introducción de estas diferencias determinaría que la naturaleza del impuesto se viera afectada, perdiendo el carácter objetivo que posee en la actualidad, adquiriendo unos matices claramente diferenciadores en relación con el impuesto estatal, lo cual excede de las facultades que la Ley de Cesión atribuye al legislador autonómico. Por último, la diferencia de trato en base a la residencia podría vulnerar el principio de igualdad, ya que en un mismo impuesto, para cuantificar la carga tributaria, en unas Comunidades se atendería a la situación familiar del sujeto, mientras que en otras estas circunstancias serían irrelevantes.»⁸⁹

Para RAMOS PRIETO, el límite autonómico no radica tanto en la objetividad del impuesto sino en la «linealidad con que este elemento es estructurado en la legislación estatal»⁹⁰ opinión que compartimos absolutamente.

Por el contrario, CENCERRADO MILLÁN⁹¹ opina que las CCAA poseen una absoluta discrecionalidad a la hora de determinar el mínimo exento siempre y cuando no se pueda considerar como simbólico. La cuestión que es delimitar este concepto jurídico indeterminado. Un atisbo de luz nos la ofrece HERRERA MOLINA al señalar que el Tribunal Constitucional alemán, en la sentencia de 22 de junio de 1995, ha establece como límite de mínimo exento en el impuesto sobre el patrimonio alemán, el valor de la vivienda familiar media⁹². En sentido similar se pronuncia DE LA PEÑA AMORÓS, que entiende que «las Comunidades Autónomas respetando los principios constitucionales podrán aumentar o disminuir el mínimo (exento) en la cantidad que estimen oportuna»⁹³.

⁸⁸ J. RAMOS PRIETO, *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001, pág. 509.

⁸⁹ M. NÚÑEZ GRAÑÓN, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 262 a 263.

⁹⁰ J. RAMOS PRIETO, *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001, pág. 510.

⁹¹ E. CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo exento. En el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, 1999, pág. 226.

⁹² P. M. HERRERA MOLINA, «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos», *Impuestos*, núm. 14/1996, pág. 81.

⁹³ M.^a del M. DE LA PEÑA AMORÓS, «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos», *Colección Estudios Jurídicos*, Universidad de Murcia, pág. 141.

Para el año 2012, las CCAA de Galicia, Cantabria, Canarias, Extremadura, Islas Baleares y Madrid han equiparado el mínimo exento al regulado por la normativa estatal, esto es, en 700.000 euros, mientras que la Comunidad de Cataluña lo ha fijado en 500.000 euros.

En lo referente al mínimo exento para personas con discapacidad, la Comunidad Autónoma de Andalucía lo fija en 700.000 euros y la Comunidad Autónoma de Extremadura establece una cuantía variable en función del grado de discapacidad; superior el 33 por 100 e inferior al 50 por 100 aplica un mínimo exento de 800.000 euros; discapacidad entre el 50 por 100 y el 65 por 100 aplica un mínimo exento de 900.000 euros y si fuera superior al 65 por 100 se aplica un mínimo exento de 1.000.000 euros.

La tarifa del impuesto

En un primer momento, la cesión a las CCAA de competencias normativas sobre la tarifa del impuesto se limitaba al cumplimiento de una serie de requisitos, ya que, en primer lugar, debía existir identidad entre el primer tramo de la base liquidable y el tipo marginal mínimo⁹⁴ y, en segundo lugar, la tarifa aprobada por la CCAA debía tener una progresividad similar a la del Estado⁹⁵.

La problemática en la delimitación competencial relativa al establecimiento de una tarifa con una progresividad similar⁹⁶ llevó a los legisladores a otorgar plenas competencias a las CCAA en la determinación del tipo de gravamen en el sistema de financiación autonómica del 2002 y que continúa en el vigente sistema de financiación autonómico.

Como pone de manifiesto De la Peña Amorós⁹⁷, la ampliación de las competencias normativas en el tipo de gravamen del IP a favor de las CCAA, permite «cuestionar la posibilidad de que la Comunidad Autónoma opte por el establecimiento de un tipo único, acabando de esta forma con el carácter progresivo del impuesto». Sin embargo, y al igual que la citada autora, entendemos que la naturaleza jurídica del impuesto limita las competencias normativas de las CCAA en esta materia de tal manera que no cabe el establecimiento de un tipo único por parte de las CCAA.

En lo referente a la *tarifa*, en el año 2012 han ejercido competencias las CCAA de Andalucía, Cantabria, Extremadura, Principado de Asturias, Cataluña, Galicia e Islas Baleares. La Comuni-

⁹⁴ Sobre esta cuestión es importante señalar los comentarios que al respecto señaló A. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, «La corresponsabilidad fiscal en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001», *P14 RVHP*, núm. 27/1996, págs. 73 a 81. Para el citado autor, la limitación establecida sirve de poco para garantizar un mínimo de tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio uniforme en todo el territorio nacional, si se tiene en cuenta el amplísimo margen del que disponen las CCAA para la fijación del mínimo exento.

⁹⁵ Como apunta J. RAMOS PRIETO, *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001, pág. 511, nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado no definido legalmente lo que dificulta enormemente la explicación de esta «críptica expresión, de la que depende, en último extremo, la efectividad de la competencia normativa cuyo ejercicio se pretende encauzar».

⁹⁶ Véase el informe de la Comisión de Expertos donde se propone suprimir las limitaciones establecidas por la Ley de Cesión de las CCAA. AAVV, *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

⁹⁷ M.^a del M. DE LA PEÑA AMORÓS, «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos», *Colección Estudios Jurídicos*, Universidad de Murcia, pág. 143. En el mismo sentido se pronuncia J. RAMOS PRIETO, *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001, pág. 584.

dad Autónoma de Cantabria establece los mismos tipos y tramos que fija el Estado con carácter supletorio. En el resto de las CCAA citadas, la escala es progresiva, constan de ocho tramos y los tipos son superiores a la escala fijada por el Estado con carácter supletorio.

Deducciones y bonificaciones

Las deducciones y bonificaciones es el principal elemento tributario en el que las CCAA tienen mayores posibilidades de actuación. Como sabemos, la Ley de cesión habilita a las CCAA a establecer deducciones y bonificaciones fiscales con dos límites. En primer lugar, las CCAA no pueden aprobar han de ser compatibles con las establecidas por la normativa estatal y, en segundo lugar, se aplican siempre con posterioridad a las reguladas por el Estado.

Dado que el Estado apenas ha regulado deducciones y bonificaciones en el IP, las CCAA tienen amplias competencias para el ejercicio de esta competencia. Esta situación puede provocar que determinadas medidas vulneren el Derecho de la UE. Tal y como veremos en el epígrafe inmediatamente posterior.

En cuanto a deducciones y bonificaciones, la Comunidad de Madrid tiene establecido desde el año 2009 una bonificación general del 100 por 100 de la cuota del impuesto.

Otras CCAA que han ejercido competencias en materia de deducciones y bonificaciones, está Cataluña, con una bonificación del 99 por 100 aplicable a los bienes y derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente discapacitado y del 95 por 100 aplicable a determinadas propiedades forestales. El Principado de Asturias tiene establecida una bonificación del 99 por 100 a los bienes y derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente discapacitado. Por su parte, para los bienes y derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente conforme a la disposición adicional segunda de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código civil y de la normativa tributaria con esta finalidad, las CCAA de Castilla y León y de Canarias, han establecido la exención de los mismos.

El Informe de Reforma fiscal elaborado por una Comisión de Expertos propone la supresión completa del Impuesto sobre el Patrimonio de tal manera que las CCAA no pudiesen aprobarlo como tributos propios. Las razones de tal propuesta se basan en que la Imposición sobre el Patrimonio genera efectos negativos desde el punto de vista económico ya que genera una doble imposición económica para el ahorro, por un lado con el IRPF y por otro lado, con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta circunstancia origina un impacto negativo sobre el ahorro e influye en la conducta económica de los individuos y en la localización de sus domicilios fiscales. Además, las dificultades de un adecuado control y los problemas de valoración hacen que estemos ante un impuesto que va en contra de la equidad. Todo ello, junto con la elevada elusión y evasión fiscal del impuesto que hace que en definitiva el tributo recaiga sobre los bienes inmuebles y su escasa potencia recaudatoria hacen que el mismo no cumpla su finalidad redistributiva y por ello, debería suprimirse y establecer una prohibición para que las CCAA no pudiesen aprobar este tipo de impuestos como tributos propios. La actual diversidad normativa entre las CCAA ha generado tales diferencias de gravamen que impiden una mínima equidad horizontal.

3. El Impuesto sobre el Patrimonio y el Derecho Comunitario

3.1. Posible incidencia sobre la obligación de nombrar un representante fiscal en España con el Derecho Comunitario

El artículo 6.º de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio en España en su apartado UNO establece «que los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración Tributario en relación sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente o cuando por la cuantía y características del patrimonio del sujeto pasivo situado en territorio español, así lo requiera la Administración tributaria, y a comunicar dicho nombramiento, debidamente acreditado, antes del fin del plazo de declaración del impuesto».

A su vez, en su apartado *Dos* del citado artículo, establece que su incumplimiento será considerado como falta grave y una sanción de 1.000 euros.

En relación con lo establecido en dicho artículo hay que ver la Sentencia del TJCE en el *Asunto C-267/09* en el que se condena a Portugal por establecer la obligación de nombrar representante en Portugal. En efecto, la Comisión Europea demandó a Portugal ante el TJCE, pues considera que el artículo 130 del *CIRS (Código de Imposto sobre o Rendimiento das Pessoas Singulares)*, que exige a los contribuyentes no residentes la designación de un representante fiscal en Portugal cuando perciben rentas que requieran la presentación de la declaración, no es compatible con lo dispuesto en los artículos 18 y 56 CE y en los artículos correspondientes del Acuerdo EEE.

La Comisión Europea considera que esta obligación de designar un representante es discriminatoria el suponer una carga económica para los no residentes, puesto que en la mayoría de los casos los representantes no ofrecen sus servicios gratuitamente y además el mero hecho de que exista la obligación de designarlo es un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales, por lo que el propio contribuyente debiera poder decidir si quiere o no designar un representante fiscal.

Ante la argumentación de Portugal, de que con ello se pretende garantizar un control fiscal eficaz y combatir la evasión fiscal, la Comisión opina que lo anteriormente expuesto se puede conseguir con métodos menos restrictivos, pues la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, prevé la asistencia mutua en el cobro de impuestos. Por otro lado, con arreglo a la Directiva 77/799/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, la autoridad competente de un Estado miembro puede siempre solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones necesarias para la lucha contra la evasión fiscal.

El Tribunal falla que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE, por haber mantenido la exigencia fiscal en Portugal cuando perciban rentas que requieren la presentación de la declaración.

De lo anterior se deduce que la obligación de designar un representante fiscal con residencia en Portugal, queda al arbitrio del contribuyente, pues la Administración Tributaria puede requerir ayuda e intercambio de información a otros Estados miembros, quienes a su vez, están obligados a proporcionarla.

Por lo tanto, estimamos que la obligación establecida en el artículo 6.º de nombrar un representante con residencia en España está vulnerando el artículo 56 CE sobre libertad de movimiento de capitales según interpretación del TJCE, debiendo dejar al *no residente* la opción de nombrar o no el representante fiscal en España.

Por otra parte, a fin de potenciar la cooperación fiscal entre Estados, la Directiva 2011/16 que está en vigor desde el 1 de enero de 2013, elimina el secreto bancario y potencia el intercambio de información, lo que viene a reforzar la *no obligación* de nombrar el representante fiscal en España.

3.2. Posible incompatibilidad con el Derecho Comunitario de la situación de los no residentes respecto a los residentes por la distinta normativa del Impuesto sobre el Patrimonio de las Comunidades Autónomas

El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto directo de carácter estatal cuyo rendimiento se cede íntegramente a las Comunidades Autónomas. A su vez, al producirse dicha cesión se les cede unas competencias normativas que no afectan a los *no residentes*, pues ellos están excluidos de la cesión y sometidos por tanto a la legislación estatal.

Esta competencia normativa de las CCAA afectan al mínimo exento, al tipo de gravamen y a las deducciones y bonificaciones en la cuota, que se aplicarán con posterioridad a las establecidas por el Estado, y no podrán suponer una modificación de las mismas.

Se puede observar que las CCAA han establecido diversos mínimos exentos, diversos tipos de gravamen y distintas deducciones y bonificaciones en las cuotas. Aquellas Comunidades Autónomas que no lo regulen, se aplicará con carácter supletorio el legislación estatal.

Igual que ha sucedido con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hay CCAA, como Madrid, que han establecido una bonificación del 100 por 100 sobre la cuota, con lo cual un residente en Madrid, no tributará por el Impuesto sobre el Patrimonio mientras el no residente con patrimonio superior al mínimo exento de 700.000 euros deberá tributar por la tarifa estatal que varía desde el 0,2 hasta el 2,5 por 100 sobre la base liquidable.

Con fecha 16 de febrero de 2011, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción donde afirmaba que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español sería contrario al Derecho de la Unión Europea por establecer una discriminación sobre los no residentes. Como la estructura del Impuesto sobre el Patrimonio es muy parecida a la de Sucesiones y Donaciones, nos remitimos a lo comentado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3.3. *¿Existe discriminación cuando por la existencia de Convenios Internacionales para evitar la doble imposición se discrimina a un no residente de un Estado miembro frente a otro no residente de otro Estado miembro?*

Según PEDRO M. HERRERA MOLINA⁹⁸ hay que partir de la base de que el objetivo del Derecho comunitario es regular el mercado interior, en cambio el objetivo del Convenio de Doble imposición es repartir el poder tributario entre los Estados. En el TJCE no existe una línea jurisprudencial clara sobre las relaciones entre el Derecho Comunitario y los Convenios de doble imposición.

El Tribunal utiliza el método de las *tres fases* para analizar las diferentes situaciones: La *primera fase* consiste en analizar si existe diferencia de trato, la *segunda fase* consiste en preguntar si las situaciones son comparables y la *tercera fase* es si existe alguna razón que justifique la diferencia de trato.

Así vemos, que en el caso del *señor D*, residente en Alemania, posee en los Países Bajos determinados bienes inmuebles (el 10 por 100 del importe de su patrimonio) y la normativa de los Países Bajos los somete al impuesto sobre el patrimonio por obligación real de contribuir, sin que resulte aplicable el mínimo exento previsto para los residentes, mientras que el *señor X* que vive en Bélgica sí se aplica el mínimo exento. El *señor D* considera que esta normativa establece una restricción contraria a la libre circulación de capitales.

En Tribunal dice en la *primera fase* de análisis, que existe una diferencia de trato. En la *segunda fase* entiende que no son situaciones comparables las situaciones del no residente con el residente por la existencia de un convenio de doble imposición y que la deducción del mínimo exento solo se aplicará en el Estado donde obtenga la mayoría de su renta, estableciendo el Tribunal que la aparente discriminación deriva de un convenio internacional que se justifica por la propia lógica del Convenio, que supone compromisos y concesiones mutuas entre los Estados contratantes.

En el caso PETRI MANNINEM, se trata de un residente en Finlandia, posee acciones de una sociedad sueca que cotiza en la bolsa de Estocolmo. La Ley Finlandesa concede a los accionistas de sociedades establecidas en Finlandia un crédito fiscal igual a 29/71 del importe de los dividendos que hayan recibido en el ejercicio fiscal y este crédito solo se aplica a los dividendos distribuidos por sociedades finlandesas a personas sujetas al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal. En este caso el Tribunal establece que existe diferencia de trato, que las situaciones son comparables y el trato desigual no es justificable, por lo que es contrario al Derecho Comunitario.

No obstante, lo cierto es que no existe una clara línea jurisprudencial sobre las relaciones entre el Derecho Comunitario y los Convenios de Doble imposición, ya que como dice HERRERA MOLINA, hubiera sido conveniente que el Tribunal invocase con claridad el principio de coherencia y señalase sus límites, con criterios para precisarlo, cuando estamos en presencia de un Convenio de Doble Imposición que pueda restringir el ejercicio de libertades comunitarios para los residentes en terceros estados.

⁹⁸ P. M. HERRERA MOLINA, «Convenio de doble imposición y Derecho Comunitario», *el fisco.com*, 2008.

III. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

1. El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Derecho de la Unión Europea

1.1. Introducción

Recientemente, la Unión Europea (en adelante, UE) ha aprobado la nueva normativa sobre sucesiones transfronterizas⁹⁹. La nueva normativa tiene por finalidad resolver los problemas jurídicos, de Derecho Internacional Privado, que se originan cuando fallece un familiar que posee bienes en otro Estado miembro de la UE.

El Reglamento número 650/2012 aportará seguridad jurídica a cerca de 450.000 familias europeas que cada año han de hacer frente a una sucesión internacional. Con el propósito de alcanzar una aplicación efectiva de las nuevas normas, los Estados miembro disponen de un plazo de tres años para adaptar sus legislaciones.

El Reglamento es directamente aplicable en todos los Estados miembro con tres excepciones: Dinamarca, que tiene la opción de exclusión en materia de justicia y asuntos de interior, Reino Unido e Irlanda, que no se incluyeron en la propuesta inicial dentro de los tres meses establecidos en el artículo 3 del Protocolo sobre la posición de esos dos Estados miembro¹⁰⁰. El Reglamento se aplicará a la sucesión de las personas que fallezcan a partir del 17 de agosto de 2015¹⁰¹.

El Reglamento regula tres ámbitos fundamentalmente y que son: la competencia judicial internacional, la determinación de la ley aplicable y el reconocimiento y ejecución de decisiones.

El régimen de competencia judicial internacional se regula en los artículos 4 al 10 del Reglamento. El criterio principal de conexión para resolver sobre la totalidad de la sucesión es la residencia habitual del causante en el momento del fallecimiento, salvo que el causante hubiera elegido su Ley nacional para regir la sucesión. En estos casos, el Reglamento obliga al cumplimiento de una serie de requisitos formales, tales como que el otorgamiento se realice de forma escrita, fechada y firmada por los interesados.

⁹⁹ El *Diario Oficial de la UE* publicó a finales de agosto de 2012 la nueva normativa sobre sucesiones transfronterizas, propuesta por la Comisión Europea y aprobada formalmente por los Estados miembro de la UE bajo la forma de Reglamento Europeo núm. 650/2012.

¹⁰⁰ Nota de Prensa de la Comisión Europea IP/12/851, 26/07/2012.

¹⁰¹ No obstante, hay que tener en cuenta que si el causante hubiera elegido, antes de esa fecha, la Ley aplicable a la sucesión esa elección será válida siempre y cuando se cumplan las condiciones establecidas en el Capítulo III del Reglamento (arts. 20 a 38 del Reglamento Europeo núm. 650/2012) o si cumple las condiciones de validez en aplicación de las normas de Derecho internacional privado vigentes, en el momento en que se hizo la elección, en el Estado en el que el causante tenía su residencia habitual o en cualquiera de los Estados cuya nacionalidad poseía. A. P. ABARCA JUNCO (dir.) y otros, *Manual de Derecho Internacional Privado*, UNED, 2013, págs. 567 y ss.

La ley aplicable se regula en los artículos 20 y siguientes del Reglamento. La regla general es que «la ley aplicable a la totalidad de la sucesión será la del Estado en el que el causante tuviera su residencia habitual en el momento del fallecimiento¹⁰²». De manera excepcional, la ley aplicable será la del Estado donde el causante mantenía un vínculo manifiestamente más estrecho, en el momento del fallecimiento.

Por último y en relación al reconocimiento y ejecución de decisiones, el Reglamento prevé dos tipos de procedimiento dependiendo de la naturaleza del ente que emita la decisión. El reconocimiento y ejecución de resoluciones judiciales se recoge en el Capítulo IV del Reglamento, mientras que el reconocimiento y fuerza ejecutiva de los documentos públicos expedidos en un Estado miembro se regula en el Capítulo V del Reglamento¹⁰³.

Por otra parte, se crea un certificado sucesorio europeo. Se trata de una de las principales novedades y se regula en el Capítulo VI. La finalidad de dicho instrumento jurídico es que los ciudadanos puedan demostrar que son herederos o administradores de una sucesión, sin más formalidades, en toda la UE y representará una mejora sustancial respecto de la situación actual ya que en ocasiones, los ciudadanos tienen grandes dificultades para ejercer sus derechos¹⁰⁴.

Sin embargo, el Reglamento excluye de su ámbito de aplicación las cuestiones fiscales. Teniendo en cuenta que la Imposición sobre Sucesiones (en adelante, IS) presenta diferencias considerables entre los veintisiete Estados miembro de la UE, existe un riesgo de que se produzcan dos posibles problemas de mercado interior. En primer lugar, puede surgir la denominada discriminación transfronteriza si los activos y/o pasivos no nacionales están sujetos a niveles de IS más elevados en relación a sus correspondientes categorías nacionales. En segundo lugar, los activos y pasivos pueden llegar a ser gravados, a efectos de sucesiones, en más de una jurisdicción fiscal de la UE, originando cargas tributarias muy altas. La causa principal de estos problemas radica en el hecho de que muchos ciudadanos europeos poseen activos fuera de su país de residencia habitual y pueden tener familia en otros Estados miembro de la UE¹⁰⁵.

1.2. La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa desde el punto de vista fiscal

La Recomendación de la Comisión de la UE de 15 de diciembre de 2011, que estaba destinada a proporcionar medidas para evitar la doble imposición en materia de IS, subrayó la inexistencia de mecanismos efectivos para eludir la acumulación impositiva internacional en este ámbito.

¹⁰² Artículo 21 del Reglamento UE 650/2012.

¹⁰³ A. P. ABARCA JUNCO (dir.) y otros, *Manual de Derecho Internacional Privado*, UNED, 2013, págs. 574 y ss.

¹⁰⁴ Nota de Prensa de la Comisión Europea IP/12/851, 26/07/2012.

¹⁰⁵ Para más información véase, A. GARCÍA MARTÍNEZ y M. VARGAS GÓMEZ DE URRUTIA, «Sucesiones Internacionales: aspectos fiscales y Derecho Internacional Privado», *Seminario organizado por ECJ leading cases*, UNED, 2012.

Además, últimamente se ha producido un notable aumento en el número de desplazamientos transnacionales; y más aún en el seno de la UE, donde el principio de libertad de circulación de personas constituye uno de los principios fundamentales de la nueva Europa (junto a la libertad de circulación de capitales, mercancías y servicios), el cual no hace sino agravar el conflicto.

No obstante, aunque uno de los objetivos señalados en la Estrategia Europa 2020¹⁰⁶ se basa en capacitar a los ciudadanos a fin de integrarlos activamente en el mercado único, es indiscutible que hoy por hoy existen obstáculos fácticos y jurídicos que desalientan a los individuos a la hora de instalarse, estudiar o trabajar en otros Estados miembro.

De este modo, llevar a cabo actividades transfronterizas puede llevar a situaciones ineficientes desde la óptica de la fiscalidad. Principalmente, aparecen problemas derivados tanto de la doble imposición como de la discriminación fiscal. Todos ellos, como consecuencia de acontecimientos que pueden tener lugar en la práctica (por ejemplo, la recepción de una herencia en otro país).

Actualmente, en la UE existe una amplia variedad normativa por lo que a tributación de herencias se refiere. Mientras dieciocho Estados miembro recaudan impuestos relativos al fallecimiento de una persona, los otros nueve no lo hacen. No obstante, estos últimos sí gravan las herencias por otros conceptos (por ejemplo, Estonia y Suecia utilizan impuestos sobre las rentas y las plusvalías. Por su parte, Chipre y Austria canalizan el gravamen a través de un impuesto sobre cesiones de tierras)¹⁰⁷.

En cuanto a los Estados que sí recaudan impuestos concretos cuyo hecho imponible viene especificado por el fallecimiento de una persona, cabe reseñar que entre los mismos se perciben diferencias importantes. Así por ejemplo, en algunos casos se gravan los bienes legados; en otros, al legatario. Incluso puede suceder que a ambos a la vez. Otros estados, por su parte, imponen el tributo sobre la base de un vínculo personal del heredero, mientras que otros lo implementan en relación la persona fallecida. Asimismo, difieren quienes establecen un lazo personal con el lugar de residencia frente a aquellos que usan el lugar de domicilio o la nacionalidad del sujeto pasivo. Una última idea a tener en cuenta es que, a pesar de que los tipos efectivos del IS habitualmente son bajos cuando los herederos son parientes próximos del difunto, pueden llegar a situarse entre un 60 por 100 y un 80 por 100 en algunos Estados miembro de no darse el parentesco anterior.

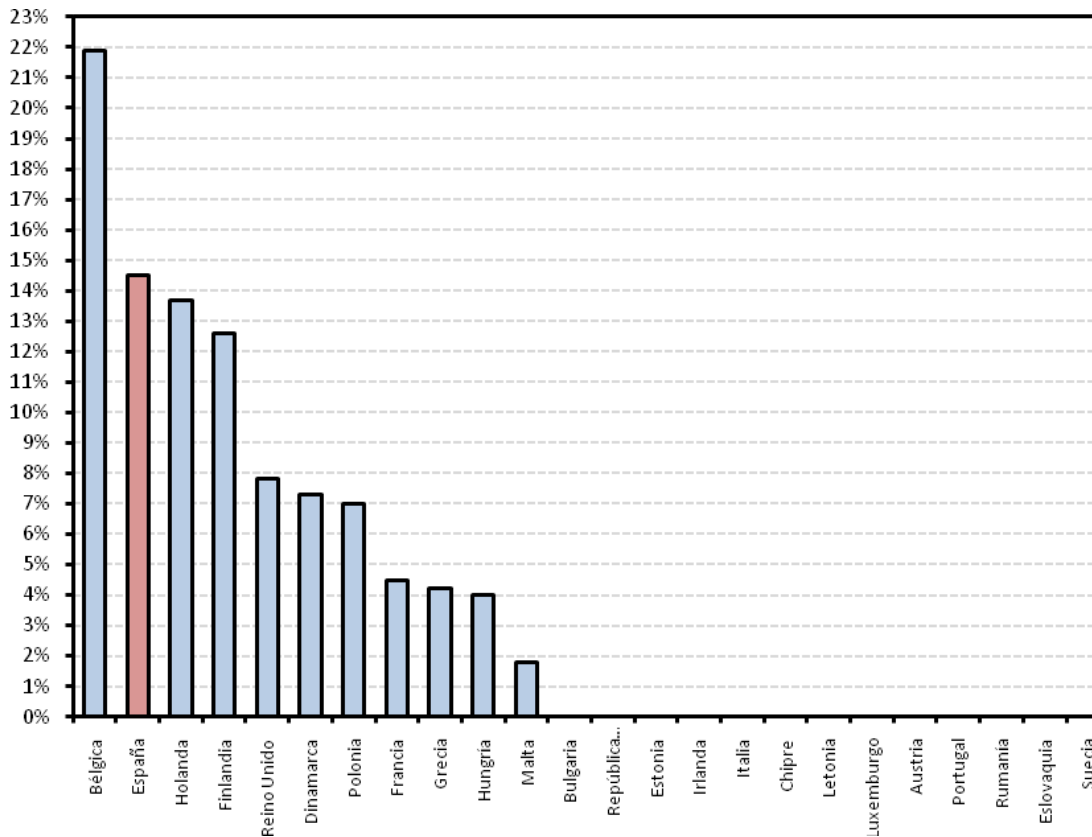
En la Figura 1 se puede observar la diferencia de gravamen que existe actualmente en los países de la UE y la problemática que pueden suscitar las sucesiones transfronterizas desde el punto de vista fiscal.

¹⁰⁶ Europa 2020 es la estrategia de crecimiento de la UE para la próxima década. Concretamente, la Unión ha establecido para 2020 cinco ambiciosos objetivos en materia de empleo, innovación, educación, integración social y clima/energía.

¹⁰⁷ *Taxes in Europe database.*

Figura 1

COMPARACIÓN DE LOS TIPOS EFECTIVOS SOBRE SUCESIONES EN LA UE (2010)



Nota: La encuesta valora la cantidad de IS a pagar en el caso de un individuo casado que fallece el 1 de enero de 2009 dejando una esposa y dos hijos. Se estima que los activos de su propiedad en el momento del fallecimiento tienen un valor de 2,6 millones de euros. Asimismo, se supone que el fallecido no ha dejado ninguna voluntad. No hay datos disponibles para Alemania, Lituania y Eslovenia.

Fuente: Copenhagen Economics (2010).

En resumen, la UE ha admitido en numerosas ocasiones que los instrumentos actuales previstos para evitar la doble imposición no son eficaces en lo relativo a la IS, siendo preciso establecer reglas *ad hoc* en este tema.

A continuación, vamos a analizar, por un lado, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) para delimitar en qué supuestos la normativa nacional de los Estados miembro puede ser considerada discriminatoria y, por tanto, contraria a las libertades fundamentales y, por otro lado, cómo es posible solucionar el problema de la doble imposición que se deriva de las diferencias existentes en materia de IS en el seno de la UE.

1.2.1. Discriminación

En los últimos años, los problemas de discriminación fiscal en relación con las sucesiones transfronterizas han resultado ser cada vez más evidentes. De hecho, la Comisión ha iniciado procedimientos de infracción contra varios Estados miembro en relación a cuestiones concretas de sus

respectivas legislaciones¹⁰⁸. Además, el TJUE decidió, en ocho de los diez casos examinados desde 2003, que la normativa nacional en materia de Imposición sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) de los Estados miembro en cuestión violaba normas de la UE sobre la libre circulación de capitales [art. 56 del Tratado de la Comunidad Europea, actualmente art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE)] o la libertad de establecimiento (art. 43 del Tratado de la CE, actualmente art. 49 del TFUE).

El TJUE, en aplicación de la normativa y la jurisprudencia establecida sobre las libertades fundamentales¹⁰⁹ a las disposiciones normativas del IS en cada Estado miembro, ha declarado que dichas disposiciones violan la libre circulación de capitales cuando:

- prevean diferentes normas para la valoración de los activos que formen parte de la herencia, en función de si estos activos están ubicados en el Estado miembro de la liquidación o en el extranjero;
- restrinjan la deducibilidad de los pasivos vinculados con activos que formen parte de la herencia de los no residentes;
- prevean una tasa mayor o un trato menos favorable, en general, con respecto a los no residentes;
- prevean una tasa mayor o un trato menos favorable, en general, con respecto a los activos heredados que estén situados en el extranjero o interrelacionados de cualquier manera diferente con los territorios de otros Estados. Por ejemplo, en el caso de herencias de empresas familiares que emplean a trabajadores en otro Estado miembro, en comparación con las empresas familiares que emplean a trabajadores en el mismo Estado miembro.

1.2.2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Imposición sobre Sucesiones

Seguidamente, vamos a analizar las diversas sentencias dictadas por el TJUE respecto del ISD que los Estados miembro deben tener presentes para que la normativa nacional no sea contraria a las libertades fundamentales (principalmente, con libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento).

¹⁰⁸ Para más información, véase: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bypolicy/index_en.htm#personaltax.

¹⁰⁹ Como señalamos en el epígrafe introductorio sobre las libertades fundamentales, el principio de no discriminación es un elemento central de las libertades del Tratado. De acuerdo con la jurisprudencia dictada por el TJUE, la discriminación puede ser consecuencia de tratar de manera diferente situaciones que son comparables, o bien por tratar de la misma forma situaciones que son diferentes. En la interpretación de esta regla general, el Tribunal tiene en cuenta, no sólo cuando se produzca de forma directa, sino también, que aunque no se produzca de forma directa, en la práctica produzca el mismo efecto. Para que un esquema nacional que prevé una diferencia de trato sea compatible con las libertades del Tratado, debe afectar a situaciones que, o bien no sean objetivamente comparables, o bien estén justificadas por una razón primordial de interés general. Sin embargo, estas disposiciones no pueden ser más restrictivas de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido en ningún caso; en otras palabras, han de ser coherentes con el principio de proporcionalidad. Por otra parte, según la jurisprudencia del TJUE, las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, por aplicación de otros criterios de diferenciación, conduzca al mismo resultado.

1.2.2.1. Casos sobre normas contrarias al Derecho de la Unión Europea¹¹⁰

La sentencia del TJUE de 11 de diciembre de 2003, caso *Barbier*¹¹¹, extendió el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales a la IS y se declara contraria al Derecho Comunitario una norma nacional, el IS holandés, que permitía (o no) la deducción de determinadas cargas sobre bienes inmuebles según cuál fuese el lugar de residencia del sujeto pasivo¹¹², ya que sólo se permitía la deducción a los residentes, aclarando el Tribunal que dicha legislación suponía una restricción a los efectos del artículo 1 de la Directiva 88/361, pues dichas normas podían disuadir de la adquisición de bienes por no residentes o de la transmisión de la propiedad económica, provocando que la residencia de un residente de un Estado miembro distinto de Holanda tenga menos valor, al estar gravada de forma más onerosa. A su vez, establecía que los «efectos de la normativa fiscal en materia de sucesiones están asimismo entre las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede tener en cuenta a la hora de decidir ejercer, o no, la libertad de circulación establecida por el Tratado».

Esta sentencia, según CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ¹¹³, supone un paso fundamental en la jurisprudencia tributaria del Tribunal, ya que las libertades comunitarias y, en especial, la libre circulación de capitales puede tener una incidencia importante en las regulaciones tributarias nacionales que de forma directa no tienen una conexión con el ejercicio de actividades económicas.

En la Sentencia de 25 de octubre de 2007, *M. Geurts y D. Vogten*¹¹⁴, se analiza el IS belga, que está descentralizado a nivel regional. La norma de Flandes reconocía una exención a las herencias de empresas familiares que desde tres años antes de la muerte del causante tuvieran al me-

¹¹⁰ S. MORENO GONZÁLEZ, «El tratamiento fiscal de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una reforma necesaria a la luz del Derecho de la Unión Europea», *Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria*, número 4/2010, págs. 11 a 18.

¹¹¹ Asunto C 364/01.

¹¹² El TJUE expresó que la herencia cae dentro del ámbito de las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales, toda vez que sus elementos constitutivos son transfronterizos. Cabe señalar que no es necesario tener en cuenta si las personas se dedican realmente a la actividad económica transfronteriza a la hora de aplicar las disposiciones sobre libre circulación de capitales a las herencias. En este caso, el TJUE dictaminó que es contrario al Derecho de la UE si, a fin de evaluar el valor de un bien inmueble situado en el Estado miembro en cuestión, existe una diferencia de trato fiscal en función de si el fallecido era residente, o no, en el Estado miembro en el momento de la muerte. En ese caso, el valor de una obligación impuesta sobre la propiedad se debe tener en cuenta a efectos fiscales con independencia de cuál sea el Estado miembro de residencia de la persona fallecida.

Por otra parte, el TJUE elaboró una norma fundamental destinada a investigar si las disposiciones nacionales pueden suponer una restricción a la libre circulación de capitales en el ámbito de la IS. En este sentido, un Estado miembro tiene prohibido la aplicación de una medida que trate de reducir el valor de una finca perteneciente a un residente en otro Estado miembro, si lo hace en mayor medida que el valor de una finca perteneciente a un residente del mismo Estado. El TJUE ha seguido este razonamiento en el resto de sentencias posteriores relativas al ISD.

El TJUE también dejó claro que, a efectos de evaluar la compatibilidad de la legislación interna de cada Estado miembro (en relación al IS) con la normativa europea, la existencia de una ventaja fiscal concedida de manera unilateral por un Estado miembro distinto del Estado de residencia no es relevante. Este razonamiento también se mantuvo en sentencias sucesivas.

¹¹³ J. M. CALDERÓN CARRERO y A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, «La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa», en la obra colectiva, N. CARMONA FERNÁNDEZ, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Bilbao, 2008, págs. 665 a 895.

¹¹⁴ Asunto C-464/05.

nos cinco trabajadores contratados en Flandes. Muere un nacional holandés que vive en Bélgica desde hace trece años y su herencia, por tanto, no queda sujeta al impuesto holandés, sino al belga. La herencia consiste en una empresa familiar que tiene dos trabajadores en Holanda. El Tribunal declaró que una norma de un Estado miembro que consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del domicilio social de las sociedades de las que son accionistas dichos sujetos pasivos es en principio contrario al artículo 49 del TFUE que consagra la libertad de establecimiento. El Tribunal considera que estas normas generan discriminaciones encubiertas a la libertad de establecimiento, admitiendo el Tribunal que sólo razones imperiosas de interés general podrán justificarla.

La Sentencia, como indican CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ¹¹⁵, pone de manifiesto que también la legislación autonómica puede ser analizada a la luz del Derecho Comunitario desde dos perspectivas: compatibilidad con las libertades fundamentales y con las normas sobre ayudas de Estado.

En otra sentencia, de 17 de enero de 2008, caso *Jäger*¹¹⁶, el Tribunal declara que la valoración de fincas agrícolas y forestales heredadas situadas en el Estado que grava la sucesión no puede ser más favorable, ni gozar de más beneficios fiscales, que las aplicables a ese mismo tipo de bienes situados en otros Estados miembro, porque lo contrario vulneraría la libertad de circulación de capitales.

En la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, caso *Eckelkamp*¹¹⁷, se consideran comparables la situación de un no residente alemán que hereda un inmueble situado en Bélgica, con la de los residentes en este país a efectos de permitir la deducción de las deudas vinculadas a ese bien en el momento de calcular la cuota debida por el IS en Bélgica.

El Tribunal se pronuncia a favor del contribuyente, por entender que la legislación fiscal genera una restricción a la libre circulación de capitales, estableciendo que la posición de los herederos residentes y los no residentes está en una situación comparable en relación con la normativa que configura la base imponible del ISD, encontrando por tanto injustificado el distinto trato fiscal en materia de deducción de las cargas hipotecarias sobre los inmuebles y obligando a extender la ventaja fiscal objetiva a los no residentes.

CARRASCO GONZÁLEZ¹¹⁸ señala que junto a la alegación de razones imperiosas de interés general, que pretendidamente justificaban la diferencia de trato, el Tribunal rechaza que la restric-

¹¹⁵ J. M. CALDERÓN CARRERO y A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, «La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa», en la obra colectiva, N. CARMONA FERNÁNDEZ, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Bilbao, 2008, págs. 665 a 895.

¹¹⁶ Asunto C-256/06. El caso se refería a un trato fiscal menos favorable aplicado a un Estado miembro de residencia con respecto a los activos situados en otro Estado miembro. El TJUE dictaminó que las disposiciones sobre libre circulación de capitales vetaban aquella legislación de los Estados miembro según la cual se podía aplicar un sistema de valoración especialmente favorable, así como la exención parcial, a los bienes situados en dicho Estado miembro, a diferencia de lo que sucedía con los bienes situados en otros Estados miembro, que eran evaluados de acuerdo a valores razonables de mercado. Como el cálculo del impuesto está directamente relacionado con el valor de los activos, objetivamente no existe ninguna diferencia como para justificar un trato fiscal desigual.

¹¹⁷ Asunto C-11/07.

¹¹⁸ F. M. CARRASCO GONZÁLEZ, «Las libertades de la UE y el ejercicio del poder tributario de los entes regionales», en la obra, AAVV, *Armonización, Coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, Aranzadi, 2011, págs. 405 a 436.

ción pudiera encontrar amparo y fundamento en una hipotética doble deducción de deudas, ya que en este caso «las circunstancias de los herederos de la sra. ECKELKAMP debían apreciarse a la luz de lo que determina un solo ordenamiento».

En sentido similar se pronunció el Tribunal en la sentencia de 11 de septiembre de 2008, caso *Arens-Sikken*¹¹⁹, al establecer que era contrario a la legislación de la UE si se permite que un heredero se deduzca las deudas relativas a los bienes heredados únicamente cuando la persona cuya propiedad está siendo administrada estuviese residiendo, en el momento de la muerte, en el Estado miembro en el que el inmueble esté situado.

Por Sentencia de 22 de abril de 2010, *Vera Mattner*¹²⁰, el Tribunal declaró incompatible con la libre circulación de capitales una disposición del IS según la cual la exención fiscal para los hijos de los donantes, en el caso en el que todas las partes sean no residentes, es inferior que aquel en que una de ellas es residente.

En este caso, el Tribunal amplió la jurisprudencia que había desarrollado en el ámbito de los IS a la legislación nacional relativa a donaciones.

El caso en cuestión se refería a la donación de un terreno ubicado en el Estado miembro de tributación. Tanto el donante como el donatario, el hijo del donante, eran residentes en otro Estado miembro.

La normativa nacional diferenciaba entre aquellos casos en que el contribuyente se consideraba sujeto al impuesto con responsabilidad *limitada*, es decir, que tanto el donante como el donatario fuesen residentes en otro Estado miembro en el momento en que se hizo la donación, y aquellos casos en los que el contribuyente se consideraba sujeto al impuesto *por obligación*, es decir, donde al menos uno de ellos era residente en el Estado miembro de tributación. En este último caso, la legislación prevé una prestación libre de impuestos relativamente alta en el caso de donaciones entre padres e hijos, mientras que la prestación es muy inferior en el primer caso.

El TJUE no encontró ninguna diferencia objetiva entre las dos situaciones como para que se pudiese justificar la diferencia de trato. Por otra parte, el Tribunal examinó la presentación de diversas justificaciones, a saber, la necesidad de evitar que la misma ventaja fiscal se reciba dos veces por el mismo contribuyente así como impedir la evasión de los límites a través de múltiples donaciones; incluso la coherencia del sistema tributario nacional. Sin embargo, el TJUE no aceptó ninguna de estas justificaciones.

En la sentencia de 15 de septiembre de 2011, caso *Halley*¹²¹, el TJUE consideró discriminatorio establecer diferentes plazos de prescripción para la valoración de las acciones registradas a efec-

¹¹⁹ Asunto C-43/07.

¹²⁰ Asunto C-510/08.

¹²¹ Asunto C-132/10. En este caso, la propiedad incluye acciones inscritas en una empresa que tenía su sede de dirección efectiva en un Estado miembro distinto del Estado de tributación y las cuales fueron traspasadas mediante herencia a un heredero en el Estado de tributación.

La legislación nacional del Estado miembro de tributación dispuso que su administración tributaria podía requerir una valoración de expertos de ciertos bienes situados en dicho Estado miembro con el fin de establecer si se habían infravalorado en la declaración del IS. El plazo de prescripción de la administración tributaria para presentar reclamacio-

(*Sigue.*)

tos del IS en función de si la sede de dirección efectiva de la sociedad emisora, de la que el fallecido era accionista, estaba situada en el Estado miembro de tributación o en otro Estado.

Po último, la STJUE, de 17 de octubre de 2013, caso *Welte*¹²², el Tribunal considera contrario a las libertades comunitarias toda normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.

Como pone de manifiesto HERRERA MOLINA, la importancia de esta sentencia radica en que «precisa que los sujetos pasivos residentes y no residentes del Impuesto sobre Sucesiones se encuentran en situaciones plenamente comparables aunque el primero esté obligado a tributar por la totalidad de los bienes heredados, mientras que el segundo sólo lo hace por los bienes situados en el Estado que establece el gravamen». Además, «la sentencia protege la libre circulación de capitales de un residente en un país tercero y no considera justificada la restricción de dicha libertad en el principio de coherencia ni en la necesidad de preservar los controles fiscales»¹²³.

Parece claro que con la sentencia del TJUE en el caso *Welte* se confirma, tal y como veremos en los epígrafes posteriores, el incumplimiento de la actual regulación del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, en relación a los beneficios fiscales.

1.2.2.2. Casos sobre normas compatibles con el Derecho de la Unión Europea

La sentencia de 23 de febrero de 2006, caso *Van Hilten-van Der Heiden*¹²⁴, el TJUE consideró compatible con la libertad de circulación de capitales la normativa según la cual la propiedad de un nacional

(Continuación.)

nes a una valoración de estos expertos, y al posible ajuste al alza de la cantidad debida por el IS, se fijó en dos años desde la fecha en que se realice la declaración del IS.

Sin embargo, en el caso de tener acciones en una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentra fuera del territorio del Estado miembro de tributación, no es posible llevar a cabo una valoración de expertos y, además, las Administraciones Tributarias podrían presentar una reclamación teniendo en cuenta la infravaloración, con el consiguiente aumento en el IS así como en los intereses y multas por un período mucho más largo; podría prolongarse hasta 10 años.

El TJUE declaró que dicha legislación es contraria a las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales, ya que la aplicación de un plazo de prescripción más largo a los herederos que poseen acciones en una empresa que tiene la sede de dirección efectiva en el extranjero puede tener el efecto de disuadir a los residentes del Estado miembro de tributación de invertir o mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro. Los herederos de tales residentes sufrirán un período más largo de incertidumbre, considerando la posibilidad de quedar sujetos a un ajuste fiscal.

El TJUE no encontró ninguna justificación para tal restricción a la libre circulación de capitales. Concretamente, porque el período de 10 años no se basaba en el tiempo necesario para tener un recurso efectivo a los mecanismos de asistencia mutua entre las Administraciones Tributarias u otros medios alternativos para investigar el valor de las acciones en cuestión.

¹²² Asunto C-181/12.

¹²³ P. M. HERRERA MOLINA, «STJUE Welte: ¿El fin de las reducciones y beneficios fiscales autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones?», *ECJ leading cases*, UNED, 2013.

¹²⁴ Asunto (C-513/03).

de un Estado miembro que fallece dentro de los 10 años a dejar de residir en dicho Estado miembro, debe ser gravada como si ese nacional hubiese continuado residiendo en dicho Estado miembro.

Las disposiciones en cuestión no se consideraron discriminatorias ya que, al contrario de lo que sucedía en el caso *Barbier*, no distinguían entre contribuyentes en función de su residencia. Más bien al contrario, disponen un tratamiento idéntico para los bienes de los ciudadanos nacionales que hubiesen trasladado su domicilio al extranjero y de los que hubieran permanecido en un Estado miembro en particular. Lo reseñable, por tanto, era que la norma no distinguía entre residente y no residente.

Más recientemente, el Tribunal ha declarado compatible con la libre circulación de capitales toda norma nacional que no prevea mecanismos para evitar la doble imposición sobre una herencia. En concreto, por sentencia de 19 de febrero de 2009, caso *Block*¹²⁵, el Tribunal argumenta que el uso de diferentes criterios de conexión para exigir el IS no es contrario al Derecho comunitario porque actualmente en la legislación comunitaria no existen criterios generales a nivel de la UE para la atribución de competencias entre los Estados miembro (en relación a la eliminación de la doble imposición dentro de la UE). Los Estados miembro son, por lo tanto, libres de decidir sus propias normas en materia de fiscalidad directa, incluidos los puntos de conexión. Además, no tienen la obligación de adaptar sus sistemas tributarios a los diferentes sistemas impositivos de los demás Estados miembro con el fin de eliminar la doble imposición derivada del ejercicio en paralelo de sus potestades tributarias.

Se trata de una sentencia de gran importancia en la medida que va a suponer un serio impedimento a los objetivos establecidos en la Recomendación de la Comisión para evitar la doble imposición internacional en materia de sucesiones, ya que no va a poder evitarse el problema de la acumulación impositiva.

Atendiendo a la jurisprudencia del TJUE, se puede concluir que el problema de la discriminación sigue patente en la materia que nos ocupa, ya que todavía nos encontramos con Estados miembro que aplican tipos impositivos más elevados en los supuestos en que los activos, el heredero y/o el causahabiente se encuentren o residan fuera de su territorio. Baste como ejemplo el caso español que será tratado en un epígrafe posterior al cual me remito.

1.2.3. Doble imposición internacional

El 15 de diciembre de 2011, la Comisión Europea publicó una Recomendación donde se recogen una serie de medidas cuya finalidad es evitar, o al menos mitigar, la doble imposición en materia de sucesiones¹²⁶.

La citada Recomendación señala que la supresión completa de la doble imposición internacional pasaría por alcanzar una coordinación internacional integral de los poderes tributarios que se antoja imposible en la actualidad. No obstante, y ante la imposibilidad de eliminarla totalmente, cabe plantearse cómo corregirla. Hoy por hoy, la revisión de la misma es una necesidad que se manifiesta, fundamentalmente, como consecuencia de dos factores:

¹²⁵ Asunto C-67/08.

¹²⁶ Para más información véase A. GARCÍA MARTÍNEZ y M. VARGAS GÓMEZ DE URRUTIA, «Sucesiones Internacionales: aspectos fiscales y Derecho Internacional Privado», *Seminario organizado por ECJ leading cases*, UNED, 2012.

- *El crecimiento económico y el desarrollo tecnológico.* Han originado una gran movilidad tanto de los factores de producción como de las unidades de consumo. En consecuencia, la riqueza es susceptible de gravamen en diferentes Estados a la vez.
- *La evolución de los sistemas fiscales.* De un lado, se ha incrementado el catálogo de hechos imponibles. De esta forma, resulta complicado no hallar una manifestación de riqueza que, de un modo u otro, termine sujeta a imposición. Por el otro, se ha sustituido un sistema constituido por impuestos de producto por otro mixto, donde se utiliza una gran variedad de criterios como, por ejemplo, la residencia del pagador de la renta, la localización del bien que da lugar al nacimiento de la renta, el lugar donde se realiza una actividad económica, etc.

En cuanto a la forma de combatir la doble imposición, se puede llevar a cabo de forma unilateral por el Estado interesado o mediante la colaboración de los Estados a través de convenios internacionales. Actualmente, la regla predominante en los países desarrollados es que la doble imposición se elimine por razón de lo acordado en convenios internacionales y que sólo de manera subsidiaria haya que acogerse a las normas internas¹²⁷.

Sin embargo, el número de Convenios para evitar la doble imposición en materia de sucesiones es relativamente bajo en el seno de la UE, tal y como se muestra en la Figura 2.

Figura 2

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE SUCESIONES ENTRE ESTADOS MIEMBRO

	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	IE	EL	ES	FR	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK	
BE									√																	√		
BG																												
CZ																			√*									
DK					√					√															√	√		
DE				√			√		√*																√	√		
EE																												
IE																											√	
EL					√			√	√	√															√			
ES							√	√	√																			
FR	√				√*			√	√	√									√	√				√	√	√		
IT				√			√	√	√																	√	√	
CY																												
LV																												
LT																												
LU																												
HU																			√								√	
MT																												
NL																			√*						√	√	√	
AT			√*						√						√			√*								√		
PL																												
PT									√																			
RO																												
SI																												
SK																												
FI				√			√	√	√										√							√		
SE	√			√	√			√	√						√			√	√						√	√		√
UK							√	√	√									√								√		

Nota: √ significa en vigor desde el 1 de enero de 2000; √* significa nuevo desde el 1 de enero de 2000. Los tratados entre los países nórdicos forman parte de un acuerdo multilateral firmado por los países nórdicos en 1983: *Nordiska skatteavtalet* (Convenio Nórdico), firmado en Helsinki el 22 de marzo de 1983. En la matriz se muestra cada tratado dos veces, por ejemplo, un tratado entre el Reino Unido y Suecia se marca tanto para Suecia-Reino Unido como para Reino Unido-Suecia.

Fuente: European Commission [3] (2011).

¹²⁷ J. CUESTA DOMÍNGUEZ y P. MENDOZA CARMONA, «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer», *newsletter, Cuatrecasas, Gonçalves Pereira*, marzo 2012.

Desde una perspectiva macro, la evidencia indica que la magnitud del problema de la doble imposición en el terreno de las herencias es relativamente pequeña. En la UE en su conjunto, los ingresos totales derivados de los IS y sobre el Patrimonio (en adelante, IP), incluidos los casos estrictamente nacionales y transfronterizos, equivalen a menos del 0,5 por 100 de los ingresos fiscales totales. Teniendo en cuenta que los casos transfronterizos representan únicamente una parte del total de las herencias, los ingresos asociados a aquellos suponen aún mucho menos.

Sin embargo, desde una perspectiva individual, los ciudadanos de la UE expuestos a doble imposición pueden llegar a obtener una conclusión muy diferente. Para estos ciudadanos de la UE, el hecho de que su herencia se grave en más de un Estado miembro puede tener un importante impacto negativo en su situación financiera personal. A modo de ejemplo, el caso de *Margarete Block*¹²⁸, que el TJUE ha tratado recientemente, constituye un ejemplo de los efectos negativos que la doble imposición puede tener sobre la situación financiera de un individuo. En este caso concreto, una residente alemana, la señora Block, tributó tanto en España como en Alemania por una herencia localizada en España. Finalmente, tuvo que realizar una contribución adicional de más de 63.500 €

Si analizamos el problema de la doble imposición con mayor precisión, hemos de señalar que la causa primordial que lo origina reside en un conflicto asociado a los puntos de conexión de las normas fiscales de dos o más Estados miembro. Se trata de aquellas reglas que determinan si una herencia o propiedad particular pertenece a la jurisdicción fiscal de un Estado miembro determinado o no.

La mayoría de los Estados miembro incorporan o establecen dos puntos o factores de conexión en sus respectivas normativas de IS a nivel nacional, a saber:

- El criterio de vinculación personal (nexo personal).
- El principio de la fuente.

El *criterio de vinculación personal* es el factor determinante que relaciona a todos los Estados miembro en materia de IS. Tres grandes principios se aplican a los Estados miembro: el principio de residencia, que es el más común, el principio del domicilio y el principio de la nacionalidad. Algunos Estados miembro aplican una combinación de los tres principios (véase Tabla 1).

El *principio de la fuente* constituye el segundo término de conexión. De acuerdo a este principio, los Estados miembro gravan mediante impuestos aquellos activos que se encuentran dentro de su jurisdicción, pero que no están protegidos por el *criterio de vinculación personal*. El *principio de la fuente* cubre, en su mayoría, todos los activos, pero a veces se limita a un subconjunto de activos (por ejemplo, bienes raíces). Entre los 18 Estados miembro con un IS o IP, únicamente Holanda no aplica el *principio de la fuente* (véase Tabla 2).

¹²⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 12 de febrero de 2009. *Margarete Block contra Finanzamt Kaufbeuren*. Asunto C-67/08. Impuesto de sucesiones - Normativa nacional que no permite imputar en el IS devengado en el Estado miembro donde residía el propietario de los bienes en el momento de su fallecimiento, el IS abonado por el heredero en otro Estado miembro cuando los bienes hereditarios son créditos de capital.

Tabla 1

TRES PRINCIPIOS PARA DETERMINAR EL NEXO PERSONAL DEL DIFUNTO O HEREDERO

<i>Principio</i>	<i>Condición</i>	<i>Estados miembro que utilizan el principio</i>
Principio de residencia	La propiedad (bienes inmuebles) o la herencia se gravan si el fallecido o los herederos eran residentes del Estado miembro en el momento de la muerte. El número de días de estancia en un Estado miembro suele ser la base principal para determinar el Estado miembro de residencia	Bélgica, República Checa [*] , Dinamarca, Finlandia, Alemania, Hungría, Irlanda, Italia, Lituania, Luxemburgo, Holanda, Polonia, Eslovenia y España
Principio de domicilio	Por norma general, una persona tiene su domicilio en el lugar en que esté situado su hogar permanente. Un «domicilio de origen» se adquiere al nacer, y normalmente viene dado por los padres	Francia, Alemania, Grecia y Reino Unido
Principio de nacionalidad	Se establece un nexo personal si el fallecido o el heredero es un ciudadano de un Estado miembro	Bulgaria, República Checa, Grecia, Hungría, Holanda y Polonia

Nota: ^{*} En el caso de la República Checa, se refiere a una «dirección permanente». Los detalles sobre el criterio de vinculación personal aplicado figuran adjuntas al informe *Copenhagen Economics* (2010). Únicamente se incluyen en esta tabla los Estados miembro con un Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) y/o IS.

Fuente: *Copenhagen Economics* (2010).

Tabla 2

ALCANCE DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE EN LA NORMATIVA NACIONAL SOBRE SUCESIONES

<i>Ámbito de aplicación</i>	<i>Estados miembro</i>
Todos los activos	República Checa, Francia, Alemania [*] , Grecia, Irlanda, Italia, Lituania, Eslovenia, España y Reino Unido
Bienes raíces (bienes inmuebles) solamente	Bélgica, Bulgaria, Dinamarca ^{**} , Finlandia, Hungría, Luxemburgo y Polonia
No hay imposición en la fuente	Holanda

Nota: ^{*} El principio de la fuente no se aplica a las cuentas bancarias en bancos alemanes. ^{**} El principio de la fuente danés también se aplica a «los bienes muebles pertenecientes a establecimientos permanentes». Los detalles del criterio de vinculación personal aplicado figuran anexos al informe *Copenhagen Economics* (2010). Sólo figuran en esta tabla aquellos Estados miembro que han establecido un IP y/o un IS.

Fuente: *Copenhagen Economics* (2010).

Las predicciones para los próximos años no auguran sino un incremento de la dimensión del problema. Principalmente, se debe al significativo aumento del número de inmigrantes dentro de la UE durante los últimos años. Además, a lo largo de estos últimos años las inversiones extranjeras, tanto en bienes raíces como en cartera, han descrito una tendencia idéntica. Perma-

neciendo el resto de factores constantes, esto es un claro indicio de que cada vez más ciudadanos de la UE están expuestos al riesgo de la doble imposición sobre las herencias.

En cuanto a las perspectivas de futuro, no existen síntomas manifiestos que indiquen el cese de esta tendencia en los próximos años. La integración de Estados miembro dentro de la UE continúa y las condiciones marco que provocan la doble imposición sobre las herencias se han mantenido aproximadamente igual durante los últimos diez años. La doble imposición tiene lugar como consecuencia de los mismos problemas que surgen entre los criterios o puntos de vinculación existentes en las respectivas normativas nacionales acerca de la imposición sobre sucesiones.

Por otra parte, los tratados fiscales bilaterales y las desgravaciones fiscales unilaterales destinadas a resolver los problemas de doble imposición, generalmente no suelen hacerlo de manera eficaz. En general, los Estados miembro han prestado muy poca atención al problema de la doble imposición sobre las herencias.

Finalmente, es preciso puntualizar que los procedimientos para evitar la doble imposición consisten, concretamente, en dejar de someter determinadas rentas a gravamen (método de exención) o bien en reducir el gravamen, puesto que la renta gravada ya ha sido sujeta a imposición en otro estado (método de imputación).

1.2.3.1. El método de exención

Este primer procedimiento se basa en no someter a imposición las rentas de fuente extranjera o los elementos patrimoniales situados en el extranjero, de forma que no queden sujetos a gravamen o queden sujetos pero exentos. Está íntimamente vinculado al movimiento que defiende la territorialidad del impuesto, esto es, se pretende que los estados restrinjan la imposición de los elementos patrimoniales a los situados únicamente en su territorio así como a las rentas originadas en el mismo.

Asimismo, la aplicación de esta técnica posibilita la neutralidad fiscal en la importación de capitales debido a que todos los operadores económicos que llevan a cabo actividades en un determinado estado están sujetos a la misma presión tributaria, alcanzando así un mayor grado de competencia.

La voluntad por eliminar la doble imposición mediante este procedimiento, empleado de forma unilateral, no es suficiente, dado que exigiría alcanzar una uniformidad en la redacción de principios (entre las diferentes legislaciones) sobre la localización de las rentas inalcanzable. Por lo tanto, es preciso utilizar Convenios para evitar la doble imposición.

1.2.3.2. El método de imputación

El segundo de los procedimientos consiste en someter a tributación, en la imposición personal, el patrimonio o la renta total. Sin embargo, se aprueba la deducción en la cuota del impuesto extranjero que haya gravado rentas o elementos patrimoniales contenidos en la base del impuesto personal. En este caso, a diferencia de lo que sucede en el método anterior, se considera que el principio de residencia debe primar sobre el de origen en las rentas. De esta forma, no se renuncia al gravamen de las rentas de fuente extranjera, las cuales pueden estar sujetas a un impuesto residual.

Una segunda diferencia con el procedimiento anterior es que permite la neutralidad fiscal en la exportación, puesto que todos los operadores económicos soportan la misma presión tributaria con independencia de cuál sea el país en que tengan localizado su patrimonio u obtengan sus rentas.

1.2.3.3. **Eficiencia vs. equidad**

Finalmente, cabe realizar un análisis de ambos métodos en términos de eficiencia y equidad. Por lo que respecta a criterios de eficiencia, la cuestión está directamente ligada a la evaluación de qué principio debe de prevalecer en la imposición: el de residencia o el del origen de las rentas. La inmensa mayoría considera que aplicando el principio de residencia, esto es, el método de imputación, se consigue alcanzar la máxima eficiencia.

En cuanto a la equidad, la conclusión es similar: un pensamiento mayoritario se postula en favor del principio de residencia en detrimento del de origen, si bien existen algunas opiniones discrepantes que se decantan en favor del método de exención.

1.3. *Propuestas de la Comisión Europea*

La Comisión Europea ha revelado recientemente sus impresiones acerca de la notoria divergencia existente entre los distintos Estados miembro en relación a los «criterios de relación» que sirven de base para la tributación. El motivo que justifica esta conducta se halla en la ausencia de reglas o normas de armonización en la materia, lo cual implica que sea competencia de los Estados miembro la regulación de la IS (sin embargo, han de respetar las libertades fundamentales consagradas en la legislación comunitaria).

De esta forma, se diferencian los Estados que reconocen vínculos personales, (por ejemplo: la residencia, el domicilio o la nacionalidad, ya sea del difunto o del heredero), de aquellos que consideran vínculos reales (y aplican el IS a los bienes localizados en sus respectivas jurisdicciones) y de los que emplean ambos criterios o factores de conexión, como es el caso de España.

En el caso de una sucesión transfronteriza, probablemente más de un Estado miembro tenga potestad tributaria y, a pesar de que la inmensa mayoría planea moderar la doble imposición en su legislación interna, lo cierto es que los sistemas nacionales suelen ser limitados por lo que atañe a impuestos y sujetos pasivos afectados. En consecuencia, es más que probable la aparición de impedimentos fácticos para los ciudadanos comunitarios a la hora de ejercer su derecho a operar y circular libremente por la UE. En este sentido, a fin de anular estas ineficiencias e impulsar la flexibilidad de las disposiciones nacionales, la Comisión sugiere establecer un orden de prioridad en las desgravaciones fiscales para el caso de que dos o más Estados miembro apliquen IS a una misma herencia.

En la misma línea, la Recomendación de la Comisión Europea, de 15 de diciembre de 2011, plantea a los distintos Estados miembro una solución basada en desgravaciones fiscales según diversos supuestos:

- a) los Estados miembro han de permitir desgravar los IS aplicados por otro Estado miembro a bienes inmuebles sitos en este último Estado, o a bienes muebles que integren el patrimonio empresarial de un establecimiento permanente situado en éste;
- b) respecto a los demás bienes muebles, los Estados con los que ni el difunto ni el heredero tengan un vínculo personal deberán abstenerse de gravar dicha sucesión cuando otro Estado miembro aplique ya un IS como consecuencia de un vínculo personal;
- c) en el supuesto de que el difunto tenga un vínculo personal con un Estado miembro diferente al de aquel con el que mantiene vínculo personal el heredero, este último Estado deberá aplicar la correspondiente desgravación fiscal por los IS satisfechos en el Estado miembro con el que tenía vínculos personales el causante, y, finalmente,
- d) si existieran múltiples vínculos personales de una misma persona, las autoridades de cada Estado miembro afectado deberán determinar, por mutuo acuerdo, qué Estado debe aplicar la desgravación fiscal si el IS se aplica al Estado miembro con el que la persona tiene el «vínculo personal más estrecho».

Según el criterio de conexión previo, la Comisión detalla las diferentes reglas que han de tenerse en cuenta (por orden excluyente) para su determinación. Son las siguientes:

1. el lugar de habitación permanente;
2. el centro de interés vital (donde se encuentren las relaciones personales y económicas más estrechas);
3. el lugar de residencia habitual, y
4. la nacionalidad. En cuanto a las personas jurídicas, el vínculo personal más estrecho vendrá determinado por el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva.

A este respecto, la mencionada Recomendación insta a los Estados miembro a que asuman e implementen las soluciones propuestas mediante una de las dos siguientes opciones: incluyéndolas en su legislación o a través de medidas administrativas¹²⁹. El objetivo no es otro que el de garantizar que la carga tributaria global asociada a una herencia transfronteriza no supere a la que se obtendría en alguno de los Estados implicados en una situación estrictamente interna .

En relación al calendario de aplicación, los Estados miembro han de reconocer las citadas desgravaciones por un período de tiempo razonable y, cuando sea necesario, deberán llevar a cabo un procedimiento de mutuo acuerdo para solucionar conflictos interpretativos o que se manifiesten en relación a la doble imposición.

Finalmente, si bien la Comisión no sugiere, de momento, ninguna medida legislativa concreta en relación a la doble imposición, sí se reserva la posibilidad de hacerlo en un futuro de conside-

¹²⁹ Sin embargo, tal y como señalan J. CUESTA DOMÍNGUEZ y P. MENDOZA CARMONA, «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer», *newsletter, Cuatrecasas. Gonçalves Pereira*, marzo 2012, la aplicación de las medidas establecidas en la Recomendación por vía administrativa no aportarían ninguna solución eficaz al carecer éstas de eficacia normativa *ad extra*.

rarlo necesario. Por tanto, esta institución llevará a cabo un intenso seguimiento tanto de las normativas así como de las prácticas desarrolladas por los diferentes Estados miembro (en materia de tributación de herencias) para evaluar las novedades que, dado el caso, se incorporen en relación a las soluciones formuladas. Incluso para algo más relevante aún: determinar el alcance y la eficacia de las mismas.

2. Las repercusiones del Derecho de la Unión Europea en la fiscalidad española sobre sucesiones y donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se regula en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre¹³⁰. En particular, se regula como un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y un elemento de cierre dentro del marco de la imposición directa, gravando las

¹³⁰ La discusión doctrinal acerca de la necesaria eliminación del impuesto frente a la que defiende su mantenimiento por motivos de justicia tributaria y mejora de la progresividad del sistema tributario así como su regulación conjunta o separada, hace que nos parezca interesante hacer una breve reseña histórica del impuesto. En este sentido, debemos comenzar señalando que aunque los ISD estén incluidos en la misma Ley (Ley 29/1987, de 18 de diciembre), ambas figuras tienen una naturaleza jurídica muy distinta, pues la Donación supone un contrato típico de liberalidad de una persona que de forma gratuita dispone de una cosa que la otra acepta, mientras que la herencia, aunque es una forma de adquirir la propiedad no tiene el carácter contractual de la donación, ya que falta la toma en consideración del causante en cuanto al momento de la transmisión y el contenido en la sucesión legal y ajeno a la voluntad del adquirente, pues se devenga en el momento del fallecimiento y no en el de la aceptación.

Ahora bien, aunque sean figuras distintas, en ambas situaciones se produce un aumento de renta, tanto en el donatario como en el causahabiente.

La mayoría de la doctrina postula un tratamiento separado de estas adquisiciones respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) al tratarse de una capacidad de pago distinta de las rentas de trabajo y del capital, por lo que requieren un tratamiento distinto por su entidad y características diferenciales.

Por otra parte, el ISD tiene una gran tradición en el sistema tributario español, fundamentándose en sus posibilidades como instrumento redistributivo de la renta y de la riqueza. L. DE PABLOS ESCOBAR, «Incidencias y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Papeles de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 4/2006, págs. 1 a 62.

Como ingreso fiscal, el IS ya aparece en España en 1798 mediante la Real Cédula de CARLOS IV, que reglamentaba los «oficios de hipotecas» para que se consignase en un registro las cargas y gravámenes, creándose el Impuesto sobre las Herencias para financiar la Hacienda Real, dejándose exentas las herencias entre ascendientes y descendientes así como las que se dejaban a favor del alma. J. M. BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones*, Comares, Granada, pág. 77.

En 1811, las Cortes de Cádiz crearon un nuevo IS, «la manda pía forzosa», consistente en el pago de 12 reales en España y 3 pesos en América por cada testamento que se otorgase, afectándolo al socorro de las víctimas de la Guerra de la Independencia y destinándose posteriormente a las atenciones generales del Estado. M. PESET, «El impuesto sobre Sucesiones en nuestra historia», *Palau 14*, núm. 7/1987.

Es importante destacar la Reforma Tributaria de ALEJANDRO MON de 1845, ya que supone el paso de una Hacienda patrimonial a otra moderna, llevándose a efecto mediante Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845 y Real Decreto de desarrollo en los que se establecen las condiciones, naturaleza, organización, competencia y cobranza del Impuesto llamado «derecho de hipotecas», confiándose su percepción a los Contadores de hipotecas.

Por la Ley de Presupuestos de 1868 se atribuye la exacción del Impuesto a los Registradores de la Propiedad y en las Administraciones Provinciales de Hacienda, a los Oficios Letrados que sustituían a los Contadores de hipotecas.

Tras varias reformas de menor calado, se impulsa la gran reforma del Ministro de Hacienda Raimundo Fernández Villaverde de 1900, en la que se impulsa el impuesto con el nombre de Impuesto sobre Derechos Reales, desgraván-

(*Sigue.*)

adquisiciones gratuitas de las personas físicas¹³¹. Se trata de un impuesto *directo*, en cuanto grava la capacidad económica del heredero en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente; *personal* y *subjetivo*, ya que para la cuantificación del impuesto se tiene en cuenta la existencia de mínimos exentos, la cuantía de la porción hereditaria, el patrimonio

(Continuación.)

dose los actos contractuales para fomentar la riqueza nacional y las adquisiciones gratuitas y lucrativas de pequeños capitales, para beneficio de las pequeñas fortunas y estableciéndose la progresión de los tipos. J. M. TALLADA PAULI, *Historia de las Finanzas Públicas Españolas*, Espasa Calpe, 1946.

La reforma tuvo como objetivos desgravar los actos contractuales para fomentar la riqueza nacional y las adquisiciones lucrativas o gratuitas de pequeños capitales, así como establecer la progresión en los tipos en concordancia del sacrificio impositivo con la técnica financiera.

En 1926, el Ministro de Hacienda, CALVO SOTELO, a través del Real Decreto de 27 de abril, creó el Impuesto sobre el Caudal Relicto para gravar el conjunto indiviso de la herencia antes de su partición y adjudicación a los herederos. J. VELARDE, *La política Económica de la Dictadura*, editorial Guadarrama, Madrid, 1967.

En esta legislación se establece un recargo sobre el Impuesto para las Transmisiones Lucrativas entre colaterales, a partir del tercer grado, y entre extraños en un tanto por ciento igual al establecido para las transmisiones onerosas, agravándose las penas pecuniarias para la represión del fraude y de la evasión fiscal. Sin embargo, se sigue produciendo un retraso técnico normativo en relación con Europa y una insuficiencia de recursos en el Estado.

Esta normativa se mantuvo, con algunas variaciones, durante la Segunda República. Con el Régimen surgido tras la Guerra Civil, y como consecuencia de la nueva orientación ideológica, se lleva a cabo una importante modificación con la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, en la que se trató de fortalecer los medios administrativos para lograr la eficacia de la reforma tributaria introduciendo una casuística motivada por la decisión de cambiar urgentemente la legislación anterior. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Reforma Tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas», *Revista Española de Derecho Financiero*, Cívitas, núm. 9/1976.

Mediante Ley de 1946 se establecen nuevas reformas para las herencias inferiores a 2.000 pesetas y se eleva el tipo impositivo sobre los bienes de las personas jurídicas. En 1947 se aprueba el Texto Refundido de la Ley, del Reglamento y la Tarifa de los Impuestos, autorizándose al Ministro de Hacienda, por la Ley de Reforma Tributaria de 1957, a introducir reformas en los Impuestos de Derechos Reales, Caudal Relicto y sobre los bienes de las personas jurídicas. Mediante esta autorización se aprobaron los Textos Refundidos de la Ley y Tarifa de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes, aprobándose el Reglamento por Decreto de 15 de enero de 1959. J. M. VILASECA MARCEL, «El documento en los Impuestos de Derechos Reales y Timbre», *Revista Española de Derecho Financiero*, Cívitas, núm. 21/1956.

Con la reforma de la Ley 41/1964 de 11 de junio, y su desarrollo mediante Decreto de 6 de abril de 1967, se produce un cambio en el impuesto admitiéndose el carácter directo del tributo, suprimiéndose el Impuesto sobre el Caudal Relicto como figura autónoma y reduciéndose el número de las tarifas de 12 a 7. Asimismo, se equipara la tributación del cónyuge viudo a la de los hijos y descendientes legítimos. Con el Texto Refundido se producen cambios en la estructura y contenido; desaparece el Impuesto de Derechos Reales y se divide la nueva figura en el IS y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).

Finalmente, por la Ley 29/87, de 18 de diciembre, se establece el ISD, que es acorde con los nuevos tiempos de la sociedad española.

Como se puede deducir de lo anteriormente expuesto, el ISD ha tenido una gran raigambre desde su introducción en el siglo XVIII. Las distintas reformas tributarias han mantenido este impuesto como señal evidente de que su hecho imponible constituye una capacidad contributiva de los beneficiarios, aunque dando un tratamiento fiscal favorable en las transmisiones entre parientes cercanos.

Actualmente, una parte de la doctrina propugna su desaparición, ya que debido a la normativa llevada a cabo por las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) con una fiscalidad a la baja, se produce una recaudación muy reducida, hasta llevar prácticamente a su extinción mediante una exención casi total en algunas CCAA. Así por ejemplo, en Madrid se ha establecido una bonificación del 99 por 100 sobre la cuota del impuesto a favor de los herederos o donatarios que sean descendientes, ascendientes, cónyuge o pareja de hecho del causante o donante (integrados en los grupos I y II de parentesco del impuesto).

¹³¹ Exposición de Motivos (apartado I).

preexistente del contribuyente y la edad del mismo; es de carácter *progresivo*¹³². Por último, y lo más importante en lo que al presente estudio nos interesa, es que se trata de un tributo estatal cedido a favor de las CCAA¹³³.

2.1. Cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹³⁴

De acuerdo con el artículo 26. 1. A. b) de la Ley 22/2009, el rendimiento cedido es el importe de la recaudación líquida derivado de las deudas tributarias correspondientes a los hechos imponibles cedidos en el caso de este impuesto. Hay que observar que no se cede la totalidad de la recaudación obtenida por este impuesto, sino solamente la que se considera producida por sujetos residentes en España y quedando por tanto fuera de la cesión la recaudación que por este impuesto corresponda a sujetos *no residentes* que tributen en España por obligación real, correspondiendo también al Estado, en este caso, el establecimiento jurídico y la gestión del tributo¹³⁵.

Para saber a qué CCAA corresponde producido el rendimiento, el artículo 32 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) de 2009 lleva a cabo una determinación de los criterios necesarios a seguir, siendo determinante en este impuesto la residencia habitual, que variará en función del hecho imponible del impuesto¹³⁶.

Así, en las adquisiciones *mortis causa* el punto de conexión es la residencia habitual del causante de la sucesión en el momento del devengo, es decir, corresponde a la CCAA donde el causante tuviera la residencia en el momento del fallecimiento.

En la donación de bienes inmuebles, el rendimiento corresponderá a la CCAA en la que radiquen los bienes donados, siendo ésta la excepción respecto a la conexión de la residencia habitual.

En la donación de cualesquiera otros bienes y derechos que no sean inmuebles, corresponderá a la CCAA donde el donatario tenga su residencia habitual en el momento del devengo.

¹³² Según la Exposición de Motivos, la progresividad del impuesto se consigue mediante el establecimiento de una tarifa única con tipo progresivos en función de la cuantía de la base liquidable. Para reforzar la progresividad, después de adoptar la tarifa al grado de parentesco, articula unos coeficientes multiplicadores que son distintos para cada uno de los cuatro grupos establecidos en la normativa del impuesto.

¹³³ Parte de la doctrina consideró adecuada la cesión del ISD a las CCAA, como por ejemplo, J. LASARTE ÁLVAREZ, «La financiación de las Comunidades Autónomas», *RER, Extraordinario*, vol. I, 1979, págs. 475 a 498. Sin embargo, otros autores advertían que la cesión del impuesto acarrearía problemas en la medida que la cesión dificultaría el cumplimiento de la finalidad y naturaleza jurídica del impuesto. En este sentido, se pronuncia J. MARTÍN QUERALT, «La financiación de las Comunidades Autónomas según la Constitución», en la obra colectiva, AAVV, *La financiación de las autonomías*, Consejería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia, 1979, págs. 19 a 43, para quien la cesión del impuesto es una buena oportunidad pero la función redistributiva y social del impuesto sufriría una merma importante. En contra absolutamente de la cesión del impuesto se manifestaron, entre otros, R. CALVO ORTEGA; J. M. TEJERIZO LÓPEZ, y otros, *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, 2.ª ed., Lex Nova, 1991, página 63; J. GARCÍA AÑO VEROS, «Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *HPE*, núm. 101, 1986, pág. 394. Sus argumentos se basaban en cuestiones de eficacia en la gestión del impuesto, su vinculación con el IRPF y/o la pérdida de la finalidad redistributiva.

¹³⁴ F. ESCRIBANO LÓPEZ, «El impuesto sobre sucesiones y donaciones», en la obra colectiva, F. PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2008.

¹³⁵ J. M. TEJERIZO LÓPEZ (dir.) y otros, «Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

¹³⁶ M.ª M. DE LA PEÑA AMORÓS, «Los puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas», *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 17, 2009, págs. 283 a 290.

A efectos del punto de conexión de la residencia eventual, hay que tener en cuenta que el artículo 28. 1. 1. *b*) de la Ley 22/2009 aplica una regla específica para este impuesto que no coincide con las reglas de determinación de la residencia habitual a efectos del IRPF, pues considera residente en una CCAA a la persona que haya permanecido en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha al fallecimiento o a la donación¹³⁷.

En lo referente a las competencias en la cesión del impuesto por el Estado a las CCAA, éstas pueden ser: competencias normativas y competencias en la gestión del impuesto¹³⁸.

COMPETENCIAS NORMATIVAS

En esta materia, el artículo 48 de la Ley 22/2009 atribuye a las CCAA la facultad de asumir competencias normativas en el ISD sobre las siguientes materias:

1. Reducciones en la base imponible

Las CCAA podrán crear reducciones *propias* en transmisiones *inter vivos* o *mortis causa* que consideren convenientes, siempre que correspondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CCAA. En el caso de crearse estas nuevas reducciones, deben aplicarse con posterioridad a las contempladas por el Estado, no contemplándose, por tanto, que puedan suprimirse las estatales. No obstante, si la CCAA lo que establece es mejorar la reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá en esa CCAA a la estatal, debiendo especificar, al tiempo de regular las reducciones aplicables, si la reducción es propia o consistente en una mejora de la del Estado. Las CCAA no pueden, por tanto, llevar a cabo un empeoramiento de las reducciones establecidas por el Estado, constituyendo éstas un mínimo común para todos los contribuyentes del ISD.

Esta competencia normativa en materia de reducciones ha sido la más ejercida por las CCAA, lo que ha supuesto una reducción muy significativa en la recaudación del impuesto, lo que parece contradictorio con las demandas de las CCAA en el aumento de su financiación, por lo que el Estado, de forma indirecta, quiere poner límites en la competencia fiscal a la baja teniendo en cuenta a la hora de la configuración tanto del Fondo de Competitividad como del Fondo de Cooperación, la capacidad real de las CCAA para obtener ingresos fiscales, independientemente de los beneficios fiscales que aprueben en el ejercicio de sus competencias normativas.

2. Tarifa del Impuesto

En esta materia no se pone ningún límite a las CCAA, por lo que pueden regular la tarifa en los términos que crean más oportunos, fijando tramos y tipos impositivos sin vinculación alguna con los establecidos por el Estado¹³⁹.

¹³⁷ S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, 1998.

¹³⁸ J. L. PEÑA ALONSO, «El ejercicio competencial de las comunidades autónomas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: un debate abierto», en la obra colectiva, *La reforma de los Estatutos de Autonomía*, 2005, págs. 507 a 580.

¹³⁹ M.^a M. DE LA PEÑA AMORÓS, «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos», *Colección de Estudios de Derecho*, Universidad de Murcia, 2005.

La única limitación será que no se puede aplicar un tipo único proporcional, ya que la cesión es de tarifa y no de tipo.

3. Deducciones y bonificaciones en la cuota

Las deducciones y bonificaciones que aprueban las CCAA son compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal, sin que puedan modificarlas, y su aplicación será posterior a las reguladas por la normativa estatal.

4. Materias que no son objeto de cesión

Aunque la Ley 22/2009 no identifica los elementos esenciales del impuesto que quedan reservados al Estado, por exclusión las materias que no pueden regular las CCAA serán el hecho imponible, los supuestos de no sujeción, los obligados tributarios, las exenciones y la base imponible del impuesto (por tratarse de un tributo de carácter estatal).

COMPETENCIAS GESTORAS

De acuerdo con el artículo 48.2 de la Ley 22/2009, las CCAA también podrá regular los aspectos de gestión y liquidación del ISD, reteniendo el Estado la competencia para establecer el régimen de autoliquidación con carácter obligatorio en las diferentes CCAA implantando éste conforme cada CCAA vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

La Ley 22/2009, en sus artículos 55, 56 y 58, desarrolla el alcance de las competencias normativas en materia de gestión, recaudación o inspección.

Cesión de competencias en materia de gestión

De acuerdo con el artículo 55.1 la cesión de competencias normativas en relación con la gestión alcanza a la incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado; la realización de actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias; la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias, la aprobación de modelos de declaración y, en general, las competencias necesarias para la gestión de los tributos.

Por el contrario, no serán objeto de delegación, según el artículo 55.2, la contestación a las consultas reguladas en la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la CCAA en el ejercicio de sus competencias. Y tampoco serán objeto de delegación la confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos. A su vez, en el artículo 55.3 se establece que los documentos y autoliquidaciones del impuesto se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la CCAA a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.

La doctrina ha criticado¹⁴⁰ la novedad de que no tendrá efecto liberatorio cuando se hace ante la oficina de una CCAA que no deba recibir el rendimiento, ya que desde el punto de vista del

¹⁴⁰ A. MONTERO DOMÍNGUEZ, «El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y los procedimientos tributarios», *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, número extra 13, 2010, págs. 3 a 30.

contribuyente se traslada al interesado la carga de conocer cuál sea la CCAA competente para recibir el rendimiento, por resultar contrario a la implantación de la ventanilla única como ejemplo de simplificación de los trámites administrativos y porque en algunos casos resulta complicado determinar a qué CCAA corresponde el rendimiento.

Cesión de competencias en materia de recaudación

En el artículo 56 de la Ley 22/2009 se establece que corresponde a las CCAA la recaudación en período voluntario de pago y en período ejecutivo, especificándose que en relación con el aplazamiento y fraccionamiento de pago le corresponderá la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado (incluso en el caso de autoliquidaciones que deban presentarse ante la Administración Tributaria del Estado). Por otra parte, en el artículo 57 se reconoce la libertad de las CCAA para organizar sus servicios de recaudación, pero ajustándose a lo previsto en la normativa estatal.

Cesión de competencias en la inspección

Aunque en el artículo 58 de la Ley 22/2009 se reconoce a las CCAA la inspección de los tributos cedidos, las CCAA deberán aplicar las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado. Las actuaciones de inspección de las CCAA fuera de su territorio serán llevadas a cabo por la Inspección de Tributos del Estado o la de las CCAA competentes por razón del territorio.

El Informe de Reforma Fiscal elaborado por una Comisión de Expertos propone una modificación profunda del ISyD. El fundamento de tal propuesta reside en que la configuración actual del impuesto impide una adecuada función redistributiva y provoca importantes problemas económicos y sociales. Desde el punto de vista económico, plantean la aprobación de un régimen especial para la transmisión de empresas familiares con la finalidad de atenuar los efectos negativos sobre el ahorro que provoca el establecimiento de un gravamen sobre la acumulación de riqueza. Desde el punto de vista social, la configuración actual provoca en muchas ocasiones problemas de liquidez a los contribuyentes. La Comisión propone a este respecto la ampliación de los plazos en los aplazamientos y fraccionamientos del pago. A su vez, debería ampliarse el mínimo exento para evitar gravar patrimonios reducidos, ampliar la base imponible y reducir los tipos de gravamen hasta el 10 por 100.¹⁴¹

¹⁴¹ En particular propone, la supresión de:

- Las reducciones por parentesco en la base imponible, que serían sustituidas por el establecimiento de tipos impositivos específicos y decrecientes en función de la mayor proximidad del parentesco.
- La reducción por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida.
- La reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida, con excepción del cónyuge superviviente.
- La reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico-artístico.
- Las reducciones sobre la base imponible aplicadas a las adquisiciones inter vivos, con excepción de las aplicadas a personas con discapacidad.

En relación al mínimo exento, la Comisión propone que este elemento tributario se fije por el Gobierno para todo el territorio de régimen común con una cuantía en el entorno de unos 20.000 o 25.000 euros.

Por último, plantea el establecimiento de tres tipos de gravamen. Un tipo de gravamen reducido del 5 por 100 aplicable a los cónyuges, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes; un tipo medio del 8 por 100 aplicable sobre los parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado y, un tipo más elevado del 11 por 100 aplicable al resto de personas.

Desde el punto de vista territorial, el ISyD es un tributo cedido a las CCAA. Como hemos visto anteriormente, las CCAA disfrutaban de importantes competencias normativas que han ejercido de manera muy notable lo que ha provocado un panorama normativo muy diverso. Para evitar tal situación, la Comisión propone que la normativa estatal fije unos límites máximos y mínimos dentro de los que pudieran moverse las CCAA.

La Comisión hace un breve comentario en relación a la posible vulneración del Derecho de la UE, en concreto y como veremos en detalle en el epígrafe posterior, los expertos advierten que la tributación de no residentes, a los que no se les aplican las ventajas fiscales establecidas por las CCAA presente una diferencia entre residentes y no residentes contraria a la libre circulación de capitales, que carece de justificación tal y como ya ha sido puesto de manifiesto por el TJUE. A ello debemos añadir la denuncia de la Comisión Europea contra España por este motivo ante el TJUE.

2.2. *La vulneración de las libertades fundamentales*

En virtud de la cesión de competencias normativas a las CCAA para residentes, éstas han utilizado dicha competencia para establecer una fiscalidad a la baja, de tal modo que la recaudación por este impuesto se ha reducido al mínimo. Como el Estado se reserva la recaudación y gestión que por este impuesto corresponda a sujetos no residentes que tributen por obligación real, corresponde también al Estado su régimen jurídico. Nos encontramos con una discriminación entre residentes y no residentes, dando lugar a una mayor fiscalidad para los no residentes al aplicarse la normativa estatal que es más gravosa¹⁴².

Esta situación ha dado lugar a que la Comisión Europea se haya dirigido al Reino de España en mayo de 2010 solicitando cambios en la legislación. Especialmente, en relación con la tributación por este impuesto para los no residentes o activos en el exterior, considerando que la legislación actual es incompatible con la libre circulación de los trabajadores y el capital. Esta petición se lleva a cabo mediante un dictamen motivado exponiendo que si no hay una reacción satisfactoria en un plazo de dos meses, la Comisión podrá decidir someter el asunto al TJUE.

Aunque se han incluido algunas modificaciones, para la Comisión, la normativa sigue siendo incompatible, por lo que con fecha 16 de febrero de 2011, la Comisión vuelve a instar al Reino de España a modificar sus normas discriminatorias sobre el ISD, llevando a cabo dicha petición mediante dictamen motivado complementario, considerando la Comisión que esto constituye un obstáculo a lo establecido en los artículos 45 y 63 del TFUE¹⁴³.

¹⁴² F. ESCRIBANO LÓPEZ, «El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de Impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en la obra colectiva, F. ESCRIBANO LÓPEZ; A. MARTÍN JIMÉNEZ; F. M. CARRASCO GONZÁLEZ, y A. SANZ CLAVIJO, *El impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CCAA*, Aranzadi, 2011, págs. 105 a 176.

¹⁴³ Véase la jurisprudencia del TJUE señalado anteriormente. A su vez, con la reciente STJUE la STJUE, de 17 de octubre de 2013, caso *Welte*, queda claro tal y como señala P. M. HERRERA MOLINA, «STJUE Welte: ¿El fin de las reducciones y beneficios fiscales autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones?», *ECJ leading cases*, UNED, 2013, la incompatibilidad de la normativa española con la jurisprudencia del TJUE.

La decisión de la Comisión Europea no ha supuesto ninguna sorpresa si analizamos la jurisprudencia comunitaria sobre la materia¹⁴⁴. Con ello, la mayoría de la doctrina, entre los que nos incluimos, entiende que la situación normativa del impuesto español es contraria a la libre circulación de capitales y, por ende, sería necesario acometer una serie de cambios normativos que permitan aproximar la carga fiscal del ISD entre residentes y no residentes. En este sentido, ¿qué medidas puede adoptar el Estado para no incurrir en las violaciones que se han descrito de acuerdo con la Jurisprudencia del TJUE?

Para hacer frente a estas cuestiones, una posible solución es que la normativa estatal debería regular de otro modo el ejercicio de las competencias normativas de las CCAA, lo que implica grandes dificultades. Otra posibilidad es reformar los puntos de conexión y reconocer a las CCAA competencias en relación con los no residentes comunitarios.

Hay autores que sugieren como solución arbitrar alguna medida en la legislación estatal que aproximara la carga fiscal en el ISD entre residentes y no residentes, ya sea a través de la introducción de deducciones estatales sobre la cuota (a aplicar exclusivamente por los causantes no residentes a fin de equipararlos desde el punto de vista cuantitativo), ya sea mediante la creación de una tarifa específica y propia para los no residentes que compense la ausencia de reducciones autonómicas y sitúe en un plano de igualdad a ambos tipos de contribuyentes¹⁴⁵.

PIÑA GARRIDO¹⁴⁶ expone que aunque esto se llevara a cabo, seguiría habiendo diferencias entre los residentes en una CCAA y el no residente comunitario, ya que las medidas estatales no pueden ajustarse exactamente a la gran variedad y dispersión que hay actualmente a nivel autonómico, existiendo el riesgo, por tanto, de que un sujeto pasivo decida volver a quejarse ante las autoridades comunitarias, por lo que propone reconocer a las CCAA potestad sobre los no residentes comunitarios que tengan vínculos significativos con ellas, siguiendo el ejemplo de las Comunidades Forales¹⁴⁷.

De lo que no hay duda, tal como está planteada la cuestión por la Comisión Europea, es que España tiene que modificar la legislación sobre este impuesto, ya que como está actualmente, y viendo la jurisprudencia del Tribunal, éste se va a pronunciar a favor de la Comisión, ya que es difícil que éste admita como válido la existencia de razones imperiosas de carácter general que permitan dichas discriminaciones.

2.3. *Medidas establecidas por España para evitar la Doble Imposición Internacional en materia de Sucesiones y Donaciones en el seno de la UE*

A continuación, vamos a comentar las medidas establecidas por España para evitar la doble imposición en materia de sucesiones. Para ello, es preciso advertir que existen dos mecanismos. En pri-

¹⁴⁴ Véase el epígrafe 3.1. Discriminación, dentro de «Los problemas de las sucesiones transfronterizas en la Unión Europea».

¹⁴⁵ A. RIBES RIBES, «La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 88, págs.93 a 117.

¹⁴⁶ L. PIÑA GARRIDO, «El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (I)», *Crónica Tributaria*, núm. 138/2011, págs. 246 a 286.

¹⁴⁷ L. PIÑA GARRIDO, «El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (II)», *Crónica Tributaria*, núm. 139/2011, págs. 179 a 222.

mer lugar, las medidas unilaterales aprobadas por España en la legislación que regula la materia y, en segundo lugar, los convenios bilaterales suscritos por nuestro país con otros Estados miembro.

2.3.1. Medidas unilaterales

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD regula en su artículo 23 el mecanismo para evitar la doble imposición internacional. El mecanismo establecido se basa en el conocido método de imputación limitada. En este sentido, el precepto en cuestión establece que los residentes españoles que tributen en el extranjero (obligación personal) tendrán...

«... derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.»

Como se ha explicado anteriormente, la cesión competencial del tributo en cuestión a las CCAA provoca que el mecanismo para evitar la doble imposición regulado en el artículo 23 de la Ley del ISD no surta los efectos deseados. Esta situación se debe, tal y como afirman CUESTA DOMÍNGUEZ y CARMONA MENDOZA¹⁴⁸, a que el actual panorama legislativo origina que la carga tributaria final no supera a la que se derivaría en los supuestos de concurrencia de potestades tributarias por dos Estados miembro. Esta situación hace que no se cumpla con los objetivos establecidos en la Recomendación de la Comisión Europea. Por esta cuestión, sería deseable realizar una reforma en la Ley del impuesto de tal manera que «la carga global de una sucesión no exceda de la que se aplicaría si únicamente España tuviese competencia fiscal sobre toda ésta».

Finalmente, la actual regulación normativa origina, como hemos señalado anteriormente, el problema de la discriminación, lo que ha provocado la actual situación de denuncia de la Comisión ante el TJUE. Esta situación puede ser trasladable al ámbito interno. La actual cesión competencial en materia de sucesiones y donaciones da lugar a desequilibrios internos lo que provoca una suerte de doble imposición interna no deseable y que atenta contra la lógica imperante en el seno de la UE. A este respecto, hay que tener en cuenta que si bien esta situación no vulnera el Derecho comunitario en la medida que se trata de problemas internos en los que cada Estado miembro es soberano, va contra el sentir de la Recomendación de la Comisión. Sin embargo, es posible que la regulación actual en materia de sucesiones vulnere los principios constitucionales recogidos en el artículo 31. 1. Esta cuestión se analiza con posterioridad.

2.3.2. Convenios para evitar la doble imposición en materia de sucesiones

La Recomendación de la Comisión considera los Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI) la principal herramienta jurídica para evitar o minorar al máximo la doble imposición in-

¹⁴⁸ J. CUESTA DOMÍNGUEZ y P. MENDOZA CARMONA, «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer», *newsletter, Cuatrecasas, Gonçalves Pereira*, marzo, 2012.

ternacional. Sin embargo, se trata un instrumento jurídico infrautilizado en el campo de las sucesiones y donaciones dentro de la UE, tal y como hemos puesto de manifiesto anteriormente.

Actualmente, España ha suscrito tres Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de sucesiones. En concreto, los países con los que España ha firmado un CDI en materia de sucesiones son Grecia¹⁴⁹, Francia¹⁵⁰ y Suecia¹⁵¹.

La primera cuestión que hay que resaltar es la antigüedad de los CDI firmados por España en este campo. Todos ellos son anteriores al Modelo de Convenio de referencia utilizado en este campo, es decir, el Modelo de CDI sobre Sucesiones y Donaciones publicado por la OCDE el 3 de julio de 1982¹⁵². Esta situación denota una falta de preocupación tanto en el seno de la UE como, en particular, por España. Por ello y en base a los comentarios establecidos en la Recomendación de la Comisión y su iniciativa para evitar la doble imposición internacional en materia sucesoria sería deseable una mayor actividad del Estado español en este asunto máxime cuando, tal y como se ha comentado, las medidas unilaterales se consideran como un instrumento insuficientes para erradicar la doble imposición internacional.

2.4. La posible vulneración constitucional de la actual normativa española en materia de sucesiones y donaciones

Hay autores que propugnan la inconstitucionalidad de la Ley del ISD porque opinan que se vulneran principios constitucionales de justicia tributaria de la Constitución española.

Para analizar si efectivamente se produce esta inconstitucionalidad hay que contemplar el artículo 31. 1 de la Constitución española que establece una combinación de los principios de igualdad, generalidad y capacidad económica para la consecución del objetivo¹⁵³.

Aunque la recaudación efectiva por el impuesto, debido entre otras causas, a la normativa llevada a cabo por las CCAA con una fiscalidad a la baja, eso no implica que no esté sometido a los mismos principios constitucionales que para el resto de los tributos.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, contemplado en el artículo 9. 3 de la Constitución, advertimos que el artículo 4 de la Ley 29/1987 establece presunciones sobre hechos imponderables en las transmisiones lucrativas cuando de los registros fiscales que obran en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y, simultáneamente o con posterioridad,

¹⁴⁹ Convenio celebrado el 6 de marzo de 1919.

¹⁵⁰ Convenio celebrado el 8 de enero de 1963.

¹⁵¹ Convenio celebrado el 25 de abril de 1963.

¹⁵² El Modelo de Convenio establece como criterio básico de sujeción el domicilio del causante en el momento de fallecimiento. Posteriormente, el derecho a gravar por uno u otro Estado se determina en función de la naturaleza de los bienes integrantes de la herencia. En concreto, se establece la soberanía tributaria al país en el que se hallen los bienes inmuebles, activos de un establecimiento permanente o de una base fija, así como los buques o aeronaves. En caso de que se trate de otro tipo de bienes, la soberanía tributaria se adjudica al Estado de domicilio del causante.

¹⁵³ L. M. ALONSO GONZÁLEZ, *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001.

el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendiente, herederos o legatarios, o cuando haya adquisiciones onerosas realizadas por ascendientes (como representantes de descendientes menores de edad), se presumirá una transmisión lucrativa a favor de éstos.

A su vez, el artículo 11 también establece presunciones respecto a la posibilidad de adicionar a los bienes declarados otros que jurídicamente no pertenecían al causante en el momento del fallecimiento y también en el artículo 15, al valorar en el 3 por 100 el ajuar doméstico del causante.

Este conjunto de presunciones pueden ocasionar inseguridad jurídica, dejando al administrado la carga de la prueba en contrario, lo cual puede provocar indefensión por la dificultad y gastos que puede suponer para el ciudadano la demostración de los hechos.

Otra inseguridad jurídica que se puede apreciar en la Ley es la mención del *valor real*, puesto que no lo define y concede un amplio margen a la Administración para fijarlo a sus intereses. Así, el Tribunal Constitucional, en sentencia 194/2000, en su fundamento jurídico 7.º, aunque referente al ITPAJD, señala que «declarar un valor real es una magnitud indeterminada en tanto no se determine qué debe entenderse por valor real, ni se especifiquen los parámetros que deban emplear los sujetos pasivos del impuesto para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes». Esta dificultad de determinar el valor real viene a reconocerse por el propio legislador en el artículo 25 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, precepto que, aunque autoriza, no obliga a los contribuyentes a consultar a la Administración sobre el valor de los bienes o derechos que vayan a ser objeto de la transmisión o adquisición. Establece que «dicha consulta no es vinculante para la Administración, pudiendo ésta rectificar posteriormente el valor fijado en un principio».

Aunque las CCAA, en base al artículo 57 de la LGT han intentado solventar este problema estableciendo unos valores de mercado¹⁵⁴. Pero esto, a su vez, puede provocar que un mismo bien pueda tener valoraciones distintas según la CCAA que lo establezca.

Para eliminar esta inseguridad jurídica, la Administración del Estado, como competente en el ISD deberá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar los precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes.

Otro principio constitucional es el de la capacidad económica que opera como límite al poder legislativo, quedando prohibidos los supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo no sea ya potencial, sino inexistente o ficticia, pero la jurisprudencia constitucional española, según HERRERA MOLINA¹⁵⁵, se caracteriza por la ambigüedad, interpretando en ocasiones el principio de capacidad económica como un mero criterio lógico que debe tenerse en cuenta, pero que cede automáticamente ante otras consideraciones no arbitrarias fundadas en la Constitución. En la interdicción de la arbitrariedad, el principio de capacidad económica desapa-

¹⁵⁴ Esta cuestión se desarrolla de manera amplia por J. F. GARCÍA DE PABLOS, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, número 20/2009, pág. 41 y ss.

¹⁵⁵ P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, 1998.

rece como límite al legislador ante cualquier finalidad extrafiscal sin que se realice control alguno de la proporcionalidad.

Para infringir el principio de capacidad económica por motivos extrafiscales, deberán ponderarse los bienes jurídicos desde la perspectiva del interés general.

En lo referente al ISD, y con el fin evitar la elusión fiscal en determinados supuestos, establece una serie de presunciones tendentes a impedir la misma, por lo que no incurrirían en inconstitucionalidad.

No obstante, algunas presunciones, como la valoración del 3 por 100 del ajuar doméstico, constituyen según HERRERA MOLINA¹⁵⁶ un criterio de valoración burdo y en muchas ocasiones por encima de la realidad, lo cual implica que a través de esta norma de valoración no se persigue la mayor justicia del impuesto, sino recuperar parte de la recaudación perdida por el fraude. Repartir esta recaudación entre todos los contribuyentes implica no respetar el principio de capacidad económica, puesto que se aplica con independencia de cuál sea el ajuar del difunto¹⁵⁷.

Por otra parte, el gravamen de acuerdo con el patrimonio preexistente no tiene reflejo en el derecho comparado ni en el derecho foral, siendo fuertemente criticado por la doctrina, ya que si lo que se pretende es aumentar la redistribución del ISD, se excede en su finalidad, pues lo que se debe redistribuir por este impuesto es la riqueza gravada por el mismo, la que viene enmarcada en su hecho imponible y no la que queda fuera del impuesto. Por lo que se refiere al principio de confiscatoriedad, predicable del sistema tributario en su conjunto, debe interpretarse de forma que con él se garantice la capacidad económica del contribuyente, su conservación y mejora. Por tanto, sería inconstitucional cuando el gravamen, motivado por los coeficientes multiplicadores sobre la cuota tributaria en función del patrimonio preexistente y del grado de parentesco, regulados en artículo 22 del Impuesto, resulten mayores a la herencia recibida, ya que según la sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 «la garantía de que el sistema fiscal no devendrá confiscatorio obliga a no agotar la riqueza imponible, sustrato, base o exigencia de contribuir».

Analizando la imposición máxima en el ISD, se observa que la misma, según la escala establecida en el artículo 21, llega hasta el 34 por 100, que multiplicado por los coeficientes multiplicadores establecidos en el artículo 22 en virtud del patrimonio preexistente, que llegan hasta el 2,40 para el Grupo IV, nos da ya una imposición del 81,6 por 100.

A su vez, si se tratara de una donación, a la inexistencia de reducciones en la base imponible, se suma la sujeción de las ganancias patrimoniales del donante, lo que superaría el 100 por 100, situación que, aunque afecta a sujetos distintos y, por tanto, no sería inconstitucional, sí parece excesiva su tributación, pues en cierto modo se puede hablar de confiscatoriedad. De este modo, en estos casos habría que moderar la excesiva imposición que se llega a producir en determinadas situaciones.

¹⁵⁶ P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, 1998.

¹⁵⁷ En sentido similar se pronuncia J. A. ROZAS VALDÉS, «Propuestas para una reforma tributaria. Parte I: En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Fiscalblog, El Economista*, 2014.

En lo referente al principio de igualdad, se observa ya una diferencia notable entre los contribuyentes residentes, por la gran cantidad de reducciones y exenciones establecidas por las CCAA, y los no residentes, que tributan por obligación real y que están sometidos a la normativa estatal. Como hemos dicho anteriormente, tendrá que modificarse para evitar que el asunto llegue al TJUE, que de acuerdo con la jurisprudencia que ha llevado a cabo hasta la actualidad, se pronunciaría con bastante certeza en contra de las diferencias existentes entre la normativa estatal y la de las CCAA.

Pero estas diferencias no existen solamente entre los que están sujetos a la normativa estatal y los residentes, sino también entre los residentes en distintas CCAA, ya que debido a la gran libertad normativa cedida a las CCAA se producen grandes diferencias entre unas CCAA y otras, y aunque la jurisprudencia constitucional por diversas sentencias ha reconocido que los principios de igualdad no se conculcan por la existencia de la diversidad impositiva, sí que serían necesarias unas normas mínimas de coordinación normativa, así como asegurar el cumplimiento de las funciones del impuesto; por ejemplo, la redistribución de la riqueza.

Respecto a la normativa de las CCAA, comprendemos que podría ser, en algunos casos, inconstitucional, pues cuando los beneficios otorgados están condicionados a la permanencia de la actividad económica en dicha Comunidad, así como que dicha empresa, negocio o entidad esté domiciliada en la misma, se está produciendo una restricción al artículo 139. 2 de la Constitución, que establece la libre circulación de personas y la libertad de establecimiento. En este sentido se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, mediante Auto de 8 de mayo de 2013 en la que plantea una cuestión de constitucionalidad sobre la regulación valenciana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹⁵⁸.

El Fundamento Jurídico 8.º y el acuerdo de la Sala establece lo siguiente:

- «1. Que considera que la Sentencia recurrida en esta casación no da respuesta constitucionalmente aceptable a la pretensión del recurrente; pero que la estimación del recurso depende exclusivamente de la validez constitucional del inciso final del apartado a) del artículo 12 *bis*¹⁵⁹ de la Ley 13/1997, de la Comunidad Valenciana, que considera contrario a los artículos 14, 31. 1 y 139. 1 de la CE, por lo que se ve obligado para decidir el Recurso de Casación a plantear ante el tribunal constitucional cuestión de inconstitucionalidad, conforme a lo dispuesto en los artículos 163 de la CE y 35 de la LOTC.
2. Que 13/1997, y en concreto respecto al beneficio fiscal regulado en el artículo 12 *bis* a) existe una situación entiendo que entre los sujetos pasivos del Impuesto de Sucesiones, regulado en la Ley de absoluta igualdad.
3. Que entiendo que el tratamiento desigual en la bonificación fiscal que deriva del elemento de la residencia, no responde a ningún fin constitucionalmente legítimo, y que, por tanto, al introducir tal elemento diferencial en la regulación del beneficio, se vulneran los artículos 14 y 31. 1 de la CE.

¹⁵⁸ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos. Capítulo II.

¹⁵⁹ El artículo 12 *bis* letra a) aprueba una...

«... bonificación del 75 por 100 de la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20. 2. a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.»

4. Que entiende que el tratamiento diferencial en la regulación del beneficio fiscal establecido en el artículo 12 *bis* referido, basado exclusivamente en el elemento de la residencia en la CA, constituye un trato desigual entre españoles contrario lo dispuesto en el artículo 139.1 de la CE.

Y, por todo ello, acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el TC respecto del artículo 12 *bis* de la Ley 13/1997, de la Comunidad Valenciana, por vulneración de los artículos 14, 31.1 y 139.1 de la CE suspendiendo provisionalmente las actuaciones del Recurso de Casación hasta que el TC se pronuncie sobre su admisión.»

Otra circunstancia que habría que tener en cuenta es la diferencia en su tributación, entre donaciones y adquisiciones *mortis causa*. Si el tratamiento de ambas figuras fuera más igualitario, se favorecerían las transmisiones de patrimonios en vida, con lo que se produciría una mayor protección a los hijos, la distribución de los bienes entre la familia y la incorporación de los jóvenes al mercado de trabajo y al sistema productivo.

3. Conclusión

El panorama normativo de los Estados miembro de la UE en materia de sucesiones está provocando dos situaciones que deberían abordarse y solucionarse en un tiempo prudencial dada la consecuencia jurídica que ello provoca a los ciudadanos de la UE. En primer lugar, la mayoría de las leyes que regulan la ISD provocan algún tipo de vulneración de las libertades fundamentales del TFUE, en concreto, la libre circulación de capitales o la libertad de establecimiento. La Comisión Europea ha denunciado ante el TJUE la normativa sobre sucesiones y donaciones española por considerarse discriminatoria. Ante esta situación, y la más que probable sentencia a favor de la Comisión, el legislador español deberá acometer una serie de cambios normativos para aproximar la carga fiscal por el impuesto entre residentes y no residentes. Por otra parte, y, en base al mismo razonamiento entendido en clave interna, sería aconsejable reflexionar sobre las competencias cedidas a las CCAA y las diferencias de trato y carga fiscal a las que se someten a los contribuyentes españoles según estén obligados a tributar en una u otra de las CCAA que configuran el Estado español.

En segundo lugar, la disparidad normativa de las legislaciones de los distintos Estados miembro origina que nos encontremos ante situaciones de doble imposición no deseables; máxime cuando lo que se pretende es alcanzar un mercado único garantizado por las libertades fundamentales. Para remediar esta situación, la Comisión europea ha publicado recientemente una Recomendación donde establece las pautas a seguir por los Estados miembro para evitar la doble imposición internacional en materia de sucesiones. No obstante, al tratarse de actos normativos de carácter dispositivo y no vinculante para los Estados miembro dependerá de la voluntad de estos en avanzar y establecer las referidas recomendaciones establecidas por la Comisión europea. Por ello, y a pesar que la Comisión europea no lo considere necesario ni la mejor solución, el panorama normativo actual en materia de sucesiones en el seno de la UE aconseja la adopción de una Directiva europea que armonice la regulación de los IS, estableciendo unos criterios de conexión únicos para todos los Estados miembro, y unas definiciones comunes al respecto.

IV. CONCLUSIÓN

En el último modelo de financiación de las CCAA, en lo referente al IRPF, además de aumentar el porcentaje de cesión, se han establecido importantes novedades que pueden vulnerar el ordenamiento comunitario en dos direcciones; por una parte, la aprobación por las CCAA de determinadas deducciones en cuota y por otra, la posibilidad de considerar ayudas de Estado los gravámenes establecidos por las CCAA en la aplicación de competencias normativas sobre la escala autonómica y a su vez algunas CCAA también han establecido deducciones de carácter empresarial que podrían considerarse a su vez ayudas de Estado.

Por lo que se refiere a las deducciones en la cuota íntegra autonómica, la mayoría de las CCAA han hecho uso de la misma dando lugar a una excesiva desigualdad en la aplicación interterritorial del impuesto si atendemos a los principios de igualdad y no confiscatoriedad y a que puedan existir vulneraciones de las libertades comunitarias al existir discriminación entre un residente y un no residente.

Por lo que se refiere al trato discriminatorio entre un residente que cotiza por obligación personal y un no residente que cotiza por obligación real, es muy importante la doctrina establecida por el TJUE en el caso *Guerritse*, en el cual se plantea si la diferencia de situación objetiva entre un no residente sin establecimiento permanente y un residente debe considerarse discriminatorio o no en relación al tipo de gravamen, llegando a la conclusión de que sería conforme al Derecho comunitario aquella normativa cuyo tipo fijo para no residentes no sea superior al que resultaría de aplicar la escala progresiva a la suma de los rendimientos netos y el mínimo exento, constituyendo una discriminación indirecta cuando el tipo fijo sea superior al que le correspondería a un residente.

Esta doctrina supone que la normativa española reguladora del IRPF y el IRNR podrían suponer la vulneración de las libertades comunitarias cuando un no residente sin establecimiento permanente sufra un gravamen superior al que resultaría de aplicar la escala de gravamen progresiva a un residente.

La doctrina, para resolver esta cuestión, ha planteado diversas soluciones pero todas ellas difíciles de llevar a la práctica por su complejidad o el aumento de los costes de gestión, por lo que sería conveniente un acuerdo consensuado del Consejo de Política Fiscal y Financiera donde se determine la mejor solución a aplicar. La dificultad actual que plantea el cumplimiento de la doctrina establecida en la sentencia del TJUE ha llevado a la Comisión Europea a no actuar en consecuencia.

En lo referente a la competencia cedida a las CCAA sobre el mínimo personal y familiar, desde la perspectiva del Derecho comunitario y teniendo en cuenta la jurisprudencia asentada por el TJUE en el caso *Guerritse*, sería necesario una coordinación entre el tipo fijo establecido en el IRNR y la tarifa estatal y autonómica, de tal manera que el tipo de gravamen del IRNR no sea superior al tipo medio efectivo del IRPF.

Entre las competencias cedidas a las CCAA está la posibilidad de establecer deducciones sobre la cuota íntegra autonómica. Teniendo en cuenta que las CCAA están aprobando deducciones

vinculadas a su territorio, esto provoca agravias del no residente frente al residente. De acuerdo con el artículo 46 del IRNR, no afectaría a los trabajadores transfronterizos, pero si se analiza desde el punto de vista de las entidades sobre las que se realiza la inversión, sí se produce, desde nuestro punto de vista, una vulneración del Derecho de la UE sobre todo en lo referente a la libertad de establecimiento y a la libertad de capitales, pudiéndose considerar ayudas de Estado por su carácter selectivo, pues las CCAA normalmente exigen que las empresas en las que inviertan tengan su domicilio fiscal y social en el territorio de la CA. respectiva, por lo que las empresas con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente no pueden disfrutar de la ventaja fiscal establecida.

En lo referente a las ayudas de Estado, para que no sean consideradas como tales, es necesario cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de la CE número 1998/2006 y como la legislación autonómica no se atiene al mismo, nos encontramos con medidas fiscales contrarias a la regulación de la Comisión.

Por lo que respecta a las deducciones autonómicas relativas a la vivienda habitual, el TJUE ha señalado que la aplicación de beneficios fiscales a favor de la vivienda habitual no puede estar condicionada a que la misma radique en España sino que los beneficios fiscales deben aplicarse aunque la vivienda se encuentre situada en la jurisdicción de cualquier Estado miembro, lo que obligaría a modificar los beneficios establecidos por las CCAA. , pues la mayoría de ellas establecen como requisito, bien la residencia, bien la vivienda habitual se encuentre localizada en el territorio de la CA que aprueba la deducción.

En el Impuesto sobre el Patrimonio existe una cesión a las CCAA en lo referente al mínimo exento, la tarifa y sobre la posibilidad de establecer bonificaciones que sean compatibles con las del Estado y siempre respetando las establecidas por el Estado. Como la cesión del Impuesto no incluye a los *no residentes*, surge una discriminación en el trato dado a las personas residentes y no residentes, lo que lleva consigo una clara discriminación contraria al Derecho comunitario, pues las CCAA han establecido una serie de deducciones y bonificaciones que el no residente no se puede aplicar al estar sujeto a la normativa estatal del impuesto, que en general es más gravoso que la legislación autonómica aplicada a los residentes, de lo cual se deduce que habría que modificar la legislación estatal para conseguir evitar la discriminación actualmente existente.

Otro posible conflicto con el Derecho comunitario y a nivel estatal, es la obligación establecida de nombrar un representante legal de no residente en España ante la Administración Tributaria, ya que como ha establecido el TJUE en el caso de Portugal, tal decisión le correspondería al obligado tributario, justificándose dicha decisión en la posibilidad que tienen los EEMM entre sí de facilitar la información fiscal necesaria para evitar el fraude y la evasión fiscal.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el panorama normativo de los Estados miembro de la UE en materia de sucesiones está provocando dos situaciones que deberían abordarse y solucionarse en un tiempo prudencial dada la consecuencia jurídica que ello provoca a los ciudadanos de la UE. En primer lugar, la mayoría de las leyes que regulan la ISD provocan algún tipo de vulneración de las libertades fundamentales del TFUE, en concreto, la libre circulación de capitales o la libertad de establecimiento. La Comisión Europea ha denunciado ante el TJUE la normativa sobre sucesiones y donaciones española por considerarse discriminatoria. Ante esta

situación, y la más que probable sentencia a favor de la Comisión, el legislador español deberá acometer una serie de cambios normativos para aproximar la carga fiscal por el impuesto entre residentes y no residentes. Por otra parte, y, en base al mismo razonamiento entendido en clave interna, sería aconsejable reflexionar sobre las competencias cedidas a las CCAA y las diferencias de trato y carga fiscal a las que se someten a los contribuyentes españoles según estén obligados a tributar en una u otra de las CCAA que configuran el Estado español.

En segundo lugar, la disparidad normativa de las legislaciones de los distintos Estados miembro origina que nos encontremos ante situaciones de doble imposición no deseables; máxime cuando lo que se pretende es alcanzar un mercado único garantizado por las libertades fundamentales. Para remediar esta situación, la Comisión europea ha publicado recientemente una Recomendación donde establece las pautas a seguir por los Estados miembro para evitar la doble imposición internacional en materia de sucesiones. No obstante, al tratarse de actos normativos de carácter dispositivo y no vinculante para los Estados miembro dependerá de la voluntad de estos en avanzar y establecer las referidas recomendaciones establecidas por la Comisión europea. Por ello, y a pesar que la Comisión europea no lo considere necesario ni la mejor solución, el panorama normativo actual en materia de sucesiones en el seno de la UE aconseja la adopción de una Directiva europea que armonice la regulación de los IS, estableciendo unos criterios de conexión únicos para todos los Estados miembro, y unas definiciones comunes al respecto.

Capítulo tercero

El Derecho de la Unión Europea y los tributos cedidos de ámbito indirecto

I. LA INCIDENCIA DEL DERECHO DE LA UE EN EL PODER TRIBUTARIO DE LAS CCAA: LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

1. Introducción

El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos fue creado por Ley 24/2001, de 27 de diciembre y con efectos de 1 de enero de 2002, con el fin de mejorar la financiación de las Comunidades Autónomas en su sistema sanitario y en sus actuaciones medioambientales aumentándose a su vez la corresponsabilidad fiscal de las mismas.

Debido a su posible incompatibilidad con el Derecho Comunitario, dicho impuesto fue derogado por Ley 2/2012 de 29 de junio y con efectos de 1 de enero de 2013 es integrado en el Impuesto Especial de Hidrocarburos¹.

Con la finalidad de mantener los ingresos de las CCAA se modifica el artículo 50 de la Ley 38/1992 en lo referente a los tipos impositivos estableciéndose un tipo general y el tipo especial en el cual se recogen los tipos impositivos del Impuesto que se habían establecido en el IVMDH.

Por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 28 de septiembre de 2000 se crea una Comisión para el Estudio y Propuesta de un nuevo Sistema de financiación de las CCAA aplicable a partir del año 2002, con el fin de analizar la situación financiera de las mismas². En la misma se encarga la creación de un nuevo impuesto indirecto sobre hidrocarburos, tabaco y

¹ La derogación y supresión del IVMDH ha dado lugar a su integración en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. La integración ha supuesto que el tramo estatal del IVMDH queda sustituido por el tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos y el tramo autonómico del IVMDH, queda sustituido por el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.

² AAVV, «Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica, Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002», *Libro Blanco*, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 2002.

alcoholes en su fase minorista que sea compatible con la normativa y políticas comunitarias en el ámbito del IVA y de los actuales Impuestos Especiales de Fabricación armonizados. La finalidad del nuevo tributo es la financiación de políticas sanitarias y medioambientales.

En virtud de este mandato, por Acuerdo de 27 de julio de 2001 se aprueba por el Consejo de Política Fiscal y Financiera y con el voto unánime de las CCAA el nuevo Sistema de Financiación Autonómica, ordenándose en el mismo la creación de un grupo de trabajo para el Estudio de un Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos que da como resultado el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, en la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Se trata de un Impuesto estatal, indirecto y cedido en su totalidad a las CCAA y que incide sobre la energía, sujetándose a gravamen las ventas minoristas de algunos hidrocarburos (gasolina, gasóleo, fueloil y queroseno).

Por Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se modifica el ámbito objetivo originario, eliminando de dicho ámbito, a partir del 1 de enero de 2003, el queroseno utilizado como combustible de calefacción.

Como ocurre en el Impuesto sobre Hidrocarburos, se consideran incluidos en su ámbito objetivo, los demás hidrocarburos líquidos que se utilicen como combustible de calefacción y los que, con excepción del gas natural, el metano, el gas licuado de petróleo y demás productos gaseosos equivalentes, se destinen a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburante o para aumentar el volumen final del carburante.

Por último, la Ley 2/2012, de 29 de junio (*BOE* de 30/06/2012), de Presupuestos Generales del Estado, en su disposición derogatoria 3.^a y con efectos de 1 de enero de 2013, procedió a la derogación del artículo 9 de la Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Con ello, se deroga el IVMDH y se integra en el Impuesto especial sobre Hidrocarburos.

2. Características y elementos esenciales del Impuesto

El artículo 9. *Uno.* 1 de la Ley 24/2001 establece que el IVMDH es un tributo de carácter indirecto que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos, gravando en fase única, las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo.

En esta misma Ley se establece que su rendimiento recaudatorio se afectará en su totalidad a la financiación de los gastos de naturaleza sanitaria, aunque la parte proveniente de la aplicación de los tipos autonómicos podrá dedicarse tanto a la financiación de gastos sanitarios como a actuaciones medioambientales, finalidades que deberán orientarse por criterios objetivos³.

³ La fijación de criterios objetivos era una exigencia establecida por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea para justificar y demostrar que las diferencias regionales en los tipos de gravamen del impuesto venían determinadas e integradas en el ámbito nacional en el marco de las políticas de sanidad o de protección del medio ambiente. Por tanto, el establecimiento de los criterios objetivos es el requisito inexcusable para acreditar que las diferencias regionales responden a imperativos generales de coherencia interna entre el montante del Impuesto y los problemas que aspira a resolver. De esta manera, el importe del impuesto debería estar definido en las CCAA en función de criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. En su defecto, el objetivo fundamental de la diferenciación regional aparecería básicamente como objetivo de naturaleza presupuestaria.

En el artículo 9. *Uno. 2* se configura como un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas estableciéndose que la cesión a las CCAA se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las CCAA y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su respectiva Ley de cesión.

Respecto al ámbito de aplicación, se exige en todo el territorio nacional, excepto en Canarias, Ceuta y Melilla, sin perjuicio de lo establecido en los Convenios y Tratados Internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio como son el País Vasco y Navarra.

Su ámbito objetivo estuvo originariamente integrado por las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno, si bien por el artículo 7 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, se eliminó de dicho ámbito, a partir del 1 de enero de 2003, el queroseno utilizado como combustible de calefacción. Esta modificación tuvo como motivación la poca recaudación y el coste de su gestión.

Según se define en el artículo 49 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, se consideran incluidos en su ámbito objetivo, los demás hidrocarburos líquidos que se utilicen como combustible de calefacción y los que, con excepción del gas natural, el metano, el gas licuado de petróleo y demás productos gaseosos equivalentes, se destinen a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburante o para aumentar el volumen final de un carburante.

El hecho imponible del impuesto, tal como se establece en el artículo 9. *Cinco. 1* de la Ley 24/2001 está constituido por las ventas minoristas y el autoconsumo de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, extendiéndose al autoconsumo de los productos gravados por los sujetos pasivos del impuesto. Tienen la consideración de ventas minoristas, según el artículo 9, *Cuatro. 1 y 2* de la Ley 24/2001:

Las ventas o entregas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo destinados al consumo directo de los adquirentes, considerándose como ventas minoristas las efectuadas en los establecimientos que cuenten con instalaciones fijas para la venta al público para consumo directos de los productos, con independencia del destino que den los adquirentes a los productos adquiridos.

Las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de los productos cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio.

El lugar de realización de las ventas minoristas, de acuerdo con el artículo 9, apartado *Cuatro. 4* es el siguiente:

- Para las ventas o entregas realizadas en los establecimientos de venta al público al por menor, en estos establecimientos.
- Para las entregas efectuadas por suministradores directos o instalaciones fijas de consumidores finales, en las instalaciones de recepción y consumo.
- Para las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias, en los establecimientos de consumo propio.

No se consideran sujetas, de acuerdo con el artículo 9, apartado *Cinco. 2* de la Ley 24/2001, las entregas de productos que supongan su restitución o la sustitución por otros iguales al adquirido, cuando previamente hubieran sido devueltos por éste al vendedor tras haberlos recibido como consecuencia de una venta o entrega que hubiere estado sujeto al Impuesto.

En los supuestos de exención, aunque se considera realizado el hecho imponible, no surge la obligación de pago, son los mismos que se aplican para el Impuesto sobre Hidrocarburos, excepto el alcohol etílico incorporado como biocombustible en las gasolinas, que en IH está exento y sin embargo está grabado en el IVMDH.

El Impuesto se devenga en el momento de la puesta a disposición de los adquirentes, o en su caso, en el de su autoconsumo, siempre que se haya ultimado el régimen suspensivo sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos. No obstante, en las importaciones, el impuesto se devenga en el momento en que los productos queden a disposición de los importadores, una vez ultimada la importación a consumo y el régimen suspensivo, de conformidad con el apartado 27 del artículo 4 de la normativa sobre Impuestos Especiales.

Este desvío respecto a lo que ocurre con el Impuesto sobre Hidrocarburos hace que la cuota por este impuesto no se integre en la base del IVA por operación asimilada a importación.

Son sujetos pasivos del impuesto de IVMDH los propietarios de los productos gravados que realicen respecto de los mismos las operaciones sujetas al Impuesto. En el caso de las importaciones y adquisiciones intracomunitarias sujetas al impuesto, lo son los titulares de los establecimientos de consumo propio, considerándose como tales, los lugares o instalaciones de recepción y consumo final en estos supuestos.

Un efecto importante respecto al Impuesto sobre Hidrocarburos es el mayor número de sujetos pasivos, ya que ahora no sólo están obligados al pago los operadores de productos petrolíferos que existen en nuestro mercado, sino además los distribuidores a instalaciones fijas, las gasolineras y determinadas entidades como las cooperativas agrícolas.

No obstante, según EDUARDO ESPEJO⁴, hay que tener en cuenta, en relación con las Estaciones de Servicio, que los sujetos pasivos son los propietarios del producto en el momento de su puesta a consumo y no el propietario de la instalación, quedando fuera, por tanto, los titulares de gasolineras con contrato de abanderamiento a comisión, que son la mayoría, pues no son propietarios de los productos que venden sino que perciben una comisión por litro vendido, siendo en este caso, el sujeto pasivo, la compañía petrolífera, por lo que no están obligados al pago del impuesto los propietarios de todas las estaciones de servicio, sino sólo aquellas que sean libres y no hayan suscrito un contrato de abanderamiento o aquellas que teniéndolo dispongan en sus contratos de la cláusula de «compra en firme».

La base imponible, conforme a lo dispuesto en el artículo 9. *Nueve. 1* de la Ley 24/2001, se estima constituida por el volumen de los productos, expresado en miles de litros, con excepción del fuelóleo, respecto del cual estará constituido por el peso del producto expresado en toneladas métricas.

⁴ E. ESPEJO, «Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», *Revista REAF*, núm. 250 de marzo de 2002.

Según EDUARDO ESPEJO, en esta Ley se echa de menos alguna remisión a la Ley de Impuestos Especiales, ya que no contempla la temperatura en la determinación de la Base Imponible, pues si bien no existe ningún problema para calcular las cuotas a temperatura ambiente en el momento del devengo, no ocurrirá lo mismo cuando la inspección tributaria compruebe y verifique las compras y las ventas de un sujeto pasivo, ya que nunca coincidirán por razones obvias. El mismo problema existe si no se consideran las mermas y los errores normales de los sistemas metrológicos. Por lo que el problema es que cuando la cantidad de litros comprados de carburante por el sujeto pasivo no sea igual a los litros vendidos, el empresario de la estación de servicio, el distribuidor o el operador deberá pagar el impuesto.

En el plano fiscal, como subraya LÓPEZ ESPADAFOR⁵ el hecho de que el IH y el IVMDH se paguen en función no del precio del producto, sino de su volumen, conlleva que no se recaude más por ellos cuando suba el precio del petróleo.

El tipo de gravamen aplicable a cada producto, según el artículo 9. *Diez* de la Ley 24/2001, se forma mediante la suma de los tipos estatal y autonómico, debiéndose aplicar los vigentes en el momento del devengo.

Los tipos estatales son los siguientes:

- Gasolinas: 24 euros por 1.000 litros.
- Gasóleo de uso general: 24 euros por 1.000 litros.
- Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 6 euros por 1.000 litros.
- Fuelóleo: 1 euro por tonelada.
- Queroseno de uso general: 24 euros por 1.000 litros.

Estas cantidades podrán ser actualizadas cada año por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En cuanto al tipo autonómico, será el establecido por cada Comunidad Autónoma dentro de los límites establecidos.

Si una Comunidad Autónoma no hubiera aprobado tipo alguno, el gravamen del impuesto estará conformado sólo por el de naturaleza estatal.

La problemática de la diversidad o inexistencia de un tipo autonómico es que los productos petrolíferos tendrán distintos precios en las diversas CCAA por imperativo legal y no por razones de mercado.

La repercusión del impuesto según el artículo 9. *Once* de la Ley 24/2001 obliga a repercutir el impuesto al consumidor final y se debe llevar a cabo por los sujetos pasivos en factura o documento análogo, separadamente del resto de los conceptos.

⁵ C. LÓPEZ ESPADAFOR, «Gasóleo *versus* gasolina en el plano fiscal», *Quincena fiscal*, núm. 5, 2010.

Los sujetos pasivos deberán presentar las declaraciones tributarias correspondientes, practicando las autoliquidaciones procedentes, estableciendo el Ministro de Hacienda el procedimiento de liquidación del impuesto y las normas de gestión para el control del mismo según el artículo 9. Doce. 1 y 2 de la Ley 24/2001.

Por Orden Hac/1554/2001, se regula el procedimiento de inscripción en las oficinas gestoras que les entregará una tarjeta acreditativa en la que constará el Código de Identificación Minorista (CIM).

Dentro del código CIM se distinguen las diversas categorías que se desarrollan en los establecimientos que se identificarán con los siguientes caracteres:

ES: Estaciones de Servicio, comprendiendo las cooperativas agrícolas, de transporte, etc. con unidades de suministro.

CP: Establecimientos de consumo propio y recepción directa por importaciones y adquisiciones intracomunitarias.

SU: Suministradores, que comprende a los propietarios de productos que realizan ventas minoristas directamente desde un refinera, depósito fiscal, almacén fiscal u otros almacenes, poniendo el producto a disposición del adquirente en el domicilio de éste, directamente desde dichos establecimientos.

VM: Tiene un carácter residual, e incluye al resto de establecimientos no incluidos en las categorías anteriores.

Los sujetos pasivos del impuesto deberán presentar una declaración-liquidación por cada una de las CCAA donde se produzca el devengo y llevar a cabo simultáneamente el pago de las cuotas.

Los periodos de liquidación son por trimestres naturales y el plazo son los veinte días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se han producido los devengos.

3. Problemática constitucional del Impuesto

La creación del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos fue aprobada por la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, esto es, mediante una Ley de acompañamiento a los Presupuestos para el año 2002, estableciendo en la Exposición de Motivos, sin más explicación, que «se establece el nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas sobre Determinados Hidrocarburos, con la condición de impuesto estatal cedido a las CCAA y quedando afectada su recaudación a la cobertura de los gastos en materia de Sanidad y, en su caso, de las de actuaciones medioambientales».

Ello ha dado lugar a que diversos sectores doctrinales hayan criticado e incluso cuestionado su constitucionalidad por utilizar una Ley instrumental de Presupuestos Generales, ya que la Constitución en su artículo 134 apartado 7.º, establece que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos, acudiendo para ello a una Ley instrumental de acompañamiento a los Presupuestos que se caracteriza por disfrutar, como la Ley de Presupuestos, de un proceso abreviado de discusión

y aprobación y estando las facultades de examen y enmienda de que gozan las Cámaras parlamentarias limitadas, cuando lo correcto hubiera sido llevarlo a cabo mediante una Ley ordinaria dictada con el debido respecto a las competencias del poder legislativo en materia financiera y respetuosa con el principio de seguridad jurídica.

El profesor MIGUEL ÁNGEL CAAMAÑO ANIDO⁶ dice que «parece razonable sostener que todas las reservas que doctrinal, jurisprudencial, institucional e incluso legislativamente se han hecho sobre el contenido y los límites de las Leyes de presupuestos serían igualmente predicables de sus leyes instrumentales».

Asimismo, los profesores PALETO⁷ y MARTÍNEZ LAGO⁸ señalan que la función de las Leyes de acompañamiento deben limitarse a complementar la Ley principal a la que se juntan. Por tanto, aquello que no se permite por la Ley de Presupuestos, menos debería permitirse a su complemento.

No obstante, hay autores como FERNANDO SERRANO ANTÓN que lo justifican por la urgencia en la aprobación del nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas.

Aunque no se trata de una cuestión pacífica⁹, el TC ha entendido finalmente que el contenido de las leyes de acompañamiento no se somete a las restricciones de las leyes de presupuestos¹⁰.

⁶ M. A. CAAMAÑO ANIDO, «Tres notas sobre el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 227/2002.

⁷ L. M. CAZORLA PRIETO, *Las llamadas Leyes de acompañamiento presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad*, Marcial Pons, Madrid 1998.

⁸ M. A. MARTÍNEZ LAGO, «Leyes de Presupuestos y Leyes de acompañamiento», *REDF*, núm. 104, Civitas, 1999.

⁹ La doctrina ha criticado duramente este instrumento legislativo. Sin embargo, hay autores que sostienen que este tipo de leyes, en tanto que están subordinadas a las leyes de presupuestos que acompañan y complementan, deberían tener el mismo contenido material de las leyes de presupuestos y, por tanto, los mismos limitantes (J. M. GIMENO FELIU, «Una valoración crítica sobre el procedimiento y contenido de las últimas reformas legales en contratación pública», *Revista de Administración Pública*, núm. 144, septiembre-diciembre de 1997). Por su parte, otros autores lo critican desde el punto de vista de una adecuada técnica legislativa señalando que este tipo de leyes potencian la dispersión normativa y hacen más compleja la inteligencia y ejecución del Presupuesto (I. MERINO JARA, «Las Leyes de Presupuesto en la Constitución española de 1978: configuración constitucional y límites materiales», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 236, 1995). Por último, hay autores que consideran que esta tramitación procedimental ignora el principio de seguridad jurídica y, por ello, las leyes de acompañamiento deben considerarse inconstitucionales. En sentido análogo a la doctrina menos crítica se ha pronunciado el Consejo General del Poder Judicial, el Consejo de Estado y el Consejo Económico y Social. En particular, el *Consejo de Estado* en su «Dictamen de 3 de octubre de 1996» afirmaba que «razones de seguridad jurídica y de buena técnica legislativa aconsejan que todas las normas, y muy en especial aquellas que tienen rango de ley, nazcan en el seno propio de la materia que es objeto de regulación, y vivan dentro de ellas hasta que sean sustituidas por otras». En sentido análogo se pronuncia el CGPJ y el CES al señalar que este tipo de leyes generan el riesgo de caer en una incorrecta técnica legislativa, especialmente en lo relativo a la repercusión derogatoria de estas leyes sobre la normativa vigente. Sin embargo y, a pesar de las críticas, tal y como advierte el Consejo de Estado y cuyo argumento compartimos, las leyes de acompañamiento son leyes ordinarias con características propias, independientes de cualquier otra, conectadas con la de presupuestos por su vocación de ser un complemento y compartir con ella una unidad de propósito. Por ello, no le son de aplicación las restricciones materiales que la jurisprudencia del TC establece para las leyes de presupuestos. A su vez, establece, al igual que el TC, la no vulneración del principio de seguridad jurídica pese a que sí critica la deficiencia que origina este tipo de leyes en la técnica legislativa.

¹⁰ STC 136/2011, de 13 de septiembre.

Otra crítica doctrinal que recibe la creación de este impuesto es que rompe el principio de unidad de caja quebrando el principio de no afectación, pues en la regulación del Impuesto se establece que: «Los rendimientos que se deriven del presente impuesto quedarán afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómico podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios.»

El principio de unidad presupuestaria¹¹ está recogido en el artículo 134. 2.º de la Constitución que establece que los presupuestos «informarán la totalidad de los gastos e ingresos del Sector público estatal, y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado» por lo que se está sugiriendo un único documento presupuestario y que según GARCÍA NOVOA, la unidad presupuestaria supone limitar o excluir los presupuestos extraordinarios imponiendo una centralización de los fondos presupuestarios.

El principio de no afectación, se traduce en la exigencia de que todo el caudal dinerario de los ingresos públicos se destine a financiar, de modo indistinto y global, el conjunto de los gastos públicos.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta el artículo 23 de la Ley General Presupuestaria que establece que con carácter general los recursos de la Hacienda del Estado y de cada uno de sus Organismos autónomos se destinan a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por una Ley se establezca su afectación a fines determinados y a su vez el artículo 27 de la Ley General Tributaria establece que el rendimiento de los tributos del Estado se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que, a título excepcional y mediante una Ley, se establezca una afectación concreta.

De lo anterior se deduce que la quiebra de los principios presupuestarios y contables responde en este caso concreto a la excepcionalidad por la urgencia de la entrada en vigor del nuevo Sistema de Financiación Autonómica, en la cual estaban de acuerdo tanto el Gobierno como las Comunidades Autónomas.

4. Compatibilidad del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) con el Derecho Comunitario

Ya desde un principio se han mantenido dudas sobre la compatibilidad del IVMDH con el Derecho Comunitario.

Ante las dudas que surgían entre los expertos en financiación autonómica, el Presidente de la Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las CCAA aplicable a partir de 2002, el profesor LASARTE, planteó diversas cuestiones al Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea¹² entre

¹¹ C. GARCÍA NOVOA, «Principios presupuestarios», Capítulo IV del *Manual de Derecho Presupuestario*, ed. Comares, Granada, 2001.

¹² Se recogen las mismas, así como sus contestaciones dentro del Anexo B del *Informe sobre Reforma del Sistema de Financiación Autonómico*, Instituto de Estudios Fiscales.

las que se encontraba la relativa a la posible creación de nuevos impuestos sobre consumos específicos, estableciendo concretamente si sería compatible con la normativa y políticas comunitarias en el ámbito del IVA y de los actuales Impuestos Especiales de Fabricación armonizados, la creación de nuevos tributos sobre consumos específicos de alcoholes, hidrocarburos y tabacos, en la fase minorista de su distribución, asignando a los mismos la finalidad concreta de financiar los gastos autonómicos relacionados con el consumo de tales bienes¹³ precisando en carta de 10 de mayo de 2001, a petición de mayor información de la Comisión Europea, que tales tributos tendrían como finalidad específica la articulación de políticas sanitarias y medioambientales.

La contestación del Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea fue que a la luz del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CE «España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre el tabaco y los hidrocarburos bajo ciertas condiciones, en particular, que el objetivo perseguido sea otro que el principalmente presupuestario».

A la vista de lo anterior, es necesario analizar si el IVMDH cumple con los requisitos formulados por la Comisión Europea y a su vez si el Impuesto citado está sujeto, o no, a la normativa comunitaria armonizadora de la imposición indirecta sobre hidrocarburos, estableciéndose a su vez su alcance.

Otra cuestión planteada a la Comisión para la Reforma de la Financiación de las CCAA fue si resultaría incompatible con las directivas comunitarias que se permitiera a las CCAA fijar tipos de gravamen distintos en todo el territorio, ya que supondría reconocer competencias normativas a dichos entes territoriales, y una diversidad de tipos en el ámbito nacional.

La respuesta de la Dirección General a esta cuestión planteada fue la siguiente: «Si se pretende demostrar que la medida fiscal se integra en el ámbito nacional en el marco de las políticas de sanidad o de protección del medio ambiente, conviene acreditar sin equívocos que las diferencias regionales que se efectuarían responderían a imperativos generales de coherencia entre el montante del impuesto y los problemas que aspira a resolver. De esta manera, el importe del impuesto debería estar definido en las CCAA en función de criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. En su defecto, el objetivo fundamental de la diferenciación regional aparecería básicamente como objetivo de naturaleza presupuestaria.»

La creación del IVMDH por Ley 24/2001 establece que los ingresos del mismo se afectarán, del tipo estatal, a gastos sanitarios y respecto al tipo autonómica, a gastos sanitarios o medioambientales, de acuerdo con criterios objetivos fijados a nivel nacional.

Según un sector doctrinal, en el que destaca FERNANDO SERRANO ANTÓN¹⁴, el Impuesto sí es compatible con el Derecho Comunitario, pues cumple con las exigencias del artículo 33.1 de la Sexta Directiva que señala que se pueden crear por parte de los estados nacionales sobre contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen

¹³ Carta de 6 de abril de 2001 en el Anexo B del *Informe sobre la Reforma del sistema de Financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales.

¹⁴ F. SERRANO ANTÓN, «El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos de la Comunidad de Madrid: su compatibilidad con el Derecho de la Unión», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 237/2004.

de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

En cuanto al primer requisito, esto es, que estos tributos no tengan el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, está claro que el IVMDH es compatible con el IVA, pues no se trata de un impuesto general, no incide sobre la totalidad de las entregas de hidrocarburos en todas y cada una de las fases de producción y distribución y no grava el valor añadido en todas las fases de producción y distribución, sino solamente las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, de acuerdo con la Ley 24/2001.

A su vez, en lo referente a los Impuestos Especiales, el artículo 3 de la Directiva 92/12/CE sobre Impuestos Especiales permite la imposición de gravámenes por parte de los Estados, sobre productos ya sometidos a gravamen por los impuestos especiales armonizados siempre que dichos impuestos tengan una finalidad específica, se respeten las normas impositivas aplicable 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 y no dé lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Por tanto, el IVMDH es, según este sector doctrinal, plenamente compatible con el Derecho Comunitario, pues no es un impuesto general, no da lugar a formalidades relacionadas con el paso de una frontera, ya que la Ley 24/2001 califica como ventas minoristas «las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio y el devengo se produce después de abandonar el depósito fiscal». En cuanto a la finalidad específica, de acuerdo con la Ley 24/2001, el rendimiento del impuesto queda afectado a la financiación del gasto sanitario o medioambiental de las CCAA.

De la misma opinión son otros autores como MIGUEL ÁNGEL CAAMAÑO ANIDO¹⁵, y ALMUDENA SERNA RODRÍGUEZ¹⁶.

Otro sector doctrinal, que es mayoritario, opina –al contrario– que dicho impuesto no es compatible con el Derecho Comunitario, pues de su análisis se deduce que la finalidad principal es de carácter presupuestario, ya que con este impuesto se trata de fortalecer la autonomía de las CCAA proporcionándoles medios para generar ingresos fiscales, siendo el carácter extrafiscal meramente secundario. A su vez, tampoco se cumple con la exigencia del devengo, pues el mismo se produce en una fase posterior a los Impuestos Especiales, esto es, en la fase minorista y no cuando abandonan el depósito fiscal en su fase mayorista. Entre estos autores podemos citar a CRISTÓBAL J. BORRERO MORO¹⁷ y JUAN CALVO VÉRGEZ¹⁸.

¹⁵ M. A. CAAMAÑO ANIDO, «Tres notas sobre el nuevo impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos: Estudios Financieros», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 227/2002.

¹⁶ A. SERNA RODRÍGUEZ y R. RODRÍGUEZ OLIVARES, «El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria», *Crónica Tributaria*, núm. 110/2004.

¹⁷ C. J. BORRERO MORO, «La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos en el sistema de Financiación autonómico». *Crónica Tributaria*, núm. 137, 2010, págs. 67 a 91.

¹⁸ J. CALVO VÉRGEZ, «Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos», *Quincena Fiscal*, número 22, 2012, págs. 41 a 68.

La Comisión Europea, según comunicación al Gobierno de España, estima que dicho impuesto es incompatible con el Derecho Comunitario, por lo que de acuerdo con el procedimiento establecido en el tratado de la Comunidad Europea de 25 de marzo de 1957, según el cual la Comisión emitirá un dictamen motivado si estimase que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de dicho tratado y, pudiendo recurrir al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas si aquél no se atuviera al dictamen en el plazo determinado (art. 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) dicha Comisión ha llevado a cabo la notificación a España mediante dictamen motivado de fecha 6 de mayo de 2008, del incumplimiento por el IVMDH de la legislación comunitaria, concretamente del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CE, pues el devengo del citado Impuesto no se ajusta al del Impuesto especial sobre hidrocarburos, al no tener lugar en el momento en que los productos dejan el último depósito fiscal, sino en una fase posterior, a saber, cuando los productos se venden al consumidor en las estaciones de servicio. Con carácter adicional se estimaba que el objetivo principal del impuesto es fortalecer la autonomía de las CCAA proporcionándoles los medios necesarios para aumentar sus ingresos tributarios, tratándose pues de una finalidad distinta al significado «finalidad específica» que adquiere en la normativa comunitaria.

Posteriormente, mediante Nota de Prensa con fecha 6 de mayo de 2011, la Unión Europea comunicó que la Comisión había tomado medidas contra el Estado español en relación con la aplicación del IVMDH, mediante notificación formal, en forma de dictamen motivado, no público, dentro del procedimiento de infracción seguido al efecto al amparo de lo establecido por el artículo 226 del antiguo tratado, actual artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Con carácter general se preveía la remisión del citado asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea si, en un plazo de dos meses, el Estado español no adoptase las medidas oportunas al respecto.

Nosotros compartimos plenamente el argumento de la Comisión Europea, tanto en el aspecto relativo al momento del devengo, pues se produce en un momento posterior al devengo en los Impuestos especiales, como en que no cumple con la finalidad específica, ya que el Impuesto tiene un carácter presupuestario y no extrafiscal. Para ello analizaremos brevemente la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

5. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

En cuanto al devengo, la STJUE de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., Asunto C-437/97, concluyó que el impuesto municipal austríaco sobre bebidas y los helados no respetaba las normas impositivas comunitarias en materia de liquidación y devengo de los impuestos especiales. Esto mismo es lo que sucede con el IVMDH al establecer el devengo en el momento de la venta minorista de los productos incluidos en el ámbito objetivo de la Ley 24/2001, mientras que la Directiva (art. 6 de la Directiva 92/12/CE) lo establece en un momento anterior, esto es, cuando los productos dejan su último depósito fiscal. Otras sentencias del TJUE que confirman esta doctrina son: EMLI Tabac y otros, Asunto C-296/95; VAN DE WATER, Asunto C-325/99; MICHEL, Asunto C-80/01.

De ello se deduce que para que el IVMDH fuera compatible con el Derecho de la Unión, en cuanto al momento del devengo, habría que modificarlo haciéndolo coincidir con las reglas relativas a los impuestos especiales y los relativos a los puntos de conexión.

En lo referente a finalidad específica, la Comisión Europea estima que el IVMDH no cumple la finalidad específica con el significado que adquiere en la normativa europea.

¿Qué entiende la Comisión Europea por normativa específica? El concepto de finalidad específica no se define en las Directivas, por lo que hay que acudir a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para ver su interpretación, que lo define como aquellos impuestos o gravámenes que buscan un objetivo no presupuestario.

El abogado general ANTONIO SAGGIO en las conclusiones del asunto C-437/97 caracteriza a los impuestos con finalidad específica a aquellos que persiguen fines distintos del de cubrir las necesidades de financiación pública y que no son contrarios a los objetivos de la Unión como pueden ser el proteger el medio ambiente, la salud pública, promover el turismo, el deporte, la cultura o los espectáculos.

De otra parte en la STJUE de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, Asunto C-434/97, se analiza un impuesto sobre bebidas alcohólicas destinado a financiar determinadas prestaciones de la Seguridad Social y tanto la Comisión como el Tribunal están de acuerdo con que cumplía una finalidad específica, ya que mediante este impuesto se busca mejorar la salud pública a través de desincentivar el consumo de alcohol por parte de la población.

Por el contrario, en la Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW Y Wein & Co., Asunto 437/97, el Tribunal concluye que el impuesto municipal austríaco sobre las bebidas y los helados no tenía finalidad específica en lo referente a las bebidas alcohólicas, pues las bebidas no alcohólicas y helados no están incluidos en los Impuestos Especiales, ya que el objetivo de reforzar la autonomía financiera de los municipios reconociéndoles potestades tributarias constituye un objeto puramente presupuestario.

En cuanto a la alegación por parte de Austria, de que con este impuesto se trata a su vez de compensar a los municipios debido a las obligaciones que causa el turismo, el Tribunal lo rechaza al apreciar que no hay una relación directa entre el impuesto que grava las bebidas y las infraestructuras.

En la alegación de Austria que también se pretende con dicho impuesto la finalidad de protección de la salud pública, el Tribunal no lo estima porque el vino está exento del impuesto y los helados se gravan igual que las bebidas alcohólicas, todo lo cual lleva al Tribunal a considerar que su objeto es de carácter presupuestario y por ello su finalidad no se considera específica.

Para analizar si el IVMDH cumple finalidades sanitarias o medioambientales, hay que analizar si el uso de los ingresos se vincula a la realización de esos bienes específicos o si mediante la estructura del Impuesto se da cobertura a los mismos.

En los presupuestos generales no figura ningún vínculo entre la recaudación del impuesto y la protección de la salud y en cuanto a la protección del medio ambiente tampoco existe un vínculo presupuestario entre la recaudación del impuesto y las actividades destinadas a la protección del medio ambiente.

Lo que realmente se está buscando con la creación del IVMDH es aumentar los recursos de las CCAA para contribuir a la financiación de la sanidad y como residual, del medio ambiente, por lo que la finalidad específica en los términos que se exige en la Jurisprudencia comunitaria, ya

que la cesión de la recaudación del Impuesto a las CCAA tiene como finalidad aumentar sus recursos económicos y no reducir el consumo de hidrocarburos.

Recientemente el TJUE se ha pronunciado sobre la compatibilidad del IVMDH con el Derecho Europeo. A través de la STJUE, de 27 de febrero de 2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora, el Tribunal de Luxemburgo declara contrario al Derecho de la UE el denominado «céntimo sanitario». La reforma realizada por el Gobierno por Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado, lleva a cabo la integración del IVMDH en el Impuesto Especial de Hidrocarburos y tiene por finalidad atender las demandas de la Comisión Europea y evitar el inicio de un procedimiento ante el TJUE.

Sin embargo, tal y como señala HERRERA MOLINA¹⁹ «la pasividad de la Comisión no impidió el planteamiento de numerosos litigios ante los tribunales españoles». La sentencia del TJUE trae causa de una cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña.

El argumento del TJUE viene a corroborar la opinión doctrinal mayoritaria y la postura de la Comisión Europea sobre la incompatibilidad del IVMDH con el Derecho de la UE. La razón fundamental estriba en que el impuesto carece de finalidad específica en el sentido de la Directiva. Según el Tribunal de Justicia, para ser específica, una finalidad no debe ser exclusivamente presupuestaria. En el presente caso, los rendimientos del IVMDH han sido afectados a las Comunidades Autónomas para que éstas financien el ejercicio de algunas de sus competencias. Pues bien, el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica. Por otro lado, el hecho de que los ingresos del IVMDH deban estar obligatoriamente afectados, en virtud de la normativa nacional, a atender gastos en materia sanitaria resulta de una mera modalidad de organización interna del presupuesto español, y por tanto, no basta para considerar que el impuesto tiene finalidad específica. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por la Directiva de todo efecto útil.

Según el Tribunal de Justicia, para considerar que persigue una finalidad específica, el IVMDH debería tener por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.

Además, la norma española no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH. En este caso, no puede considerarse que dicho impuesto tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medioambiente, a menos que su estructura (en particular, el hecho imponible o el tipo de gravamen) esté concebida de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente. Sin embargo, éste no es el caso en el presente litigio.

Como afirma HERRERA MOLINA²⁰, la STJCE Comisión/Francia (C-434/97) que declara compatible con la Directiva un impuesto francés sobre el tabaco y la bebidas alcohólicas en razón de

¹⁹ P. M. HERRERA MOLINA, «STJUE 27.2.2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora: El céntimo sanitario es contrario al Derecho de la UE y debe devolverse», *ECJ Leading cases*, marzo, 2014.

²⁰ P. M. HERRERA MOLINA, «STJUE 27.2.2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora: El céntimo sanitario es contrario al Derecho de la UE y debe devolverse», *ECJ Leading cases*, marzo, 2014.

los riesgos que entrañaba para la salud el consumo inmoderado de estos productos y que se destina a financiar determinadas prestaciones de la Seguridad Social, ya que persigue una finalidad específica, daba lugar a una doble interpretación.

En primer lugar, la interpretación establecida en el informe de la Comisión de Expertos según la cual sería compatible con el Derecho de la UE un impuesto que sirviera para financiar determinados servicios de competencia de las CCAA, como es el caso de la Sanidad o el medio ambiente afectando el tributo en el sentido establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, es decir, que «el rendimiento de los tributos del Estado se destine a cubrir sus gastos generales (...)». Por tanto, se interpretaba como suficiente la afectación del impuesto a la cobertura de determinados gastos.

No obstante, cabía una segunda interpretación: en palabras del citado profesor, «el impuesto francés con finalidad específica sólo gravaba las bebidas con un grado de alcohol elevado, y no en función del grado concreto de alcohol, sino del volumen de la bebida». Según el Gobierno francés: «Tales modalidades de cálculo son las más adecuadas para conseguir el objetivo de protección de la salud pública. Al recaer sobre el volumen de la bebida y no sobre el porcentaje de alcohol que ésta contiene, el impuesto grava de manera uniforme aquellas bebidas que tengan un grado de alcohol comprendido entre 25 y 50 por 100 vol., que se hayan entre las más vendidas. Este reflejo de la “finalidad específica” en la estructura del impuesto (y no en la mera afectación) no estaba presente en el Impuesto español sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.»

Por último, la sentencia tiene una enorme trascendencia al exigir la devolución de los ingresos indebidos. La jurisprudencia comunitaria únicamente permite limitar los efectos de las sentencias cuando concurren dos circunstancias: en primer lugar, debe suponer un grave perjuicio económico para el Estado miembro y, en segundo lugar, se ha debido actuar de buena fe.

En el presente caso, el TJUE concluye que España no obró de buena fe al haber mantenido el IVMDH pese a las reiteradas advertencias de la Comisión Europea de la incompatibilidad del impuesto con el Derecho de la UE.

El impacto negativo en los presupuestos podría llegar a ser insalvable en la situación de reducción del déficit actual²¹. No obstante, tal y como afirma el profesor HERRERA MOLINA, la cuantía final a devolver por ingresos indebidos será mucho menor debido al «juego de la prescripción, de la firmeza de los actos administrativos y sentencias no recurridas y las dificultades de prueba del pago del impuesto». Sin embargo se plantea el debate de la repercusión de la responsabilidad en estos supuestos, es decir, qué ente territorial debe asumir el coste del incumplimiento comunitario.

Esta cuestión será tratada en el Corolario de la presente obra.

²¹ La recaudación estimada por el IVMDH desde su aprobación supone aproximadamente entorno a los 13.000 millones de euros. Asumir esta devolución en la actual situación de reducción del déficit público es prácticamente imposible y va a suponer un varapalo económico que debería hacer reflexionar a nuestros legisladores sobre la conveniencia de establecer medidas heterodoxas para salvaguardar el actual modelo territorial.

6. Situación actual

En los preámbulos respectivos de las Leyes 16 a 30 del año 2010 y a la vista del conflicto surgido con la Comisión Europea, se establecía el compromiso del Gobierno de trabajar con las instituciones europeas con el objetivo de que la normativa europea permitiese el ejercicio de capacidad normativa de las CCAA en la fase minorista y asimismo de proponer la modificación de la Directiva 2003/96/CE para sustituir el IVMDH por suplementos autonómicos sobre determinados productos sujetos al Impuesto Especial de Hidrocarburos.

Un sector doctrinal, a su vez, ha propuesto, como una de las posibles soluciones a este contencioso con la Comisión Europea, la derogación del artículo 9 de la Ley 24/2001, proyectando su incidencia económica vía incremento de tipos de gravámenes en el Impuesto Especial de Hidrocarburos y atribuyendo a las CCAA la recaudación derivada de dicho incremento. Dicha situación conllevaba respetar lo establecido en la Directiva 2003/60/CE en lo referente al progresivo incremento de los gravámenes mínimos y con un régimen flexible adaptable a las diversas exigencias de los diferentes Estados miembros, pues permite a los Estados decidir el expediente fiscal a utilizar para el cumplimiento de la exigencia comunitaria de la imposición mínima de los productos energéticos y de la electricidad.

Ante la presión de la Comisión Europea, el Gobierno por Ley 2/2012, de 29 de junio (*BOE* de 30/06/2012), de Presupuestos Generales del Estado, en su disposición derogatoria 3.^a y con efectos de 1 de enero de 2013, procede a la derogación del artículo 9 de la Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

A su vez, por dicha Ley se lleva a cabo la integración del IVMDH en el Impuesto Especial de Hidrocarburos mediante una serie de modificaciones de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que regula los Impuestos Especiales, modificándose con efectos de 1 de enero de 2013 el artículo 7 al que se le añade un nuevo apartado 13 en la que se establecen las reglas del devengo del impuesto para la aplicación del tipo autonómico y teniéndose en cuenta que el tipo autonómico aplicable será el establecido por la CA de destino, por lo que cuando una CA no lo hubiera establecido, se entenderá el devengo con aplicación de un tipo impositivo autonómico cero.

Por otra parte se lleva a cabo una modificación del artículo 50 de la Ley 38/1992 en lo referente a los tipos impositivos, estableciéndose que el tipo de gravamen se formará, en su caso, mediante la suma de los tipos estatal y autonómico, comprendiendo el estatal, su tipo general y el tipo especial, cediéndose a las CCAA el 58 por 100 del tipo general y la totalidad del tipo especial así como la recaudación del tipo autonómico si lo tuviera establecido.

Para los epígrafes 1. 1, 1. 2. 1, 1. 2. 2, 1. 3, 1. 4, 1. 11, 1. 13, 1. 14 y 1. 15 se contempla por tanto un tipo estatal general y otro especial, coincidiendo el tipo estatal especial con el tipo estatal del IVMDH.

A su vez, mediante la Ley 2/2012 se lleva a cabo la modificación del artículo 52 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía con efectos de 1 de enero de 2013 por la que se establece que en el Impuesto sobre Hidrocarburos las CCAA podrán asumir competen-

cias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico aplicable a los siguientes productos dentro de una banda que se indica a continuación:

Para productos comprendidos en los epígrafes 1. 1, 1. 2. 1, 1. 2. 2, 1. 3, 1. 13 y 1. 14 del artículo 50 de la Ley 38/1992, desde 0 hasta 48 euros por mil litros.

Para productos comprendidos en los epígrafes 1. 4 y 1. 15 del artículo 50 de la Ley 38/1992, desde 0 hasta 12 euros por mil litros.

Para productos comprendidos en el epígrafe 1. 5 del artículo 50 de la Ley 38/1992, desde 0 hasta 2 euros por tonelada.

Productos comprendidos en el epígrafe 1. 11 del artículo 50 de la Ley 38/1992, desde 0 hasta 48 euros por mil litros.

El límite superior de la banda podrá ser actualizado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Otra modificación importante de la Ley 2/2012, es la modificación del artículo 44 de la Ley 22/2009, que regula la financiación de las CCAA y que dice lo siguiente: «Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos producido en su territorio. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos cuando el consumo final de los productos gravados se produzca en su territorio, según lo dispuesto en el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.»

Otra modificación importante de la Ley 22/2009 por la Ley 2/2012 es la que establece una nueva disposición transitoria tercera en la que en su apartado 6 que determina que todas las referencias al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos que se encuentren en la normativa vigente se entenderán realizadas a los tipos estatal especial y autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Finalmente hay que tener en cuenta que el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE solo admite la diferenciación de tipos de gravamen por motivos relacionados con la calidad del producto energético y el uso del mismo, pero no por motivos regionales, con lo cual se produciría en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, respecto a los tipos autonómicos una colisión con dicha Directiva. Para posibilitar la conciliación entre ambas regulaciones y a petición de España, la Comisión ha llevado a cabo una autorización expresa para España y contemplada también para Francia, mediante la propuesta de modificación del artículo 18. 1 de dicha Directiva que establece lo siguiente: «No obstante lo dispuesto en el artículo 4, apartado 3, España podrá disponer que los niveles de imposición sobre el consumo energético general aplicados por las CCAA sean superiores a los niveles nacionales de imposición correspondientes (diferenciación regional). Las normas aplicables deberán cumplir las condiciones siguientes: El nivel de imposición aplicado por la Comunidad Autónoma no deberá superar el nivel nacional correspondiente en más del 15 por 100.»

Con esta flexibilización de la armonización fiscal se pretende compatibilizar los principios de corresponsabilidad fiscal con los de armonización.

De lo anterior se deduce que la posibilidad que se establece de modificar la banda superior de los tipos autonómicos en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, el legislador debe tener en cuenta la limitación del 15 por 100 sobre la imposición estatal formado por el tipo general más el tipo especial.

Por último, debe tenerse presente que la actual regulación también es incompatible con la actual Directiva ya que la habilitación comunitaria a la presente situación jurídica se encuentra regulada en un artículo de una propuesta de directiva que aún no está en vigor. Esta situación jurídica puede desembocar en una suerte futura a la situación actual ya que si bien la Comisión Europea no instará el inicio de un procedimiento de infracción, nada impide a los contribuyentes recurrir ante los Tribunales de Justicia.

II. LA FISCALIDAD DEL AUTOMÓVIL EN LA UE. REPERCUSIONES EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

1. La normativa fiscal de la Unión Europea sobre los automóviles de turismo

El número de ciudadanos de la Unión Europea (en adelante, UE) que se traslada a otro Estado miembro (en adelante, EM) en busca de trabajo, formar una familia o simplemente para retirarse se está incrementando cada vez más. Esta tendencia migratoria creciente, en el seno de la UE, hace que los principios fundamentales recogidos en el Tratado de Funcionamiento de la UE cobren mayor importancia. En este sentido, cuestiones tales como la doble o múltiple imposición así como las posibles discriminaciones fiscales cobran un especial interés.

Esta cuestión tiene una especial relevancia en la fiscalidad de los automóviles. Ateniéndonos a los datos relativos al número de vehículos que transitan por la UE, las matriculaciones que se realizan anualmente y los vehículos usados que se trasladan de un EM a otro²² vemos como el actual esquema establecido en el seno de la UE sobre el gravamen que recae sobre los turismos puede provocar problemas de doble imposición y discriminaciones fiscales las cuales van a afectar cada vez más a un mayor número de ciudadanos europeos.

Por esta razón, la Comisión Europea publicó una Comunicación sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea²³ en el año 2002. En la misma señala la necesidad de reformar la fiscalidad de los automóviles de turismo a nivel comunitario. Posteriormente, el 5 de julio de 2005 la

²² En concreto, por las carreteras europeas circulan más de 230 millones de vehículos de turismo. Cada año se matriculan en la UE más de 13 millones de nuevos vehículos de este tipo y se trasladan de unos EEMM a otros aproximadamente 3 millones de vehículos usados, de los cuales, hasta un millón están vinculados a ciudadanos que migran de un EM a otro. COM (2012) 756 final, Bruselas, 14 de diciembre de 2012, Fortalecer el mercado único mediante la eliminación de las barreras fiscales transfronterizas a los vehículos de turismo.

²³ COM (2002) 431 final.

Comisión Europea presenta la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo²⁴ (en adelante, PD) en donde se establece en la Exposición de Motivos el perjuicio que supone para el mercado interior la existencia de la actual diversidad de sistemas impositivos sobre los automóviles de turismo. En particular, se destaca la doble imposición que se puede producir con los impuestos de matriculación existentes actualmente en la UE así como la fragmentación del mercado único al existir una falta de coordinación entre los umbrales impositivos y los criterios técnicos que se utilizan para fijar los diferentes niveles de imposición tales como la cilindrada del motor, el tipo de carburante o las emisiones de CO₂. Además, la PD tiene por finalidad servir de mecanismo para reducir las emisiones de CO₂ en la UE.

Antes de entrar a analizar la PD conviene recordar la normativa existente sobre fiscalidad de los automóviles de turismo en la UE. Para ello, debemos remontarnos a la Directiva 83/182/CEE, sobre franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte. Baste decir que con la presente Directiva se pretende solucionar los supuestos de utilización temporal de los vehículos en un EM distinto del de residencia. El mecanismo jurídico recogido consistía en declarar exento del impuesto de matriculación y de circulación «la utilización temporal de los vehículos de uso privado en otro EM siempre que el particular que trasladaba el vehículo tuviese su residencia normal (habitual) en otro EM y que el vehículo no se destinase a la venta o el arrendamiento en el EM de uso temporal, ni se prestase a un residente de ese EM». No obstante, la Directiva resultaba insuficiente para eliminar la doble imposición cuando el vehículo se trasladaba de modo definitivo por su titular a otro EM, entre otros supuestos que posteriormente veremos. Para atender a la anterior distorsión, la Comisión publica en 1998 una Comunicación cuya finalidad es establecer una exención obligatoria cuando los vehículos de motor privados se introdujeran de forma permanente en un EM desde otro EM como consecuencia de un cambio en la residencia habitual de un particular²⁵.

Por último, conviene tener presente la Directiva 2009/55/CE relativa a la introducción definitiva de bienes personales de particulares y la reciente Comunicación de la Comisión de 2012²⁶ cuya finalidad es sintetizar los problemas derivados del actual sistema impositivo de los vehículos de la UE e impulsar modificaciones legislativas en los EEMM para eliminar o, al menos, reducir, las distorsiones que los actuales marcos normativos nacionales generan en el mercado único.

1.1. La jurisprudencia comunitaria y el impuesto sobre matriculación

Actualmente, la fiscalidad del automóvil es una materia que no está armonizada en la UE. Esta circunstancia permite a los EEMM disfrutar de una amplia libertad de decisión a la hora de determinar si establecer un impuesto de matriculación así como el nivel de gravamen de dicho impuesto²⁷. Sin embargo, el TJUE ha ido limitando la potestad tributaria de los EEMM sobre esta materia.

²⁴ COM (2005) 261 de 5 de julio de 2005.

²⁵ COM (1998) 30 final de 10 de febrero de 1998.

²⁶ COM (2012) 756 final de 14 de diciembre de 2012.

²⁷ STJUE de 15 de septiembre de 2005, Asunto C-464/02, *Comisión versus Dinamarca*

A continuación vamos a exponer los criterios establecidos por el TJUE sobre esta materia.

1. *Impuestos de matriculación y exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana*

El impuesto sobre matriculación es un tributo que se paga por los obligados tributarios cuando se realiza un traslado de su residencia a otro Estado miembro. Esta situación ha originado la situación de que se perciba el tributo como una tasa de efecto equivalente a los derechos de aduana.

Los artículos 28 y 30 del TFUE establecen la prohibición, entre los Estados miembros, de imponer derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente.

En este sentido, se ha planteado en varias ocasiones ante el TJUE la equivalencia o similitud entre los impuestos sobre matriculación y los derechos de aduana y, por tanto, la vulneración del Derecho de la UE. No obstante, el TJUE ha señalado que los impuestos sobre matriculación no constituyen derechos de aduana de importación ni exacciones de efecto equivalente²⁸ puesto que el hecho imponible de los impuestos de matriculación no lo constituye el cruce de la frontera del Estado miembro, sino la matriculación del vehículo en el territorio de dicho Estado a efectos de su puesta en circulación. Esta circunstancia hace que el impuesto forme parte del régimen general de tributación interna de las mercancías y, por tanto, debe examinarse a la luz del artículo 110 del TFUE. Además, tal y como ha manifestado el TJUE, no se puede calificar como derecho de aduana o de exacción de efecto equivalente un impuesto sobre los vehículos de motor que se aplica sin distinción tanto a los vehículos montados o fabricados en el Estado miembro en el que se recauda como a los vehículos importados, sean nuevos o de segunda mano.

2. *El impuesto sobre matriculación y la Directiva 2009/55/CE, del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativa a las exenciones fiscales aplicables a las introducciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro*²⁹

La Directiva 2009/55/CE tiene por finalidad declarar exentos de los impuestos sobre el consumo normalmente exigibles a los bienes personales³⁰ introducidos de forma permanente desde otro Estado miembro por particulares (art. 1).

Sin embargo, el ámbito de aplicación de la Directiva excluye de manera expresa:

- «a) El impuesto sobre el valor añadido;
- b) los impuestos especiales;

²⁸ STJCE de 8 de enero de 2007, C-313/05 *Brzeziski*; STJCE de 5 de octubre de 2006, C-290/05 *Nádasdi* y C-333/05 *Németh*; STJCE de 29 de abril de 2004, C-387/01, *Weigel y Weigel*.

²⁹ La presente Directiva es una versión codificada de la Directiva 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro.

³⁰ Se consideran «bienes personales», los bienes destinados al uso personal de los interesados o a las necesidades de su hogar. Estos bienes no deberán reflejar, por su naturaleza o su cantidad, interés comercial alguno, ni estar destinados a una actividad económica.

- c) los derechos e *impuestos específicos o periódicos relativos a la utilización de los bienes* contemplados en el apartado 1 en el interior del país, tales como, por ejemplo, los derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles, los impuestos de circulación por carretera y los cánones de televisión.» (Art. 2.)

Esta exclusión expresa sobre los derechos relativos a la utilización del vehículo supone el principal obstáculo para la aplicación de la exención sobre el impuesto de matriculación.

Como hemos advertido en el epígrafe anterior, el TJUE ha considerado que los impuestos de matriculación no están relacionados con la operación de importación, sino que su hecho imponible es la utilización del vehículo en las carreteras del país. Esta circunstancia permite a los Estados miembros aplicar el impuesto con ocasión de traslado permanente de una residencia.

3. *El impuesto de matriculación y el IVA*

La doctrina ha planteado en determinadas ocasiones que el impuesto sobre matriculación constituye un gravamen sobre el volumen de ventas incompatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido. El argumento se basaba en considerar al mismo como un impuesto que recae sobre el volumen de ventas y, por tanto, contrario al artículo 401 de la Directiva del IVA³¹.

El TJUE ha señalado que para apreciar si un impuesto, un derecho o una tasa tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 401 (antiguo art. 33 de la Sexta Directiva), es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza el IVA³². En cuanto a las características esenciales del IVA el TJUE ha señalado las siguientes³³:

- La aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.
- La determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste.
- La percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente.
- La deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase de-

³¹ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido (antiguo art. 33 de la Sexta Directiva). El citado precepto reza lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, *derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.*»

³² STJCE, de 3 de octubre de 2006, Asunto *Banca Popolare di Cremona* C-475/03.

³³ STJCE de 11 de octubre de 2007, Asunto *KÖGAZ y otros*, C-283/06 y C-312/06.

terminada, este impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor.

Partiendo de estos presupuestos, el TJUE se ha pronunciado en varias ocasiones declarando la compatibilidad del impuesto sobre matriculación con el IVA. Considera el TJCE³⁴ que las diferencias existentes entre el IVA y el impuesto de matriculación son esenciales puesto que el impuesto liquidado sobre la base imponible del impuesto de matriculación no constituyen un impuesto general ya que sólo afecta a una categoría de bienes. En segundo lugar, la cuantía del impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación no es proporcional al precio de los bienes sino la cuantía del impuesto de matriculación, aunque indirectamente se refiera al precio. En tercer lugar, el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación no debe abonarse en cada fase del proceso de producción, sino sólo cuando se percibe el impuesto de matriculación. Por lo demás, este impuesto no grava el valor añadido en una fase determinada del proceso de producción y de distribución, sino su valor total.

Otra cuestión que se ha planteado es si la base imponible a efectos del IVA debería incluir o no el impuesto de matriculación.

El artículo 78 de la Directiva del IVA señala que:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;
- b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquirente o al destinatario del servicio.

A efectos de lo dispuesto en la letra b) del párrafo primero, los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.»

La jurisprudencia comunitaria ha señalado a este respecto que para que los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales puedan hallarse comprendidos en la base del IVA deben guardar relación con la entrega del bien en cuestión³⁵. Por esta razón, el Tribunal entiende que cuando existen distintos hechos que generan la obligación de ambos impuestos, el impuesto de matriculación no debe considerarse como directamente vinculado a la propia entrega³⁶. En este sentido, cuando el impuesto de matriculación esté vinculado a la entrega de un vehículo, en lugar de a su matriculación efectiva, éste debe quedar comprendido en la base imponible del IVA y no en caso contrario

4. *El impuesto sobre matriculación y las libertades fundamentales*

La aprobación de un impuesto sobre matriculación por parte de los Estados miembros no es contrario, como tal, con la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad regulado en el artículo 18 del TFUE ni con la libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE). En tal

³⁴ STJCE de 19 de septiembre de 2002, Asunto *Tulliasiamies* (C-101/00).

³⁵ Sentencia de 28 de julio de 2011, Asunto *Lidl & Companhia contra Fazenda Pública* (C-106/10).

³⁶ Sentencia de 1 de junio de 2006, Asunto *De Danske Bilimportorer contra Skatteministeriet* (C-98/05).

sentido se ha pronunciado el TJUE al señalar que dichas libertades no se oponen a que se someta a un particular a un impuesto sobre matriculación al importar su automóvil como consecuencia de un cambio de lugar de trabajo en otro Estado miembro al que residía inicialmente³⁷.

5. El impuesto de matriculación y el artículo 110 del TFUE

Los impuestos de matriculación entran dentro de la categoría de impuestos internos. Ello se debe a que estamos en presencia de tributos cuyo hecho imponible consiste en la matriculación del vehículo en el territorio de un Estado a efectos de su puesta en circulación. Por tanto, el impuesto se aplica sobre los vehículos nuevos adquiridos en el mercado nacional y una sola vez cuando el vehículo se pone en circulación por primera vez en el país.

El artículo 110 del TFUE prohíbe que los tributos internos sean más gravosos para los productos de otros Estados miembros con la finalidad de evitar una ventaja competitiva a los productos nacionales. En tal sentido el precepto señala que:

«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.»

En base al precepto aludido, el TJUE ha señalado³⁸ que los impuestos sobre matriculación sobre vehículos de segunda mano procedentes de otro Estado miembro no pueden superar el importe del «impuesto residual» incorporado al valor de mercado de vehículos similares matriculados con anterioridad en el Estado que establece el gravamen, pues de otro modo se convierten en tributos internos discriminatorios, prohibidos por el artículo 110 del TFUE. Por tanto, el sistema de tributación de los Estados miembros debe ser capaz de garantizar que el impuesto adeudado sobre un vehículo de ocasión trasladado desde otro Estado miembro no exceda de la cuantía del «impuesto residual» incorporado al valor de vehículos similares ya matriculados en el interior del país³⁹.

Esto implica, que el elemento que tiene que tenerse en cuenta a la hora de determinar la posible vulneración del artículo 110 del Tratado es el «impuesto residual» y no, el valor del vehículo indicado en la factura entre el adquirente y el vendedor⁴⁰.

³⁷ STCE de 29 de abril de 2004, C-387/01 *Weigel y Weigel*.

³⁸ Asunto *Comisión contra Dinamarca* (C-47/88) y Asunto *Fazenda Pública y Ministerio Público Américo Joao Nunes Tadeu* (C-345/93).

³⁹ En este sentido se ha pronunciado el TJUE en la STJCE de 8 de enero de 2007 (C-313/05 *Brzezinski*) al señalar que el artículo 90 TCE (actual 110 TFUE), párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un impuesto especial en la medida en que la cuota del impuesto que grava los vehículos de segunda mano de más de dos años, adquiridos en un Estado miembro que no sea el que ha establecido tal impuesto, exceda del importe residual del mismo impuesto incorporado al valor de mercado de los vehículos similares que hubieran sido matriculados con anterioridad en el Estado que haya establecido el impuesto.

⁴⁰ La Comisión explica este principio de una manera muy clara en el siguiente ejemplo: suponiendo que el valor de un vehículo nuevo sea de 10.000 euros y que se aplique un impuesto de 2.500 euros, su valor global será de 12.500
(*Sigue.*)

El TJUE ha dictado un buen número de sentencias que concretan y precisan la potestad tributaria de los Estados miembros a la hora de definir los instrumentos jurídicos que no vulnerarían el artículo 110 del TFUE en esta materia. La jurisprudencia comunitaria permite a los Estados miembros fijar el valor de un vehículo de ocasión mediante la aplicación de baremos determinados por una disposición reglamentaria o administrativa y calculado con criterios objetivos. La cuestión principal es que la cuota del impuesto de matriculación refleje de forma precisa la depreciación real de los automóviles de ocasión importados por un particular y permita alcanzar el objetivo de gravar dichos vehículos sin superar en ningún caso la cuota del impuesto residual incorporado al valor de los vehículos de ocasión similares ya matriculados en el territorio nacional⁴¹. No obstante, el Tribunal considera conforme al Derecho de la UE toda regulación cuyo sistema permita reflejar una «aproximación razonable» de la depreciación real del vehículo.

El concepto de «aproximación razonable» se está precisando por la vía jurisprudencial. Al respecto, el Tribunal ha considerado contrario al artículo 110 del Tratado todo sistema en el que la depreciación del vehículo queda limitada al 10 por 100 del valor inicial del vehículo nuevo al no garantizar que la cuantía del impuesto no excede de la cuantía del «impuesto residual» incorporado al valor de un vehículo similar ya matriculado en el territorio nacional.⁴²

De igual manera, el Tribunal entiende contrario al Derecho europeo todo régimen tributario en el que el impuesto de matriculación de un vehículo usado importado corresponde al impuesto que grava un vehículo nuevo similar, reducido en un 0,5 por 100 mensual una vez transcurridos los seis primeros meses siguientes a la matriculación o a la puesta en circulación del vehículo, puesto que no tiene en cuenta la depreciación real de dicho vehículo usado⁴³. Ello es así, en la medida que la disminución anual del valor de los automóviles suele ser sensiblemente superior al 5 por 100, que esta depreciación no es uniforme, sobre todo durante los primeros años, en los que es mucho más acusada que en los siguientes, y que este fenómeno sigue produciéndose a partir del cuarto año desde la puesta en circulación de los vehículos. Hay que añadir que la depreciación de un vehículo comienza desde el momento de su compra o de su puesta en circulación⁴⁴.

En relación a los baremos de tributación basados en un criterio de depreciación único tales como el número de años de antigüedad del vehículo, etc., el Tribunal ha manifestado que si bien no es

(Continuación.)

euros (impuesto de matriculación incluido). En este caso, el impuesto es del 20 por 100 del valor total del vehículo nuevo. Suponiendo que transcurridos cinco años, ese mismo vehículo hubiera perdido el 30 por 100 de su valor y que este fuera de 8.750 euros en el mercado de ocasión, la cuantía del impuesto incorporado en el valor de dicho vehículo también se habría reducido un 30 por 100 (aunque seguiría siendo el 20 por 100 del valor de ocasión total), es decir, ascendería a 1.750 euros. El principio formulado por el Tribunal implica que el impuesto de matriculación de un vehículo de ocasión similar en lo referente a edad, tipo, marca, modelo y demás criterios no puede exceder de los 1750 euros. SWD (2012) 429 final, Bruselas, 14.12.2012, «Principios de tributación de los vehículos de motor según la legislación de la Unión Europea tal como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia», pág. 10.

⁴¹ STCE de 29 de abril de 2004, C-387/01, *Weigel y Weigel*.

⁴² STCE de 9 de marzo de 1995, *Fazenda pública y Ministerio Público contra Américo Joao Nunes Tadeu*. Asunto (C-345/93) y Asunto *Comisión contra Dinamarca* (C-47/88).

⁴³ STJCE de 19 de septiembre de 2002. Asunto C-101/00 *Tulliasiamies y Antti Siilin*.

⁴⁴ STJCE de 23 de octubre de 1997, Asunto C-375/93 *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Helénica*.

en sí misma contraria al artículo 110, párrafo primero, del Tratado, resulta, no obstante, que la consideración de otros factores de depreciación, tales como la marca, el modelo, el kilometraje, el modo de propulsión, el estado de la mecánica o el estado de conservación del vehículo, garantiza que el baremo genérico refleje de manera mucho más precisa la depreciación real de los vehículos y permite alcanzar con mucha mayor facilidad el objetivo de una tributación de los vehículos usados importados que en ningún caso sea superior a la cuantía del impuesto residual incorporado al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el territorio nacional⁴⁵. Por tanto, habrá que estar al caso concreto para considerar que un impuesto con tales características sea considerado discriminatorio. Desde un punto de vista de adecuada técnica jurídica, atendiendo a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia es aconsejable que el impuesto sobre matriculación considere más de un factor de depreciación del vehículo, tales como la marca, el modelo, el kilometraje, el modo de propulsión, el estado de la mecánica o el estado de conservación del vehículo con la finalidad de garantizar que los baremos establecidos en el tributo permitan obtener una «aproximación razonable» de la depreciación real del vehículo y esta se refleje en el «impuesto residual».

Por último, los Estados miembros a la hora de diseñar los tributos sobre matriculación deben tener presente que la compatibilidad del impuesto con la jurisprudencia comunitaria no se alcanza únicamente estableciendo una correcta determinación de los baremos de depreciación, sino también por la correcta determinación de la base imponible de los vehículos de ocasión sobre la que se calcula el impuesto⁴⁶

Como conclusión podemos señalar por tanto, que la jurisprudencia comunitaria ha establecido una serie de principios que permiten aclarar la potestad fiscal de los EEMM. Sin embargo, todas estas cuestiones se pretendieron normalizar a través de la PD de 2005 que a continuación pasamos a comentar.

1.2. *La Propuesta de Directiva de 2005*

1.2.1. Introducción

Los estudios previos a la publicación de la PD barajaron cuatro opciones⁴⁷ posibles para realizar una mejora de la fiscalidad de los vehículos en la UE. La decisión de la opción a seguir vino moti-

⁴⁵ STJCE de 22 de febrero de 2001, Asunto C-393/98, *Ministério Público y António Gomes Valente contra Fazenda Pública*.

⁴⁶ Asunto C-47/88 *Comisión contra Dinamarca*.

⁴⁷ La opción 1: no intervenir.

La opción 2: mantener los actuales impuestos sobre los automóviles de turismo, introduciendo únicamente un sistema de reembolso del impuesto de matriculación que evitase la doble imposición.

La opción 3: eliminar el impuesto de matriculación en un periodo transitorio de 10 años, la reestructuración de las bases imponibles de los impuestos de matriculación y los impuestos anuales de circulación introduciendo un componente medioambiental (vinculación con las emisiones de CO₂) y la implantación de un sistema de reembolso del impuesto de matriculación.

La opción 4: actuar en la fiscalidad del automóvil de manera similar a la opción 3 pero sin eliminar el impuesto de matriculación. En su lugar, la medida consistiría en reducir el impuesto de matriculación de manera gradual hasta situarlo en un tipo máximo del 10 por 100 del precio del automóvil antes de impuestos

vada atendiendo a las prioridades establecidas en la UE sobre política fiscal para los próximos años⁴⁸ que eran, por un lado, realizar todas las modificaciones necesarias en materia fiscal que permitan que el Mercado único suponga un beneficio para los ciudadanos y empresas de la UE y, por otro, reducir las emisiones de CO₂ para garantizar un medioambiente sostenible. Para la primera cuestión, es necesario eliminar toda distorsión en el funcionamiento del Mercado interior.

Como sabemos, la actual diversidad normativa sobre fiscalidad del automóvil está generando distorsiones en el mercado interior, fundamentalmente problemas de doble imposición. La denominada opción 2 tenía por finalidad solucionar el problema de la doble imposición al establecer únicamente un sistema «armonizado» de reembolso. Sin embargo, esta opción no soluciona otros aspectos que distorsionan el adecuado funcionamiento del Mercado interior con lo que seguirían existiendo impedimentos que perjudicarían las actuaciones de los ciudadanos y de la industria del automóvil.⁴⁹

Las opciones 3 y 4 presentadas eran más ambiciosas al pretender adoptar una política general de la UE en relación con la fiscalidad del automóvil. La diferencia básica entre ambas era bien eliminar el impuesto de matriculación en un periodo transitorio de diez años o bien mantenerlo pero reduciéndolo gradualmente hasta situarlo en un tipo máximo de un 10 por 100 del precio del automóvil antes de impuestos.

Analizadas las opciones barajadas, la Comisión propone en la PD, la opción 3. La razón estriba en que mantener el impuesto de matriculación aunque sea reduciéndolo significativamente, si bien se armonizarían los tipos, no se solucionarían otros problemas ligados al mantenimiento del impuesto como por ejemplo, los costes administrativos ocasionados por el mantenimiento simultáneo del impuesto de matriculación y el impuesto de circulación, la necesidad de contar con un sistema de reembolso y los costes sociales que como hemos señalado llevan aparejado, tanto para los ciudadanos como para la industria del automóvil, el mantenimiento del impuesto de matriculación.

Paralelamente a lo anterior la PD también persigue la reducción de las emisiones de CO₂⁵⁰.

1.2.2. Medidas incluidas en la Propuesta de Directiva

La PD propone fundamentalmente las siguientes medidas. En primer lugar, la incorporación progresiva de elementos ambientales a los impuestos sobre matriculación existentes y, en segundo

⁴⁸ COM (2001) 260 final.

⁴⁹ La existencia de regímenes fiscales distintos, a pesar de la existencia de un sistema de reembolso, seguiría generando importantes obstáculos tanto a los ciudadanos como a la industria del automóvil. Respecto a la industria del automóvil la aplicación de la opción 2 no solucionaría la incidencia negativa que supone para los operadores del sector la existencia de diversos regímenes al tener que adaptar las características de los vehículos a los criterios técnicos y umbrales impositivos que se utilizan para fijar los diferentes niveles de imposición, como por ejemplo, la cilindrada del motor, el tipo de carburante o las emisiones de CO₂. Respecto a los ciudadanos, aunque se les solucionaría el problema de la doble imposición, seguirían sufriendo los costes administrativos y sociales derivados de la existencia de farragosos procedimientos administrativos diversos en cada uno de los EEMM. Además, no incide de manera positiva en la sostenibilidad medioambiental.

⁵⁰ La UE considera imprescindible para garantizar un medioambiente sostenible actuar sobre las emisiones de los automóviles. En este sentido, la Comisión europea señala que el uso del automóvil tiene un efecto considerable sobre el cambio climático, puesto que las emisiones de CO₂ que generan representan aproximadamente el 12 por 100 de las emisiones globales de CO₂ [véase COM (2007) 19 final «Resultados de la revisión de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂ de los turismos y vehículos industriales ligeros»].

lugar, un régimen de devolución del impuesto correspondiente al valor residual del vehículo en el caso de su traslado definitivo fuera de la UE o a otro Estado miembro.

1.2.2.1. Eliminación gradual del impuesto de matriculación

El artículo 7 de la PD establece la prohibición de aprobar impuestos de matriculación. A su vez, el artículo 8 establece la supresión definitiva de éstos a partir de 2016⁵¹. Entre tanto, la Propuesta prevé la eliminación gradual del impuesto durante un periodo transitorio de entre cinco y diez años⁵².

1.2.2.2. Incorporación paulatina de elementos ambientales

El artículo 13 de la PD señala que la diferenciación impositiva se hará a partir del número de gramos de CO₂ por km emitidos por cada automóvil de turismo concreto. Se establece un incremento progresivo del peso de ingresos fiscales derivados del componente de CO₂, de tal manera que a 31 de diciembre de 2008 éste debería representar el 25 por 100 del total de ingresos fiscales (art. 14) debiendo ser el 50 por 100 a 31 de diciembre de 2010.

1.2.2.3. Medidas para evitar la doble imposición⁵³

El sistema establecido en la PD para evitar la doble imposición consiste en implantar un sistema de reembolso sobre el impuesto de matriculación de tal manera que se reparta la materia imponible entre los EEMM atendiendo a la depreciación que sufra el vehículo en el territorio donde se somete a gravamen. En este sentido, el artículo 9 de la PD establece que «siempre que sea abonado el impuesto de matriculación en un Estado miembro, con respecto a un automóvil de turismo que, posteriormente, sea exportado fuera del territorio de la Comunidad, o trasladado para su uso permanente (...) al territorio de otro Estado miembro, aquel Estado miembro deberá reembolsar el importe residual del impuesto (...)». El importe residual del impuesto se vincula al valor residual del automóvil (artículo 10. 1) permitiéndose a los Estados miembros determinar los métodos que estimen oportunos para el cálculo del mencionado valor residual (art. 10. 2). No obstante, los Estados miembros estarán obligados a hacerlas pública, a basarse en criterios objetivos y de carácter general y a permitir en su normativa que el propietario del automóvil puede recurrir ante una autoridad independiente la decisión que se adopte por el Estado miembro en aplicación del método establecido⁵⁴.

⁵¹ En relación a las fechas que se comentan en la PD debe tenerse presente que la misma se publicó en el año 2005.

⁵² Es importante advertir que la previsión de eliminación gradual del impuesto de matriculación si bien se establece en la Exposición de Motivos de la PD, ésta no se refleja en el articulado de la misma.

⁵³ Esta materia se regula en el Capítulo IV bajo la rúbrica «sistema de reembolso de los impuestos de matriculación».

⁵⁴ El TJUE ha señalado en diversas sentencias [entre otras Asunto *Gomes Valente* (C-393/98)] la necesidad de que los Estados miembros deben hacer públicos los criterios de depreciación deben ponerse en conocimiento del público. Además, el Tribunal ha reiterado en varias ocasiones que los sistemas judiciales de los EEMM deben ofrecer la posibilidad de oponerse ya sea a la aplicación de baremos legales en un asunto concreto o al cálculo individual del impuesto si sus sistemas impositivos no permiten una determinación adecuada del valor real del vehículo, añadiendo el Tribunal que dichas vías de reclamación pueden establecer un coste siempre y cuando éste sea razonable y sólo represente un importe poco significativo en comparación con el del impuesto sobre matriculación reclamado [Asunto *Comisión contra Grecia* (C-74/06)].

Tal y como afirma HERRERA MOLINA⁵⁵, la PD se limita a eliminar la doble imposición mediante un «mecanismo análogo a la imputación limitada en el ámbito de la imposición directa, pero no armoniza tipos de gravamen lo que va a originar notables disparidades en el nivel de tributación, pero dichas diferencias no van a poder considerarse discriminatorias». La Comisión justifica las restricciones a la armonización en el principio de subsidiariedad.

1.3. *Los impuestos de matriculación y circulación en los Estados miembros*⁵⁶

En el presente epígrafe vamos a realizar un breve análisis de los principales elementos tributarios del impuesto sobre matriculación y circulación de los EEMM en donde se va a poder apreciar la excesiva diversidad de sistemas impositivos sobre los automóviles de turismo.

1. *Alemania*

Alemania tiene aprobado un único impuesto sobre vehículos a motor. Es el denominado *Kraftfahrzeugsteuer*. Se trata de un tributo de titularidad estatal en el que se establece como sujeto pasivo del mismo al usuario registrado y se gravan a todos los vehículos a motor autorizados a circular por las carreteras del país. La base imponible se determina sobre la cilindrada del motor, el tipo de combustible del vehículo y las emisiones de CO₂ para los coches y motocicletas. Para el resto de vehículos el criterio establecido es el peso máximo permitido del vehículo.

La recaudación supone aproximadamente el 0,85 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

2. *Austria*

La tributación sobre vehículos existente en Austria consta de tres gravámenes. La nota común es que el Estado es el nivel territorial competente en la determinación de los elementos esenciales, si bien la recaudación se reparte de la siguiente manera: el gobierno federal recibe el 67,8 por 100, el gobierno provincial obtiene el 20,5 por 100 y, por último, la administración local ingresa el 11,7 por 100. A continuación vamos a analizar brevemente cada uno de ellos:

a) Gravamen sobre vehículos determinado en función del consumo de combustible (*Nomverbrauchsabgabe*).

Los sujetos pasivos del tributo son las empresas de leasing, comerciantes de vehículos de motor y demás personas obligadas al registro de vehículos sujetos al impuesto.

El objeto imponible es la venta y el leasing de los vehículos nuevos y la primera matriculación en Austria de vehículos adquiridos en el extranjero.

⁵⁵ P. M. HERRERA MOLINA, «Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, noviembre de 2007, pág. 77.

⁵⁶ La información ha sido obtenida de la Base de datos «Taxes in Europe», http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm.

Los tipos de gravamen se determinan en función de la media de consumo de combustible del vehículo estableciéndose un tipo máximo del 16 por 100⁵⁷. No obstante, en el caso de las motocicletas el tipo de gravamen se determina en función de la cilindrada del motor.

La recaudación anual del impuesto ronda el 0,40 por 100 sobre el total de ingresos impositivos.

El tributo debe autoliquidarse en un plazo no superior al mes y quince días siguientes a la finalización del mes en el que se realizó la transacción objeto de gravamen.

b) Gravamen sobre el seguro de los vehículos (*Motorbezogene Versicherungssteuer*).

El sujeto pasivo es la persona asegurada. Sin embargo, la compañía aseguradora es la responsable de liquidar y pagar el tributo.

El objeto imponible es el pago del seguro de responsabilidad civil de los vehículos con peso inferior o igual a 3,5 toneladas y las motocicletas. La base imponible se determina atendiendo a la potencia del motor de combustión interna para los coches y a la capacidad del motor en las motocicletas. Se establece un gravamen de 0,55 euros por Kw de potencia de motor para los coches y de 0,022 euros por cada centímetro cúbico para las motocicletas.

El gravamen puede pagarse mensualmente, trimestralmente o cada seis meses en cuyo caso se establece un recargo del 10 por 100, 8 por 100 y 6 por 100 respectivamente.

La recaudación anual del gravamen ronda el 1,30 por 100 sobre el total de ingresos impositivos.

El tributo debe autoliquidarse en un plazo no superior al mes y quince días siguientes a la finalización del mes en el que la aseguradora ha recibido el pago de la prima por el asegurado.

c) Impuesto sobre vehículos de motor (*Kraftfahrzeugsteuer*).

Son sujetos pasivos del impuesto los titulares del certificado de registro cuando se trata de vehículos de motor nacionales y el conductor en el caso de vehículos extranjeros. El objeto imponible del impuesto son los vehículos de motor con peso superior a las 3,5 toneladas de peso registrados en Austria, los vehículos de motor con un peso inferior a las 3,5 toneladas si estos no están gravados por el gravamen sobre el seguro de los vehículos comentado anteriormente y los vehículos de motor no registrados bajo el procedimiento de registro Austriaco para poder circular por las carreteras de su territorio. La base imponible varía en función del peso del vehículo siendo la potencia

⁵⁷ Los vehículos que emiten menos de 120 g/km CO₂, el impuesto se reduce con un máximo de 300 euros. En el caso de vehículos que emitan más de 160 g/km CO₂ el impuesto se incrementa en 25 euros por g/km. Si el vehículo emite más de 180 g/km CO₂ el tributo se incrementa en 25 euros más por g/km. Por último, cuando el vehículo emita más de 220g/km CO₂ el impuesto se incrementa en 25 euros más sobre lo anterior por g/km. En el supuesto que no haya valor de emisión de CO₂ este se determina multiplicando por 25 (o 28 en el caso de ser diésel el combustible utilizado) el combustible consumido. Por último, cuando tampoco se disponga del valor de consumo de combustible del vehículo, el valor de emisión de CO₂ se determina en base a una fórmula que varía atendiendo al tipo de combustible utilizado por el vehículo.

Además del valor de emisión de CO₂, hay que tener en cuenta el nivel de emisión de NOx. En este sentido, cuando el nivel de emisión de los vehículos de gasolina no supere los 60 mg/km de NOx, el impuesto se reduce hasta 200 euros. En el caso de que se trate de vehículos diésel el umbral se incrementa 80 mg/km de NOx.

Por último, los vehículos con motor «verde» permiten al sujeto pasivo reducir el impuesto en hasta 500 euros.

del motor (medida en Kw) para los vehículos con peso inferior a 3,5 toneladas y el peso total del vehículo cuando este es superior a 3,5 toneladas.

El tipo de gravamen es el siguiente:

- Vehículos con peso inferior a 3,5 toneladas: un pago mensual de 0,6 euros por Kw de potencia de motor reducido por 24 Kw.
- Vehículos de motor con peso superior a 3,5 toneladas:
 - Hasta 12 toneladas de peso 1,55 euros cada tonelada (mínimo 15 euros).
 - Hasta 18 toneladas de peso 1,70 euros cada tonelada.
 - Más de 18 toneladas de peso 1,90 euros por cada tonelada (máximo 80 euros y 66 euros para remolques).

La recaudación es muy escasa ya que representa el 0,05 por 100 sobre los ingresos impositivos totales.

El tributo debe autoliquidarse en un plazo no superior al mes y quince días siguientes a la finalización de cada trimestre.

3. Bélgica

Bélgica tiene aprobado actualmente tres tributos que recaen sobre los vehículos a motor y que pasamos a describir a continuación:

a) Impuesto sobre la circulación del tráfico (*Taxe the circulation*).

Se trata de un impuesto de competencia a nivel regional aunque la administración del tributo corresponde a la autoridad central, salvo en la Región Flamenca. La recaudación del impuesto corresponde a las autoridades regionales salvo el recargo local establecido en el impuesto que se establece a favor de las autoridades locales⁵⁸.

El tributo se paga por aquella persona física o jurídica que conste como propietaria en el registro de vehículos. El tributo recae sobre los vehículos y remolques que se utilicen tanto para llevar pasajeros como llevar mercancías por las carreteras. La base imponible se determina teniendo en cuenta tanto la capacidad de cilindrada del vehículo como su peso. El conjunto de ambos elementos se expresa en lo que ellos denominan poder fiscal (*HP*). Dependiendo del número de *HP*, el gravamen varía. También se tiene en cuenta el tipo de vehículo⁵⁹.

⁵⁸ El gravamen del recargo local depende del poder fiscal del vehículo (*HP*). En este sentido se establece el siguiente baremo:

- *Max. 7 HP: 89.16 euro.*
- *From 8 to 13 HP: 148.68 euro.*
- *More than 13 HP: 208.20 euro.*

⁵⁹ A título de ejemplo véase:

(*Sigue.*)

El tributo se paga anualmente y su recaudación supone aproximadamente el 1 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

b) Impuesto por la entrada en el servicio de tráfico (*Taxe de mise en circulation*).

Se trata de un impuesto de competencia regional. El sujeto pasivo del tributo es la persona que registra el vehículo en el servicio de carreteras públicas por primera vez. Se paga una única vez salvo que el mismo vehículo se registre de nuevo en nombre de otra persona, en cuyo caso, el tributo se paga de nuevo. El objeto imponible son los vehículos a motor.

El cálculo de la base imponible varía en función del tipo de vehículo y Región de Bélgica. Salvo para la Región Flamenca, la base imponible se determina de la siguiente manera:

- Para los vehículos de carretera, el impuesto se calcula sobre la potencia del motor expresada bien en potencia fiscal (HP) bien en Kilovatios (KW)
- Para las aeronaves y barcos, se establece un tipo fijo.

A su vez, se tiene en cuenta el tiempo transcurrido desde su primera inscripción en el servicio.

En la Región Flamenca, la base imponible se determina atendiendo a características medioambientales.

El gravamen se determina de la siguiente manera, salvo en la Región Flamenca:

(Continuación.)

A. *Motor cars, twin-purpose vehicles and minibuses*

HP	Tax in euro (without surcharges)	HP	Tax in euro (without surcharges)	HP	Tax in euro (without surcharges)
4 or less	68.88	10	277.92	16	905.52
5	86.28	11	360.60	17	1,119.96
6	124.56	12	443.40	18	1,334.28
7	162.84	13	525.96	19	1,548.12
8	201.36	14	608.64	20	1,762.44
9	239.88	15	691.44	For each additional HP above 20 HP	96.12

B. *Motor vehicles intended for road haulage, whose maximum allowable mass is less than 3,500 kg.*

19.32 euro per 500 kg of maximum allowable mass (exclusive surcharges) with application of a minimum tax amounting to 31.25 euro (34.38 euro, surcharges included) for the first 0-500 kg bracket.

C. *Motorcycles.*

Uniform 48.84 euro tax (exclusive surcharges). Where the cylinder capacity does not exceed 250 cm³, an exemption from circulation tax is granted, but a small tax is levied by the local authorities.

D. *Coaches and buses.*

If HP is less or equal than 10: 4.44 euro per HP with a minimum of 69.13 euro (exclusive surcharges).

If HP is more than 10: 4.44 euro per HP + 0.24 euro per HP above 10 HP, with a maximum rate of 12.48 euro per HP (exclusive surcharges).

<i>HP</i>	<i>KW</i>	<i>Impuesto en euros</i>
0-8	0-70	61.50
9-10	71-85	123.00
11	86-100	495.00
12-14	101-110	867.00
15	111-120	1,239.00
16-17	121-155	2,478.00
Más de 17	Más de 155	4,957.00

Los vehículos registrados previamente en el país o en el extranjero, tienen derecho a una reducción del tributo proporcional al número de años transcurridos desde la primera matriculación y la nueva. En ningún caso, el impuesto a pagar puede ser inferior a 61,50 euros⁶⁰.

En la Región Flamenca, el gravamen se determina en base a las emisiones de CO₂ y un factor de corrección atendiendo a la antigüedad de vehículo.

Las Regiones de Bélgica establecen acuerdos de coordinación a la hora de modificar los tipos de gravamen, los beneficios fiscales o la determinación en la base imponible.

Por último, es interesante comentar una figura especial que sólo existe en la Región Valona. Es el denominado sistema ecobonus/ecomalus. El ecobonus se aprobó por Decreto de 17 de enero de 2008. Conforme al mismo, únicamente pueden beneficiarse aquellas personas naturales pro-

⁶⁰ En concreto las reducciones establecidas son las siguientes:

<i>Periodo transcurrido desde el primer registro</i>	<i>Porcentaje al que se reduce al impuesto</i>
1 año < 2 años	90%
2 años < 3 años	80%
3 años < 4 años	70%
4 años < 5 años	60%
5 años < 6 años	55%
6 años < 7 años	50%
7 años < 8 años	45%
8 años < 9 años	40%
9 años < 10 años	35%
10 años < 1 años	30%
11 años < 12 años	25%
12 años < 13 años	20%
13 años < 14 años	15%
14 años < 15 años	10%
Al menos 15 años	61.50 euros

pietarias de vehículos a motor cuando se cumplan una serie de requisitos, fundamentalmente relativos a un determinado porcentaje de emisiones de CO₂ medidos en g/km de acuerdo con la Directiva de 16 de diciembre de 1980, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados Miembros sobre el consumo de carburante de los vehículos a motor. Se aplica tanto a vehículos nuevos como usados.

La cantidad del ecobonus se determina en base a la categoría en la que se encuentre el vehículo a motor. La inclusión en una u otra categoría depende de las emisiones de CO₂ medidas en g/km.⁶¹

Otro requisito a tener en cuenta para disfrutar del ecobonus es el precio del vehículo a motor. En tal sentido, no se tiene derecho al ecobonus para los vehículos con un precio superior a 20.000 euros IVA excluido. El precio máximo se incrementa en 5.000 euros en tres supuestos: el beneficiario tenga tres hijos dependientes; uno de los hijos dependientes o el beneficiario mismo sea discapacitado. En el caso de vehículos con motor híbrido o exclusivamente eléctrico el precio máximo para disfrutar del ecobonus se incrementa de 20.000 euros a 30.000 y 35.000 euros respectivamente.

El ecomalus es un gravamen que se aplica tanto a los vehículos nuevos como usados por personas naturales en el momento de la inscripción en el registro cuya cuantía varía en función del porcentaje de emisiones de CO₂ que emita el vehículo a motor medidos en gr/km establecido en la Directiva 80/1268, de 16 de diciembre⁶².

El ecomalus no se aplica a vehículos con número de placa especial ni a aquellos con una antigüedad superior a 25 años.

4. Bulgaria

Bulgaria se caracteriza por tener aprobado únicamente un tributo que recaiga sobre los vehículos a motor. Se denomina Impuesto sobre los vehículos de transporte. Se trata de un tributo compartido entre el nivel central y el nivel municipal ya que mientras el Estado es el competente para determinar la base imponible del mismo y los beneficios fiscales, el municipio es el responsable en fijar el tipo de gravamen y el encargado de recaudarlo. A su vez, el Ente Local es el nivel territorial beneficiario del mismo. Como sujetos pasivos del impuesto se establece a todas aquellas personas que sean propietarias de dichos vehículos entendiéndose por tal, todo vehículo a motor registrado para operar en la red de carreteras de país así como los barcos y aeronaves registrados.

La base imponible se calcula de diversa manera dependiendo del tipo de vehículo de transporte. En tal sentido, la base imponible en los coches de pasajeros se determina en función de los KW

⁶¹ Para el año 2013, la cantidad máxima del ecobonus es de 2.500 euros para los vehículos incluidos en las categorías 1, 2 y 3 (emisiones que van de 0 a 20 gr/km); 2.000 euros para los vehículos incluidos en las categorías 4 y 5 (emisiones que van de 21 a 40 gr/km y 1.500, 500 y 250 euros para las categorías 6, 7 y 8 respectivamente (emisiones que van desde 41 a 70 gr/km).

⁶² Para el año 2013, la cantidad máxima del ecomalus es de 2.500 euros para los vehículos incluidos en la categoría 18 (emisiones que van de 256 gr/km en adelante); 2.000 euros para los vehículos incluidos en la categoría 17 (emisiones que van de 246 a 255 gr/km); 1.500 euros para la categoría 16 (emisiones que van desde los 236 a los 245 gr/km); 1.200 euros para la categoría 15 (emisiones que van desde los 226 a los 255 gr/km) y así sucesivamente hasta la categoría 7 cuyo importe es de 700 euros (emisiones que van desde los 146 a los 155 gr/km).

del mismo, en las motocicletas el criterio de determinación se basa en la cilindrada, en los autobuses en función del número de asientos, etc.

El tipo de gravamen se determina por los municipios teniendo como base los gravámenes establecidos por la autoridad central. No obstante, la competencia de los municipios sobre los tipos de gravamen tiene como límite máximo el triple de lo fijado en las tablas por el nivel estatal.

El tributo se paga anualmente.

La recaudación por este tributo supone un 0,83 por 100 sobre la recaudación total de sus ingresos tributarios.

5. Chipre

Actualmente Chipre disfruta de dos tributos que recaen sobre los vehículos de motor. El nivel territorial competente en todos los aspectos es el nivel central.

a) Impuesto especial sobre los vehículos a motor.

Son sujetos pasivos del impuesto las siguientes personas naturales o jurídicas:

- Cuando se trate de vehículos a motor cuya tenencia se encuentre bajo el régimen de suspensión, el sujeto pasivo es aquella persona que libera o a cuyo favor se libera el vehículo a motor.
- Cuando se trata de la fabricación de los mismos, el sujeto pasivo es la persona involucrada en dicha fabricación
- En el caso de importaciones, el sujeto pasivo es la persona que declara los bienes sujetos a importación

El objeto imponible del impuesto es el vehículo a motor y la base imponible es la capacidad cúbica del motor. El gravamen del impuesto se determina atendiendo tipo de vehículo y a la cilindrada del mismo⁶³. No obstante, se establecen una serie de reducciones e incrementos en función de las emisiones de CO₂

<i>MOTOR VEHICLES</i>			
<i>Vehicles categories</i>		<i>cc</i>	<i>€ per cc</i>
A	<i>Motor vehicles classified under CN Codes 8703 21 - 8703 90 (excluding ambulances and hearses)</i>	0-1,650	0.51
		1,651-2,250	3.42
		2,251-3,000	5.98
		Over 3,000	7.69
B	<i>Motor vehicles classified under CN Code 8703 and 8704 with two rows of seats, known as «double cabin», with a maximum Gross Vehicle Weight not exceeding 3.5 tones</i>		0.26
C	<i>Van type motor vehicles classified under CN Code 8704 with a Gross Vehicle Weight not exceeding 2,032 kg and a net cargo area not exceeding 2 cubic meters</i>	0-1,450	0.17
		1,451-1,650	0.43
		1,651-2,050	1.28
		2,051-2,250	1.28
		2,251-2,650	1.28
		Over 2,650	1.71

El impuesto especial para la categoría A varía atendiendo al porcentaje de emisiones de CO₂. En este sentido, se establece una reducción del 30 por 100 del impuesto en aquellos vehículos que emitan emisiones no superiores a 120 gr/km. La reducción será del 20 por 100 cuando el vehículo emita emisiones por debajo de los 165 gr/km y del 10 por 100 cuando no supere los 200 gr/km.

En el caso de que el vehículo emita CO₂ por encima de los 200gr/km, el tributo se incrementa en un 10 por 100 y en un 20 por 100 cuando la emisión supere los 250 gr/km.

Para las motocicletas se establece un gravamen del 1.71 euros por cc cuando la cilindrada del motor no supere los 1000 cc. En el caso de que la cilindrada sea superior a 1000 cc el gravamen es de 2.56 euros por cc.

El pago del impuesto se realiza en el momento en el que se liberan los bienes para ser consumidos.

La recaudación anual del tributo ronda el 1 por 100 sobre el total de ingresos tributarios.

b) Permiso de circulación de vehículos de uso públicos.

Son sujetos pasivos del tributo los propietarios registrados de los vehículos.

El objeto imponible son los vehículos de uso público. La base imponible es de la siguiente manera:

- Autobuses y taxis, la base imponible se determina atendiendo a la potencia del motor al igual que los camiones con menos de 12 toneladas de peso bruto.
- Cuando el camión tenga un peso superior, la base imponible se determina teniendo en cuenta el peso bruto del vehículo y el número de ejes.

No obstante, se establece una deducción del 100 por 100 para los buses de uso público. Una deducción del 65 por 100 para los taxis y otra deducción del 55 por 100 del impuesto para los camiones con peso bruto inferior a 12 toneladas.

El gravamen debe ser satisfecho por adelantado ya sea en un pago único anual o bimestralmente.

La recaudación anual del tributo ronda el 0,5 por 100 del total de ingresos impositivos.

6. *Dinamarca*

El sistema tributario danés grava a los vehículos a motor con tres impuestos de titularidad estatal y que son los siguientes:

a) Impuesto sobre el peso de los vehículos a motor (*Vægtafgift af motorkøretøjer*).

Se considera responsable del pago del impuesto a las personas registradas como usuario del vehículo. Por tanto, es posible que el sujeto pasivo del impuesto no coincida con el propietario del vehículo. Por otra parte, no estarán sujetos al pago del impuesto aquellos contribuyentes obligados al pago del *impuesto verde sobre coches de pasajeros* que se analizará posteriormente. El impuesto recae sobre todos los vehículos a motor y remolques registrados utilizados para el transporte de pasajeros y el equipamiento de los camiones.

El criterio establecido para el cálculo de la base imponible es el peso del vehículo para los coches de pasajeros y autobuses mientras que para las furgonetas y camiones el criterio establecido es el peso total de carga permitido.

Se trata de un impuesto de pago periódico.

La recaudación de este impuesto junto con el *impuesto verde sobre coches de pasajeros* supone aproximadamente el 1,16 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

b) Gravamen sobre el registro de vehículos a motor (*Registreringsafgift af motorkøretøjer*).

Es sujeto pasivo del impuesto la persona en cuyo nombre se matricula el vehículo en la primera matriculación. La base imponible se determina por el precio de venta de mercado del vehículo, IVA incluido. No obstante, se establecen una serie de reducciones o incrementos en función de la eficiencia del combustible del vehículo.

El devengo del impuesto se produce con la primera matriculación del vehículo.

La recaudación supone aproximadamente el 1,60 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

c) Impuesto verde sobre coche de pasajeros (*Afgift efter brændstofforbrug af visse person- og varebiler*).

Es sujeto pasivo del impuesto la persona en cuyo nombre se matricula el vehículo. El tributo recae únicamente sobre los coches y furgonetas con un peso inferior a 3,5 toneladas y la base imponible se determina en función del consumo de combustible y tipo de carburante.

El impuesto se paga periódicamente cada seis meses.

7. Eslovenia

El sistema tributario eslovaco tiene actualmente dos tributos que recaen sobre los vehículos a motor. La competencia en la determinación de los elementos tributarios de ambos tributos, así como la recaudación de los mismos recae en el nivel territorial.

a) Gravamen anual por el uso de vehículos a motor (*Letna dajatev za uporabo vozil v cestnem prometju*).

Son sujetos pasivos del impuesto los propietarios del vehículo. El tributo recae sobre los vehículos y remolques matriculados. El tributo se paga anualmente. El cálculo del mismo se determina de diversas maneras dependiendo del tipo de vehículo de que se trate. En este sentido, la base imponible del impuesto se establece en función de los cm³ para los coches, mientras que para los autobuses el gravamen se determina atendiendo al número de asientos del mismo. Por último, para los camiones y remolques la característica que se utiliza es el peso.

A su vez, se establecen exenciones y deducciones para determinados vehículos considerados «verdes». La recaudación del tributo ronda el 0.80 por 100 sobre los ingresos tributarios totales.

b) Impuesto sobre vehículos a motor (*Davek na motorna vozila*).

Son sujetos pasivos del impuesto el productor y/o toda persona que adquiera un vehículo procedente desde otro Estado miembro y/o el importador del vehículo a motor. El tributo recae sobre los vehículos a motor que son puestos en circulación en Eslovenia por primera vez o que son matriculados por primera vez en el país. Por tanto, también se gravaría toda importación y adquisiciones de dichos bienes en otros EEMM. La base imponible se calcula atendiendo al precio de venta de un vehículo a motor nuevo, excluidos el IVA y otros tributos que recaigan sobre el vehículo.

El tipo de gravamen se determina teniendo en cuenta criterios ambientales, fundamentalmente emisiones de CO₂, el tipo de combustible que utilice el vehículo.

Se trata de un impuesto con escasa potencia recaudatoria en la medida que supone un 0.30 por 100 del total de ingresos tributarios obtenidos por el Estado.

8. *Estonia*

El sistema tributario de Estonia no recoge ningún tributo que recaiga sobre los vehículos a motor.

9. *Finlandia*

El sistema tributario finlandés regula dos tributos que recaen sobre los vehículos a motor. En ambos, el nivel territorial competente es el nivel central.

a) Impuesto de circulación (*Ajoneuvovero*).

Son sujetos pasivos del impuesto los propietarios o poseedores de vehículos de pasajeros, furgonetas, vehículos destinados a fines especiales y camiones.

El objeto imponible son los vehículos registrados en Finlandia. La base imponible se determina atendiendo a dos elementos:

- El primer elemento es el denominado *basic tax*: el gravamen se determina en función de las emisiones de CO₂. La banda de gravamen va desde los 43 euros anuales cuando el vehículo no emite emisiones de CO₂ hasta los 606 euros cuando las emisiones de CO₂ superan los 400 gr/km.
- El segundo elemento es el denominado *Tax on the propellingies*: el gravamen se determina atendiendo a las siguientes características de los vehículos:
 - Coches de pasajeros y de doble uso: en el caso de que se trate de vehículos eléctricos al 100 por 100, el gravamen será de 1,5 céntimos por día. Cuando el vehículo sea eléctrico pero a su vez tenga un motor gasolina, el gravamen diario es de 0,5 céntimos por día. Si el vehículo híbrido está compuesto por un motor eléctrico y otro de diésel, se establece un gravamen de 4,9 céntimos por día. Por último, aquellos vehículos cuyo motor funcione con gas, el gravamen es de 3,1 céntimos diarios. Para el resto motores el gravamen es de 5,5 céntimos.

- El gravamen diario se determina por cada 100 Kg de peso, incrementándose en función del peso total del vehículo.
- Para las autocaravanas y furgonetas el gravamen es de 0,9 céntimos/100 Kg de peso.
- Los camiones se gravan desde 0,6 céntimos/100 kg hasta los 2,2 céntimos/100 Kg en función del número de ejes del vehículo y los remolques del mismo.

La recaudación de este tributo supone cerca del 1 por 100 de los ingresos tributarios totales.

b) Impuesto de matriculación (Autovero).

Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que estén registradas como propietarias del vehículo.

El objeto imponible son los coches de pasajeros, furgonetas y demás coches con un peso inferior a 1,875 kg y las motocicletas. El tributo se determina en función de las emisiones de CO₂ en base al cual se establece un porcentaje de gravamen sobre el valor fiscal del vehículo. Actualmente, el porcentaje de gravamen oscila desde el 5 por 100 al 50 por 100 en función de las emisiones de CO₂ de los vehículos. En el caso de las furgonetas también se tiene en cuenta el peso de la misma. En el caso de que no se disponga de información sobre las emisiones de CO₂ del vehículo, el gravamen se calcula en función de la masa y la fuente de energía del vehículo.

Sin embargo, el gravamen para las motocicletas no se determina atendiendo a las emisiones de CO₂ sino en función de la potencia del motor⁶⁴

La recaudación del tributo supone en torno al 1,30 por 100 de los ingresos impositivos totales.

10. Francia

Los tributos que recaen sobre los vehículos a motor en Francia son dos y ambos de competencia estatal.

a) Gravamen a pagar por las concesionarias de autopistas (taxe due par les concessionnaires d'autoroutes).

El gravamen recae sobre las concesionarias y se determina en función del número de kilómetros que recorran los usuarios. La cuota es de 7.32 euros por cada mil Kilómetros recorridos.

El gravamen supone para las arcas nacionales un 0,7 por 100 sobre el total de ingresos tributarios.

⁶⁴ Engine capacity in cubic centimetres (cc)	Rate of tax as a percentage of taxation value
up to 130	9.8
131-255	12.2
256-355	15.9
356-505	19.5
506-755	22
756 or more	24.4
Electric vehicles incategory L	12.2

b) Impuesto anual sobre coches de empresa.

Son sujetos pasivos del impuesto todas las compañías. El objeto imponible son todos aquellos vehículos privados en propiedad o uso de empresas. Estos vehículos han de estar inscritos como tal en un registro específico.

La base imponible se determina en función de las emisiones de CO₂, salvo para los vehículos comprados con anterioridad al 1 de enero de 2006 cuyo mecanismo de cálculo viene determinado por la potencia del motor.

La cuota a pagar para los vehículos comprados con anterioridad al 1 de enero de 2006 son las siguientes:

- 750 euros cuando la potencia fiscal sea de 3 o menos.
- 1.400 euros entre 4 y 6.
- 3.000 euros entre 7 y 10.
- 3.600 euros entre 11 y 15.
- 4.500 euros cuando la potencia fiscal sea de 15 o más.

Para los vehículos adquiridos a partir del 1 de enero de 2006, la cuota es la siguiente:

<i>Nivel de emisiones de CO₂</i> (en gramos por Kilómetro)	<i>Por gramo</i> (en euros)
Menos de 50	0
Entre 50 y 100	2
Entre 100 y 120	4
Entre 120 y 140	5.5
Entre 140 y 160	11.5
Entre 160 y 200	18
Entre 200 y 250	21.5
Más de 250	27

La recaudación de este tributo supone un 0,11 por 100 sobre el total de la recaudación obtenida por ingresos tributarios.

11. *Grecia*

a) Impuesto sobre vehículos a motor.

Se trata de un tributo de titularidad estatal en el que se establece como sujeto pasivo del mismo al propietario del vehículo a motor y se gravan a todos los vehículos a motor autorizados a circular por las carreteras del país. La base imponible se determina sobre la cilindrada del motor para las motocicletas, las emisiones de CO₂ para los coches, el peso bruto para los camiones y el número de asientos de pasajeros para los autobuses.

El impuesto se paga anualmente.

La recaudación supone aproximadamente el 1,90 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

b) Impuesto sobre matriculación de vehículos.

Al igual que el impuesto de circulación griego, el impuesto sobre matriculación es un tributo de titularidad estatal en el que se establece como sujeto pasivo del mismo al propietario del vehículo a motor. La base imponible de los vehículos nuevos se calcula en atención al precio establecido en una tabla listada por la autoridad aduanera griega. Para los vehículos de segunda mano, la base imponible es el valor del vehículo nuevo reducido en función de la antigüedad y kilometraje.

La recaudación supone aproximadamente el 0,15 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

12. Holanda

El sistema tributario holandés grava a los vehículos a motor con tres impuestos y que son los siguientes:

a) Impuesto sobre los vehículos de motor (*Motorrijtuigenbelasting*).

Es un tributo compartido entre la autoridad central y las regionales. Se consideran sujetos pasivos del impuesto a cualquier persona a cuyo nombre esté registrado el vehículo. Los criterios técnicos establecidos en la normativa para el cálculo de la base imponible son: el peso y el tipo de combustible del vehículo. El gravamen varía en función del tipo de vehículo y la región donde el sujeto pasivo sea residente.

La recaudación supone aproximadamente el 2,25 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

b) Impuesto sobre turismos y motocicletas (*Belasting van personenautos en motorrijwielen*).

Es sujeto pasivo del impuesto cualquier persona física o jurídica que registre el vehículo por primera vez en Holanda.

El cálculo de la base imponible se determina en función de las emisiones de CO₂ y el tipo de combustible que utilice el vehículo, para los turismos. Las motocicletas y furgonetas el impuesto se calcula teniendo en cuenta únicamente el precio neto de mercado.

La recaudación supone aproximadamente el 0,86 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

13. Hungría

Hungría disfruta actualmente de tres tributos que recaen sobre los vehículos. En todos ellos el nivel territorial competente en el diseño de los tributos es el nivel central. No obstante, la recaudación del *Gépjárműadó* corresponde al nivel local.

a) Impuesto sobre vehículos de empresa (*Cègautóadó*).

El sujeto pasivo del impuesto es el propietario del vehículo a motor

El tributo recae sobre los vehículos poseídos tanto por personas particulares como no particulares y los gastos en los que el mismo incurra. La base imponible se calcula en función de la categoría en la que se encuentre el vehículo y la potencia del mismo. Los vehículos se clasifican en 15 categorías las cuales se distribuyen en tres tipos en función de su «respeto medioambiental».⁶⁵

Se trata de un tributo de escasa potencia recaudatoria ya que representa únicamente el 0,24 por 100 del total de ingresos impositivos del país.

b) Impuesto sobre vehículos de motor (*Gépjárműadó*).

Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas propietarias del vehículo a motor el primer día del año natural.

El objeto imponible son los vehículos a motor y remolques con un número de licencia válido y nacional. La base imponible se determina de distinta manera dependiendo del tipo de vehículo a motor. Para los vehículos de pasajeros, excluidos los autobuses, la base imponible se calcula en función de la potencia del vehículo expresada en KW. En el caso de autobuses y remolques, la base imponible se determina atendiendo al peso neto del mismo. Por último, para los camiones las características de vehículo que se utiliza son dos: por un lado, el peso neto del vehículo y, por otro, el 50 por 100 del peso de carga.

El tipo de gravamen también varía en función de la clase de vehículo de que se trate. Cuando estamos en presencia de vehículos de pasajeros el gravamen es el siguiente:

- En el año de fabricación y los tres años posteriores el gravamen es de 345 HUF⁶⁶/KW/por año.
- En los años 4 a 7, el gravamen es de 300 HUF/KW⁶⁷/por año.
- Para los años 8 a 11 el gravamen se reduce a 230 HUF/KW/por año.
- Durante los años 12 a 15, el vehículo se grava a 185 HUF/KW/por año.
- A partir de los 16 años, el gravamen se establece en 140 HUF/KW/por año.

⁶⁵

<i>Performance (in KW)</i>	<i>Environmental class</i>		
	<i>Class 0-4</i>	<i>Class 6-10</i>	<i>Class 5 and 14-15</i>
0-50	16,500 HUF	8,800 HUF	7,700 HUF
51-90	22,000 HUF	11,000 HUF	8,800 HUF
91-120	33,000 HUF	22,000 HUF	11,000 HUF
More than 120	44,000 HUF	33,000 HUF	22,000 HUF

⁶⁶ 1 EUR = 299.703 HUF.

⁶⁷ CVF = 29,86 CV = 21,95 KW.

Cuando el vehículo esté equipado con ejes el gravamen es de 1200 HUF/KW/100 Kg/por año.

Para el resto de vehículos a motor el gravamen se establece en 1380 HUF/100 Kg/por año.

El tributo supone una recaudación aproximada del 0,70 por 100 del total de los ingresos tributarios.

a) Gravamen sobre matriculación de los vehículos a motor (*Regisztrációs adó*).

Es sujeto pasivo del impuesto la persona responsable de conseguir la licencia del vehículo o bien la persona responsable del pago del IVA.

El objeto imponible son los vehículos a motor. La base imponible se calcula teniendo en cuenta el tipo de motor, cilindrada y las características medioambientales. Posteriormente se establece una tabla de depreciación atendiendo a la edad del vehículo.

La recaudación del tributo ronda el 0.30 por 100 sobre los ingresos tributarios totales.

14. Irlanda

Irlanda grava los vehículos a motor de una manera similar al sistema español ya que grava a los mismos con dos tributos y que son:

a) Gravamen sobre los vehículos.

Se trata de un tributo de titularidad estatal con competencias compartidas con el nivel local en materia de recaudación.

Se trata de un tributo que se devenga anualmente y su cálculo se determina, desde el 1 de enero de 2008, atendiendo, con carácter general, al porcentaje de emisiones de CO₂ para coches a motor. Con anterioridad a dicha fecha, el cálculo del impuesto se basaba en la potencia del motor. A su vez, se establecen otros criterios en la determinación de la base imponible, tales como, peso total de carga, número de asientos, número de ejes, etc. dependiendo del vehículo del que se trate.

Finalmente, la normativa establece una exención del impuesto para no residentes de hasta un año sujeto a condiciones.

La recaudación por este tributo supone un 2,2 por 100 sobre la recaudación total de sus ingresos tributarios.

b) Impuesto de matriculación de vehículos (*Vehicles Registration Tax*).

Se trata un impuesto de titularidad estatal que recae sobre la totalidad de los vehículos. El hecho imponible es la primera matriculación en el Estado. El sujeto pasivo es el propietario registrado del vehículo y la base imponible se calcula en función del porcentaje de emisiones de CO₂ y el precio de venta en mercado abierto.

La recaudación por este tributo supone un 0,82 por 100 sobre la recaudación total de sus ingresos tributarios.

15. Italia

El Estado italiano tiene aprobado en su normativa dos tributos que recaen sobre los vehículos a motor. A continuación pasamos a describirlos brevemente:

a) Impuesto provincial sobre matriculación de los vehículos a motor (*Imposta Provinciale di trascrizione*).

Se trata de un tributo compartido entre el nivel central y las autoridades locales ya que estas últimas tienen competencia para determinar el tipo de gravamen y les corresponde la recaudación del mismo.

Se considera sujeto pasivo del impuesto a la persona registrada en el Registro Italiano de Vehículos a Motor. La base imponible se determina en función de la cilindrada y tipo de vehículo y el tipo de gravamen se establece en atención a esos mismos parámetros. Las autoridades pueden incrementar el tipo hasta en un 30 por 100 sobre la base de lo aprobado por el Ente Central.

La recaudación del tributo supone únicamente el 0,20 por 100 sobre el total de ingresos tributarios.

b) Impuesto regional sobre vehículos a motor (*Tasse automobilistiche*).

Se trata de un tributo compartido entre la autoridad central y las regionales ya que ambos entes territoriales son competentes en la determinación del tipo de gravamen, la base imponible y los beneficios fiscales. Sin embargo, la recaudación corresponde exclusivamente a los gobiernos regionales.

El sujeto pasivo del impuesto es el usuario del vehículo registrado. El tributo se determina en función de la potencia del motor para todos los vehículos salvo los camiones que se establece atendiendo a la capacidad de carga. También se tienen en cuenta factores ambientales.

16. Letonia

El sistema tributario de Letonia grava a los vehículos a motor con tres impuestos de titularidad estatal y que son los siguientes:

a) Impuesto sobre el uso de vehículos (*Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodoklis*).

El sujeto pasivo del impuesto es el propietario o poseedor del vehículo. La base imponible se determina por la cilindrada y peso del vehículo y la cuota varía en función del tipo de vehículo.

El impuesto se paga anualmente.

La recaudación supone aproximadamente el 1,20 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

b) Impuesto sobre vehículos de empresa (*Uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis*).

El pago del impuesto corresponde a aquellos empresarios que poseen o tienen en propiedad algún vehículo proporcionado para el transporte de pasajeros así como para atender las necesi-

dades personales de los empleados y/o propietarios. El vehículo a motor objeto de gravamen no puede tener una capacidad para pasajeros superior a ocho plazas además del asiento del conductor. La base imponible se determina por la cilindrada del vehículo.

La recaudación supone aproximadamente el 0,30 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

c) Impuesto sobre coches y motocicletas (*Vieglo automobiļu un motociklu nodoklis*).

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a cualquier persona, física o jurídica, a cuyo nombre esté registrado el vehículo en Letonia. El hecho imponible es la primera matriculación en Letonia. La base imponible se calcula en función de las emisiones de CO₂, en el caso de los coches y en función de la cilindrada del motor en las motocicletas.

La recaudación supone aproximadamente el 0,15 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

17. Lituania

Lituania tiene establecido un tributo sobre determinados vehículos comerciales que está destinado a financiar las infraestructuras viarias de carretera. El gravamen recae fundamentalmente sobre los vehículos que transportan mercancía pesada. A su vez, el gravamen se determina en función del peso máximo permitido de carga del vehículo. La recaudación del tributo oscila en torno al 0,5 por 100 sobre los ingresos tributarios totales. Se trata de un tributo cuya competencia normativa, de gestión y recaudatoria es del nivel central.

18. Luxemburgo

El Gran Ducado de Luxemburgo tiene aprobado un único impuesto sobre vehículos a motor. Es el denominado *Taxe sur les Véhicules Routiers*. El sujeto pasivo del impuesto es aquella persona en cuyo nombre este registrado el vehículo. El objeto imponible es la tenencia de un vehículo para circulación.

Como regla general se establece como base de cálculo del impuesto el volumen de emisiones de CO₂ del vehículo. También influye a la hora de calcular el gravamen el tipo de combustible del vehículo.

El pago del tributo se realiza a los 30 días siguientes de la matriculación del vehículo y posteriormente de manera anual.

La recaudación por este tributo supone un 0,40 por 100 sobre la recaudación total de sus ingresos tributarios.

19. Malta

El sistema tributario de Malta grava a los vehículos a motor con dos impuestos de titularidad estatal y que son los siguientes:

a) Licencia de vehículos a motor (*Licenzja tas-Sewqan*).

El sujeto pasivo del impuesto es el propietario del vehículo a motor. Las variables para el cálculo del impuesto son fundamentalmente la potencia, tipo de combustible y antigüedad del vehículo.

La recaudación del tributo supone únicamente el 2,10 por 100 sobre el total de ingresos tributarios.

b) Impuesto sobre matriculación de vehículos (*Taxxa tar-Registrazzjoni fuq il-Vetturi*).

Son sujetos pasivos del impuesto los importadores de los vehículos a motor. El impuesto se obtiene atendiendo a las emisiones de CO₂ y a la longitud del vehículo. Por su parte, también se establecen diversos tipos de gravamen en función del tipo de combustible que utilice el vehículo.

La recaudación del tributo supone el 2 por 100 sobre el total de ingresos tributarios.

20. Polonia

En Polonia tienen únicamente un tributo que recae sobre los vehículos a motor. Se trata de un impuesto compartido entre el nivel central y el nivel local. En tal sentido, el nivel central es el competente en la determinación de la base imponible mientras que las autoridades locales son competentes para fijar el tipo de gravamen. La determinación de los beneficios fiscales se pueden establecer por ambos niveles mientras que la recaudación va destinada a los presupuestos de las autoridades locales en su integridad.

El tributo recae sobre los vehículos destinados al transporte. La base imponible se determina en base al máximo peso de carga permitido del vehículo. El tipo de gravamen, como hemos comentado, se establece por la autoridad local si bien, existen unas bandas de gravamen a las que se tienen que atener.

La recaudación por este tributo ronda el 0.20 por 100 sobre los ingresos tributarios totales.

21. Portugal

Los tributos que recaen sobre vehículos a motor en Portugal son los siguientes:

a) Impuesto único de circulación.

Se trata de un impuesto de titularidad estatal cuya recaudación se distribuye entre los tres niveles territoriales. Como sujeto pasivo del impuesto se establece a la persona a cuyo nombre está registrado el vehículo. Los criterios que se establecen para la determinación del tributo varían en función de la fecha en la que se adquirió el vehículo y de la categoría en la que se incluya el mismo. En este sentido, la base imponible se obtiene dependiendo de la categoría en función de la potencia del motor y/o de la edad o/y del peso de carga máximo autorizado o/y de las emisiones de CO₂.

El pago del tributo se realiza a los 30 días siguientes de la matriculación del vehículo y posteriormente de manera anual.

La recaudación por este tributo supone un 0,65 por 100 sobre la recaudación total de sus ingresos tributarios.

b) Impuesto sobre vehículos.

Se trata de un impuesto de titularidad estatal cuya recaudación se distribuye entre la autoridad central y la regional. Como sujetos pasivos se establecen a los operadores registrados o reconocidos como tal, así como a aquellas personas que sin realizar ninguna actividad empresarial realicen el despacho a consumo de vehículos sujetos a gravamen.

En el cálculo del impuesto, se aplican diferentes tipos, dependiendo de si se trata de coches nuevos, motocicletas / triciclos / quads y coches usados. Para el primer supuesto se distinguen tres tipos de tarifas: normal, que varía de acuerdo a las emisiones de CO₂ y la capacidad del motor; media (50 por 100 del impuesto calculado con de la tarifa normal) y reducida (15 por 100 del impuesto calculado con la tarifa general). En el segundo caso, el tipo varía dependiendo de la cilindrada del motor, y en el caso de vehículos usados, el tipo varía en función del tiempo de uso.

El pago del tributo se realiza a los 10 días siguientes a la valoración fiscal del vehículo que por regla general coincide con el día en el que el contribuyente pide la autorización para el despacho a consumo.

22. Reino Unido

El único impuesto que grava los vehículos a motor en Reino Unido es el denominado «gravamen especial sobre vehículos» (*Vehicles Excise Duty*)⁶⁸.

Se establece como sujeto pasivo a la persona registrada como poseedor del vehículo, pudiendo o no coincidir con el propietario del vehículo y el impuesto se calcula tomando como criterio para la determinación de la base imponible el porcentaje de emisiones de CO₂

La recaudación supone algo más del 1 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

23. República Checa

El sistema tributario Checo tiene dos tributos que recaen sobre los vehículos a motor, y que son:

a) Tasa por la entrada de vehículos a motor.

Se trata de un tributo compartido entre el nivel central y el local. Mientras que la autoridad central es la competente en la fijación del cálculo de la base imponible, el competente y beneficiario de la recaudación del tributo es el Ente Local. En cuanto a la determinación del tipo de gravamen y los beneficios fiscales son competentes ambos niveles territoriales

El gravamen recae sobre cualquier persona, ya sea natural o jurídica, por disfrutar de un permiso de entrada con el vehículo en determinados lugares. La cuota máxima es de 20 CZK⁶⁹ por día (establecida por ley estatal) siendo competente el municipio para fijarla a tanto alzado.

⁶⁸ No tomamos en cuenta la tasa de congestión establecida en Londres en el año 2003 al tratarse de un tributo aprobado de manera aislada por la ciudad de Londres y no afecta al tema central del artículo a diferencia del gravamen similar establecido en la República Eslovaca o la República Checa.

⁶⁹ 1 EUR = 25.7308 CZK.

b) Impuesto de carretera (comercial).

Como regla general el tributo recae sobre aquella persona natural o jurídica titular del vehículo registrado. El gravamen recae sobre todos los vehículos registrados en el país que son utilizados para fines empresariales y, en todo caso, aquellos que puedan transportar una carga de peso superior a 3,5 toneladas.

La base imponible se calcula atendiendo a los cm^3 . En el caso de los remolques la base imponible se determina según el número de ejes y peso total medido en toneladas.

Dependiendo de las características aludidas la cuota del impuesto va de 1.200 CZK a 4.200 CZK por año para los vehículos personales y de 1.800 CZK a 50.400 CZK por año. Como en otros tributos comentados, se establecen porcentajes de deducción en función de la antigüedad del vehículo.

24. República Eslovaca

a) Gravamen por la entrada y aparcamiento de vehículos de motor en zonas históricas de las ciudades.

Por Ley estatal, las autoridades locales pueden implantar un gravamen cuyo sujeto pasivo será el conductor o aquella persona propietaria o poseedora del vehículo que realice el hecho imponible, es decir, que entre y aparque en las zonas históricas de las ciudades gravadas por el tributo. El impuesto se determina por los días que vaya a entrar y aparcar y, el tipo de gravamen se establece por cada municipio.

b) Impuesto sobre los vehículos de motor (*Daň z motorových vozidiel*).

Se trata de un tributo cedido a las regiones. Recae sobre cualquier persona física o jurídica por el uso de vehículos a motor y remolques para actividades de negocio. La base imponible depende de la cilindrada del motor, salvo para los autobuses que se basan en el peso total de toneladas y el número de ejes.

25. Rumanía

a) El gravamen establecido en Rumanía sobre vehículos a motor es el denominado *Impozitul pe mijloacele de transport* (impuesto sobre medios de transporte). El ente territorial competente para determinar los elementos esenciales del tributo es el nivel central. No obstante las autoridades locales pueden establecer tipos de gravamen y son los beneficiarios de la recaudación del tributo. El sujeto pasivo del impuesto es el propietario del medio de transporte que necesite registrarse en Rumanía. La base imponible se determina en función de la cilindrada del motor y el tipo de medio de transporte.

La recaudación anual del tributo ronda el 0,60 por 100 sobre el total de ingresos tributarios.

b) En 2013, Rumanía ha aprobado un nuevo gravamen denominado *Timbrul de mediu pentru autovehicule* (sello medioambiental) de titularidad estatal que viene a sustituir al antiguo tribu-

to sobre la contaminación de vehículos. La cuota tributaria se determina en función de la cilindrada del motor, el porcentaje de emisiones de CO₂, la antigüedad y el tipo de vehículo del que se trate.

26. Suecia

Suecia tiene aprobado un único impuesto sobre vehículos a motor. Es el denominado *FordonsKatt*. Se trata de un tributo de titularidad estatal en el que se establece como sujeto pasivo del mismo al propietario del vehículo y se gravan a todos los vehículos a motor y remolques autorizados a circular por las carreteras del país. La base imponible se determina sobre el tipo de vehículo, el tipo de combustible y las emisiones de CO₂ para los coches, motocicletas y pequeños camiones y autobuses. Para el resto de vehículos el criterio establecido es el peso y/o el número de ejes del vehículo

El impuesto se paga anualmente.

La recaudación supone aproximadamente el 0,72 por 100 de la recaudación total de ingresos tributarios.

Conclusión

Tras el análisis de los distintos gravámenes establecidos por los países miembros de la UE sobre los vehículos a motor, se ve como existen importantes diferencias. La primera de ellas es la circunstancia de la no aplicación de un impuesto sobre matriculación en varios países como por ejemplo, Alemania, Reino Unido, Francia, Suecia, Luxemburgo, etc.

Por otro lado, y en referencia exclusiva a los impuestos sobre matriculación aprobados, existen criterios muy diversos en cada país a la hora de determinar la cuota tributaria. Las principales diferencias se manifiestan en la utilización de uno o varios criterios que suelen recaer en el precio de adquisición o el valor del vehículo, el tipo de carburante utilizado, la cilindrada o la potencia del motor y/o las emisiones de CO₂ del vehículo. Además se observan importantes variaciones en las tasas aplicadas y el peso relativo que cada criterio posee sobre la cuota tributaria total. Por último cabe destacar que a lo largo de los últimos años, numerosos EEMM, entre ellos España, han reestructurado la base imponible de sus impuestos de matriculación para hacerla depender total o parcialmente de las emisiones de CO₂.

En los impuestos sobre circulación, también existen importantes diferencias tanto en la determinación de la base imponible como en el gravamen establecido. Los criterios establecidos suelen ser uno o varios de los siguientes: la cilindrada o potencia del motor, el tipo de combustible que se utiliza y/o en función del porcentaje de CO₂ que emiten los vehículos. Sin embargo, y a diferencia de los impuestos de matriculación, los impuestos de circulación no provocan problemas de doble imposición ya que estos se recaudan con periodicidad anual y únicamente de forma proporcional, por lo que procede la devolución de la diferencia temporal en caso de ser dados de baja en el registro de matriculación. Por ello, las diferencias existentes en los impuestos de circulación en los EEMM provocan una falta de armonización pero no distorsionan.

2. Los impuestos sobre vehículos de motor en España: adaptación de la fiscalidad española sobre el automóvil a la Propuesta de Directiva

En primer lugar, vamos a analizar los impuestos que resultarían afectados por la PD y posteriormente vamos a establecer una propuesta teórica que diese cumplimiento con la futura Directiva.

2.1. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT)

Se regula en el Título II de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Se trata de un impuesto indirecto que grava la primera matriculación definitiva de vehículos a motor, embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, así como los aviones, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico. Se establece como supuestos de no sujeción, en unos casos y como exención en otros, aquellos que sean destinados al transporte de mercancías o de viajeros. Es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas cuyo alcance consiste en la cesión del rendimiento del impuesto, así como, competencias normativas en materia de tipos de gravamen. En concreto, las CCAA podrán incrementar los tipos de gravamen aplicables a los epígrafes del apartado 1 del artículo 70 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en un 15 por 100 como máximo⁷⁰.

La Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, supuso un gran cambio en la configuración de los tipos impositivos del IEDMT en el siguiente sentido:

- Los tipos de gravamen se establecieron en función de las emisiones de CO₂ por Kilómetro recorrido
- El tipo para los vehículos menos emisores de CO₂, es decir, aquellos cuyas emisiones oficiales no sean superiores a 120 g/km, se establece en cero.
- El tipo establecido para los vehículos más emisores, para las motos acuáticas y los quads es del 14,75 por 100. Esto suponía la aprobación de un tipo superior al máximo vigente hasta la fecha que se era del 12 por 100.

Esta modificación permitió que a partir del 1 de enero de 2008 los tipos impositivos pasarán a determinarse en función de las emisiones de dióxido de carbono que emitan los vehículos en vez de por su cilindrada⁷¹.

⁷⁰ Inicialmente con la aprobación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, la capacidad normativa de las CCAA en la fijación del tipo de gravamen del IEDMT consistía en la posibilidad de incrementar hasta en un 10 por 100 el tipo impositivo fijado por el Estado. No obstante esta posibilidad de incremento se modificó al 15 por 100 actual a través de la Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera.

⁷¹ Así, con la anterior normativa los vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos, con motor gasolina, o de cilindrada inferior a 2.000 centímetros cúbicos, con motor diésel, tributaban al tipo

(*Sigue.*)

Por otra parte, también se prevén reglas especiales cuando el medio de transporte haya sido matriculado en Ceuta y Melilla y posteriormente sea objeto de importación definitiva en la península, Islas Baleares o Canarias o cuando el medio de transporte por el que se haya devengado el Impuesto en Canarias sea objeto de introducción, con carácter definitivo, en la península e Islas Baleares.

Estas reglas consisten, básicamente, en la obligación de tributar por los tipos aplicables en la CCAA en la que se produce la importación definitiva (en el caso de que el vehículo haya sido matriculado en Ceuta y Melilla) o por la diferencia entre el tipo liquidado en Canarias y el tipo aplicable en la CCAA en la que se produce la introducción definitiva. En ambos supuestos se aplicarán unos coeficientes reductores en función del tiempo transcurrido desde la primera matriculación.

No obstante, también se prevé que estas reglas especiales no resultarán de aplicación cuando se produzca un traslado de la residencia del titular del medio de transporte al territorio en que tiene lugar la importación definitiva o la introducción definitiva.

En cuanto a la base imponible, ésta se determina de diversa manera según se trate de medios de transporte nuevo o usado. En los medios de transporte nuevos, la base imponible es el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente. En los medios de transporte usados, la base imponible se determina por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto, que podrá determinarse utilizando las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministerio de Hacienda a efectos del ITP y ADJ, del ISD y del IEDMT.

Han sido varias las críticas que se han realizado al mantenimiento de la base imponible *ad valorem*⁷². El argumento que se esgrime es que dado que la modificación del tributo tiene por finalidad influir en determinados comportamientos de los ciudadanos, en particular, en la adquisición de vehículos poco contaminantes, además de modificar el tipo de gravamen en los términos antes expuestos, la base imponible debería haberse modificado y determinarse por gramos de CO₂ emitidos por kilómetro u otro criterio más ambiental. La actual regulación permite un gravamen inferior en vehículos muy contaminantes pero de bajo coste sobre otros más eficientes desde el punto de vista medioambiental pero de mayor coste. Entendemos que la decisión del legislador de mantener la base imponible *ad valorem* deriva de dar también un cierto peso en la

(Continuación.)

del 7 por 100 en las comunidades autónomas peninsulares y las Illes Balears, al 6 por 100 en Canarias y al 0 por 100 en Ceuta y Melilla. El resto de medios de transporte tributaban al 12 por 100 en las comunidades autónomas peninsulares y las Illes Balears, al 11 por 100 en Canarias y al 0 por 100 en Ceuta y Melilla. Con la nueva normativa se establecen cinco epígrafes en el que se incluyen los distintos vehículos sujetos al IEDMT y se clasifican con carácter general en función de las emisiones de dióxido de carbono.

⁷² A. CORNEJO PÉREZ, «Fiscalidad de los derechos de emisión y fiscalidad verde: la reestructuración del impuesto de matriculación», en la obra colectiva dirigida por I. BILBAO ESTRADA, «La fiscalidad de los derechos de emisión: estado de situación y perspectivas de futuro», págs. 520-521, en *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

configuración del tributo al principio de capacidad económica. Hay que tener presente que este principio se halla consagrado en el artículo 31. 1 de la CE y es principio inspirador y de obligado cumplimiento en el diseño de los tributos.

2.2. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

El IVTM es un tributo directo y obligatorio municipal regulado en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, en particular en los artículos 92 a 99. El hecho imponible es la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría. Por tanto, aunque parte de la doctrina configura este impuesto como un tributo que grava la propiedad de determinados elementos patrimoniales⁷³, la realidad es que estamos ante un tributo cuyo objeto imponible es el uso potencial de los vehículos y no la mera tenencia del vehículo establecido para sufragar los costes que supone para las arcas municipales la circulación de los vehículos⁷⁴. La cuota del tributo se determina en función de una serie de módulos, como son, los caballos fiscales para los turismos y tractores, las plazas para los autobuses, la carga útil para los camiones y remolques y los centímetros cúbicos para las motos y motocicletas. Sobre el cuadro de cuotas establecido, los Ayuntamientos son competentes para incrementarlas mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente, el cual no podrá ser superior a dos.

Sin embargo, la determinación de la cuota del impuesto atendiendo a los módulos establecidos puede criticarse desde dos puntos de vista: en primer lugar, desde el principio de equivalencia. Dado que el tributo tiene por finalidad sufragar los costes derivados de la circulación de vehículos, la cuota del impuesto debería depender del uso realizado por cada vehículo y su incidencia sobre el gasto público⁷⁵. Esto implicaría establecer algún mecanismo de control técnico en el vehículo que permitiera determinar los kilómetros recorridos por el vehículo. Este criterio junto con otros, como por ejemplo, el peso del vehículo y las emisiones de CO₂ permitirían aproximar de una manera más realista el coste que supone para los municipios «la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas». La segunda crítica que puede realizarse es en base a criterios ambientales y la estrategia de la unión europea para un desarrollo sostenible. La Comunicación (2011) 571 final, «Hoja de ruta hacia una Europa eficiente en el uso de los recursos»⁷⁶ establece en el ámbito de la movilidad la necesidad de reducir la dependencia de los combustibles fósiles mediante una mayor eficiencia de los combustibles, el uso de energías renovables, la retirada en las ciudades de los vehículos con combustible convencional de aquí a 2050, una mejor logística multimodal, mejores redes de transporte y vehículos más eficientes. La actual regulación del IVTM no permite ligar el gravamen a la contaminación producida por el vehículo, ni incentivar los comportamientos de los contribuyen-

⁷³ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el panorama de la armonización fiscal comunitaria», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 273, octubre de 2007, págs. 70 y 75.

⁷⁴ J. M. UTANDE y M. ZURDO VERDUGO, «El Impuesto sobre vehículos de tracción Mecánica», *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. extra 10/2009, págs. 3-29; V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «¿Cuál es el hecho imponible en el IVTM?: Reflexiones a partir de determinados supuestos específicos», *Tributos Locales*, núm. 36/2004.

⁷⁵ P. M. HERRERA MOLINA, «Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, noviembre de 2007.

⁷⁶ Publicada en Bruselas el 20 de septiembre de 2011.

tes hacia la adquisición de vehículos menos contaminantes. Para solventar tal situación sería aconsejable una modificación de los módulos reorientándolos a criterios más ambientales como por ejemplo, emisiones de CO₂ producidas por kilómetro recorrido⁷⁷.

A pesar de lo anterior, el TRLRHL establece una serie de bonificaciones que podríamos denominar «medioambientales» y que en cierta manera podrían atenuar las críticas que se hacen al impuesto desde una perspectiva medioambiental. Si bien, como veremos a continuación tampoco parece aconsejable el establecimiento de este tipo de medidas. En particular, el artículo 96. 6 de Texto Refundido permite dos bonificaciones, que son las siguientes:

- 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.
- 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.

Por tanto, los municipios tienen la posibilidad de establecer bonificaciones en función del tipo de carburante y el motor del vehículo. Aunque inicialmente la medida podría valorarse de manera positiva, la realidad es que este tipo de bonificaciones no están produciendo el resultado esperado y, en contra, están generando problemas de competencia fiscal lesiva entre los propios municipios. A pesar de que cierta parte de la doctrina⁷⁸ considera que con beneficios fiscales como los que estamos comentando, fundamentalmente el segundo, se podría conseguir un cambio de conducta de los ciudadanos en la adquisición de vehículos menos contaminantes, la realidad es que se está utilizando la bonificación como incentivo para que se instalen en dichos municipios flotas de vehículos de entidades de alquiler. Si a esta circunstancia añadimos que el problema de la contaminación y, en mayor medida, las emisiones de CO₂, es un problema global, la conclusión que debemos sacar sería la de eliminar este tipo de bonificaciones que sólo generan un menor gravamen a planificaciones fiscales preestablecidas y que de ninguna manera contribuyen, de una manera adecuada, a realizar el cambio de conducta deseado en los adquirentes de vehículos y que además tratan de solucionar un problema global mediante medidas locales.

Más razonable parece la propuesta de modificación del impuesto que se pretende aprobar en España para el año 2014 y que va en línea con la estrategia europea en materia de movilidad y medioambiente. El Plan Nacional de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera 2013-2016 denominado Plan Aire⁷⁹ tiene como objetivos generales: garantizar el cumplimiento de la legislación nacional, europea e internacional en materia de calidad del aire y de límites de emisión de contaminantes; impulsar desde la AGE las actuaciones en materia de calidad del aire para complementar los planes de actuación aprobados por otras administraciones públicas, siendo un

⁷⁷ En el documento elaborado por P. CHICO DE LA CÁMARA, y P. M. HERRERA MOLINA, «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma», *Tributos Locales*, núm. 82/2008, págs. 11-29, se recoge una posible modificación del IVTM a los efectos de que el gravamen del impuesto atienda a fines ambientales atendiendo a la misma filosofía inspirada en la modificación del IEDMT por la Ley 34/2007, de 15 de noviembre.

⁷⁸ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el panorama de la armonización fiscal comunitaria», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 273, octubre de 2007, pág. 73.

⁷⁹ http://www.magrama.gob.es/imagenes/es/PLAN%20AIRE%202013-2016_tcm7-271018.pdf.

referente en la materia, y sirviendo de motor de coordinación y colaboración interadministrativa; reducir los niveles de emisión a la atmósfera de los contaminantes más relevantes y con mayor impacto sobre la salud y los ecosistemas, especialmente en las áreas más afectadas por la contaminación; fomentar la concienciación de la ciudadanía y mejorar la información disponible de los datos de calidad del aire, tanto por las administraciones como por los ciudadanos.

Para cumplir con dichos objetivos, se considera importante, además de otros, el ámbito fiscal. El Plan recomienda la introducción de criterios ambientales en el IVTM, en particular, se propone que el gravamen no se calcule en función de la potencia fiscal de los motores si no del grado de contaminación de los mismos en términos de emisiones de CO₂, NOX y partículas, con una estructura impositiva similar al del IEDMT. A su vez, entienden que en este impuesto no deberían tenerse en consideración argumentos de carácter social ya que su justificación es meramente ambiental y las medidas de política social deben reservarse para otros instrumentos económicos.

Nuestra opinión al respecto es que se trata de una buena oportunidad para ir adaptando el tributo a las exigencias establecidas en la PD aunque esta no se haya aprobado o no se llegue a aprobar nunca. Por ello, el Grupo de Trabajo creado al respecto debería tenerla presente a la hora de diseñar el futuro tributo. Sin embargo, y a pesar de que un tributo de estas características se mueva en los esquemas de la extrafiscalidad, debe tenerse presente el principio de capacidad económica, tal y como ha manifestado el Tribunal Constitucional en varias sentencias⁸⁰.

Por último, es importante tener en cuenta que se trata del segundo impuesto municipal en importancia desde el punto de vista recaudatorio y supone entorno al 5 por 100 del los ingresos totales de los Ayuntamientos⁸¹.

2.3. Propuesta de Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles e incidencia sobre las Comunidades Autónomas: la fusión del IEDMT y del IVTM y otras alternativas de reforma

Como hemos comentado anteriormente, la PD introduce tres medidas fundamentales. En primer lugar, propone la eliminación del impuesto de matriculación de forma gradual; en segundo lugar, establece un sistema de reembolso del impuesto durante el periodo transitorio hasta su eli-

⁸⁰ Como ejemplo podemos citar la STC 37/1987, de 26 de marzo, en donde se establece la necesidad de que el tributo debe diseñarse teniendo en cuenta los principios recogidos en el artículo 31 de la CE, entre los que se encuentra el principio de capacidad económica. El TC considera constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza, como es el carácter extrafiscal de los tributos pero siempre que no se desconozca o contradiga el principio de capacidad económica o de pago.

Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo.

⁸¹ «Haciendas locales en cifras» (año 2011). En el documento se profundizar en el estudio de los impuestos municipales y, en concreto del IVTM. En particular, se establece la recaudación del tributo en cuestión por CCAA así como por extractos de población. <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/HaciendasLocalesEnCifras/HHLL%20en%20cifras%202011.pdf>.

minación; por último, plantea la reestructuración de la base imponible de los impuestos de matriculación y circulación vinculando ésta, ya sea de manera total o parcial, a las emisiones de CO₂. La pérdida de ingresos provocada por la eliminación del impuesto de matriculación puede ser compensada con un incremento paralelo de los ingresos procedentes de los impuestos anuales de circulación.

Aunque la PD se elaboró en el año 2005 y hasta la fecha la misma no ha sido aprobada, la Comisión ha vuelto a retomar el asunto con la Comunicación 756 final, de fecha, 14 de diciembre de 2012, y titulada «Fortalecer el mercado único mediante la eliminación de las barreras fiscales transfronterizas a los vehículos de turismo».

Por esta razón, cabe plantearse en los momentos actuales las modificaciones que tendrían que realizarse en la normativa española para cumplir con una hipotética aprobación de la PD.

Primeramente conviene señalar que la regulación del IEDMT contempla actualmente una serie de medidas que cumplirían con el contenido de la PD, fundamentalmente en relación con la devolución del impuesto residual que vienen a evitar supuestos de doble imposición⁸².

A pesar de lo anterior, el legislador español debería llevar a cabo importantes reformas en el sistema tributario español. En particular, habría que modificar la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales y el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Como sabemos, ambas leyes son de carácter estatal, lo que implicaría que debiera ser el Gobierno central el que realizase los cambios normativos necesarios para adaptar el impuesto a la futura Directiva. No obstante, la Disposición Adicional Primera del TRLRHL permite que las CCAA puedan establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el IVTM. En el caso de producirse tal situación, las CCAA estarían obligadas a compensar a los municipios afectados por la medida sin que ello pudiera suponer minoración alguna de los ingresos que vengán obteniendo los ayuntamientos por el Impuesto ni merma en sus posibilidades de crecimiento futuro.

Esta circunstancia hace que existan diversas posibilidades de actuación de reforma normativa sobre dicho impuesto.

⁸² En este sentido, P. M. HERRERA MOLINA, «Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, noviembre de 2007, págs. 77 y 78, recoge aquellos preceptos de la normativa española que guardan cierta analogía con la PD y que pasamos a comentar a continuación:

- El artículo 66. 3 de la Ley de Impuestos Especiales establece que «los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte tendrán derecho, respecto de aquéllos que acrediten haber enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto antes de que hayan transcurrido cuatro años desde la realización del hecho imponible, a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor del medio de transporte en el momento del envío». Como comenta el autor citado anteriormente, «se trata de una medida semejante a la devolución del impuesto residual prevista en la Directiva, pero limitada a la transmisión empresarial».
- El artículo 66. 1 letra m) señala que «los medios de transporte que se matriculen o se utilicen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español siempre que se cumplan una serie de requisitos entre los que se encuentra que dichos medios de transporte se hayan adquirido o importado “en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia” y no se hayan “beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país”». Con ello, se evita la doble imposición con motivo de la introducción definitiva de vehículos en España.

En primer lugar, las CCAA podrían asumir el IVTM como un tributo propio autonómico y a partir de ese momento realizar las modificaciones que estimasen pertinentes, con el límite de las normas establecidas en la futura Directiva. Sin embargo, esta no parece la solución más adecuada, si tenemos presente el principio de coordinación. En este caso, tal y como hemos apuntado, las CCAA estarían obligadas a compensar a los Municipios.

En segundo lugar, y en aras al principio de autonomía municipal, podría modificarse únicamente el TRLRHL por parte del legislador estatal manteniendo el impuesto de circulación como un tributo local pero adaptándolo a las exigencias de la PD. En este caso, el Estado debería compensar a las CCAA por la pérdida de recaudación derivada de la supresión del IEDMT, en virtud del principio de lealtad institucional regulado en el artículo 2. 1 letra g) de la LOFCA.

Por último, podría adoptarse un pacto en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, donde se establecieran las líneas generales del nuevo impuesto. De esta manera, se establecería un impuesto estatal cedido totalmente a las CCAA. Para ello sería necesario modificar el TRLRHL, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias y la LOFCA. Además, se podría diseñar de tal manera que los Municipios pudiesen participar en el mismo tanto con competencias normativas, gestoras y de recaudación con lo que no se reduciría la autonomía financiera municipal.

El informe para la reforma del sistema tributario español elaborado por una Comisión de Expertos en febrero de 2014 propone la modificación de los actuales Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre determinados Medios de Transporte⁸³. En particular se propone:

a) Sustituir ambos impuestos por un impuesto único de carácter ambiental denominado «Impuesto sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica», cuya cuota dependería de la emisión de CO₂ de cada vehículo, pudiéndose minorar su gravamen cuando el vehículo fuera objeto de modificaciones que redujeran las emisiones y manteniendo la exención para los vehículos de uso exclusivo de personas con discapacidades.

Respecto al ámbito competencia, el tributo se diseñaría como un tributo estatal cediendo únicamente competencias gestores y la recaudación a los municipios que a su vez transferirían a sus respectivas CCAA la participación en la recaudación que se estableciese con carácter general.

La ambientalización del impuesto de circulación obliga a que se trate de un tributo regulado por el Estado de manera idéntica en todo el territorio nacional. La preservación del medio ambiente es un objetivo que se logra de manera más adecuada cuanto más global es la medida, desde una perspectiva geográfica. Por esta razón, carecería de sentido un tributo sobre la circulación diseñado para la mejora del medioambiente en el que se cediesen competencias normativas a las CCAA o a los EELL.

La propuesta de reforma pretende cumplir varios objetivos:

⁸³ Propuesta número 92 del Informe de reforma del sistema tributario español, febrero de 2014.

- En primer lugar, dar respuesta a las demandas de las instituciones europeas, al eliminarse el impuesto de matriculación y ambientalizarse el impuesto de circulación.
- En segundo lugar, racionalizar la fiscalidad de los automóviles en España, simplificando el actual sistema.

Por último, el informe descarta la implantación una serie de elementos de cuantificación, tales como, los kilómetros recorridos efectivamente, la vía utilizada y el momento del desplazamiento. Por su parte, la Comisión Europea considera adecuadas tales medidas ya que de esta manera el tributo se convertiría en un instrumento más preciso para la mejora y protección del medioambiente. Sin embargo, el informe de la Comisión de Expertos considera desaconsejable ese diseño por la dificultad y coste en la implementación práctica y, por la intromisión en el derecho a la intimidad.

En nuestra opinión, una reforma de ambos impuestos en el sentido apuntado por el Informe de reforma del sistema tributario español, mejoraría notablemente la regulación actual por varios motivos:

- En primer lugar, se eliminarían los problemas de doble imposición que existen actualmente con el impuesto de matriculación en el ámbito comunitario.
- En segundo lugar, las discriminaciones fiscales detectadas por la Comisión Europea en el impuesto de matriculación desaparecerían con lo que se mejoraría ampliamente la conflictividad y litigiosidad con las instancias europeas al desaparecer el impuesto de matriculación.
- Por último, se reorientaría la fiscalidad ambiental de manera adecuada a la prevención del medioambiente ya que el diseño del impuesto de circulación cuya cuota se determine en función de las emisiones de CO₂ provocaría un cambio de conducta en el ciudadano. Si a ello añadimos el incremento de las cuotas a pagar en el impuesto con la finalidad de compensar la pérdida recaudatoria derivada del impuesto sobre matriculación y la importancia de este tipo de tributos desde la perspectiva ambiental, el impacto sobre la contaminación atmosférica sería notable.

2.4. *Incumplimiento de la normativa comunitaria del IEDMT*

El 27 de octubre de 2011, la Comisión Europea solicitó a España⁸⁴ que modificara el IEDMT por ser contrarias al Derecho de la UE. En concreto, la Comisión entiende contrario a normativa comunitaria dos supuestos que permite la normativa española y que son:

- En primer lugar, el Derecho español permitía que el impuesto de matriculación de un vehículo pueda cobrarse íntegramente si un empleado que trabaja para una empresa establecida en otro Estado miembro utiliza el vehículo en España y es residente en este país.

Sin embargo, el Derecho de la UE considera contrario a las libertades fundamentales y, en concreto a la libre circulación de trabajadores y la libertad de establecimiento, que un vehículo matriculado por una empresa en un Estado miembro y utilizado por un empleado residente en otro

⁸⁴ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1281_es.htm#spain.

Estado miembro tenga que tributar cuando no se utiliza de forma permanente en el país del residente pues un Estado miembro solo puede exigir la matriculación del vehículo y cobrar el impuesto de matriculación proporcionalmente a la duración del uso del vehículo en su territorio.

Por esta razón, el legislador español ha modificado recientemente la Ley del impuesto a través de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, añadiendo una letra *f*) en el apartado 1 del artículo 66 de la Ley⁸⁵. El precepto trata de solucionar el supuesto contrario a la normativa comunitaria al señalar que están exentos de realizar la matriculación y pago del impuesto «los vehículos automóviles matriculados en otro Estado miembro, puestos a disposición de una persona física residente en España por personas o entidades establecidas en otro Estado miembro». No obstante establece una serie de requisitos que son:

«Que la puesta a disposición se produzca como consecuencia de la relación laboral que se mantenga con la persona física residente, ya sea en régimen de asalariado o no.»

«Que no se destine el vehículo a ser utilizado esencialmente en el territorio de aplicación del impuesto con carácter permanente.»

«A estos efectos se considera que el vehículo no se destina a ser utilizado esencialmente en el territorio de aplicación del impuesto con carácter permanente cuando es puesto a disposición de un residente en España cuyo centro de trabajo está en otro Estado miembro limítrofe y lo utiliza para ir al mismo diariamente y volver, sin perjuicio de los periodos vacacionales.»

Con esta modificación el legislador español cierra uno de los motivos de discrepancia con la Comisión Europea.

— En segundo lugar, la normativa española permitía cobrar el importe íntegro del impuesto de matriculación de un vehículo arrendado o alquilado por un residente en España en otro Estado miembro, salvo si el período de arrendamiento es inferior a tres meses cada período de doce meses [art. 66. 1 letra *c*) de la Ley de Impuestos Especiales].

Esta regulación tal y como recuerda la Comisión, constituye una infracción de las normas de la UE, que contemplan que el impuesto de matriculación se cobre de forma proporcional a la duración del uso del vehículo arrendado en el territorio⁸⁶.

Sin embargo, el legislador español no modificó la ley en este sentido en el mismo momento que el otro punto.

Nuestra opinión es que las razones que han llevado a España a no atender al requerimiento de la Comisión en el mismo momento temporal fue por la dificultad de controlar en qué medida iba a utilizarse el vehículo en territorio español.

Sin embargo, tal cuestión no puede justificarse por razones de interés general por lo que el TJUE seguramente sostendría el mismo criterio que la Comisión Europea en este tema. Además,

⁸⁵ Advertir que, como consecuencia, la anterior letra *f*) pasa a ser la letra *g*) y así sucesivamente.

⁸⁶ El Tribunal ha señalado en diversas ocasiones que la obligación de una persona física de pagar el importe íntegro del impuesto de matriculación por un vehículo arrendado o alquilado en un Estado miembro es contrario al Derecho de la UE si no se tiene en cuenta la duración de su uso en aquel territorio.

hay que tener presente que la propia Dirección General de Tributos en Consulta de 13 de abril de 1993 ha señalado que la exención comentada se aplica en los casos en los que el destino final del vehículo sea la afectación a la actividad de alquiler aun cuando el vínculo contractual sea por tiempo superior a tres meses, si bien la consulta iba referida a un vínculo contractual entre dos empresas de alquiler.

Por esta razón, en la Ley 22/2013, de 23 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, y, con efectos para el 1 de enero de 2014 modifica el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte⁸⁷. En particular, introduce una letra ñ) en el apartado 1 del artículo 66. Con esta modificación, el legislador español declara exentos del impuesto aquellos «medios de transporte matriculados en otro Estado miembro y que sean alquilados a un proveedor de otro Estado miembro por personas o entidades residentes en España durante un periodo no superior a tres meses, siempre que no les resulte de aplicación la exención prevista en la letra c) de este apartado».

A raíz de esta última modificación legal, la Comisión Europea ha cerrado el procedimiento de infracción abierto contra España el 28 de marzo de 2014.

III. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. Introducción

El presente capítulo tiene por finalidad analizar en primer lugar, la actual cesión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Para ello, se van a exponer la materia objeto de cesión. En segundo lugar, el artículo pretende poner de manifiesto, por un lado, los aspectos armonizados en la UE y que han de tenerse en cuenta a la hora de aprobar modificaciones normativas tanto desde el nivel estatal como el regional; por otro lado, se va a analizar la jurisprudencia del TJUE que afecta a este tributo y que necesariamente limita la potestad tributaria de las CCAA.

2. Características del impuesto

El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante, ITP), se regula en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en su Reglamento de desarrollo aprobado por RD 828/1995, de 29 de mayo.

Se trata de un impuesto de naturaleza indirecta y de naturaleza real, objetivo e instantáneo que grava tres modalidades de tributación, que son: las transmisiones patrimoniales onerosas (en

⁸⁷ Artículo 81 de la Ley 22/2013, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

adelante, TPO); las operaciones societarias (en adelante OS) y los actos jurídicos documentados (en adelante, AJD).

3. Cesión del Impuesto

La LOFCA, en su artículo 11 c), prevé la cesión del ITPyAJD, en sus tres modalidades, es decir, en TPO⁸⁸, en el IOS⁸⁹ y en el IAJD⁹⁰. Como veremos más adelante, las CCAA tienen competen-

⁸⁸ Esta primera modalidad del impuesto somete a gravamen determinadas operaciones de transmisiones de bienes y derechos, así como la constitución de determinados derechos y negocios que cumplan las siguientes características: han de ser operaciones realizadas a título oneroso; *intervivos*; que exista un desplazamiento de bienes de contenido económico y que se realice entre particulares, salvo aquellas operaciones inmobiliarias exentas de IVA que pasan a tributar por ITP, que también se incluirían como operaciones gravadas. Según ha señalado la doctrina administrativa el carácter empresarial o profesional de la operación se analiza desde el punto de vista del transmitente y no del comprador, de tal modo que una venta realizada por un particular a un empresario estaría sujeta a TPO mientras que la realizada por un empresario o profesional a un particular estaría sujeta a IVA (DGT 20 de diciembre de 1995, entre otras).

El obligado al pago a título de contribuyente, salvo pacto efectuado por las partes, se determina en función del tipo de operación gravada.

La base imponible se determina, como regla general, por el valor real de los bienes transmitidos o del derecho que se constituya o ceda. A esta regla general, se establecen una serie de especialidades en el cálculo de la base imponible en la mayoría de las operaciones gravadas. Tal es el caso, entre otras operaciones gravadas, del derecho de usufructo, los derechos reales de uso y habitación, los derechos reales de garantía (hipoteca, prenda y anticresis), los arrendamientos, las pensiones, etc.

Por último, la cuota tributaria se obtiene de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen o la tarifa, en su caso, establecida para cada operación gravada.

⁸⁹ El impuesto sobre operaciones societarias aparece como modalidad independiente de TPO en el año 1980. Esta modalidad grava diversas operaciones realizadas por sociedades mercantiles y otras entidades asimiladas. Al igual que en la modalidad TPO, el sujeto pasivo y la base imponible en OS varía dependiendo de la operación gravada

Las operaciones sujetas por esta modalidad son:

- La constitución de sociedades, aumento y disminución de su capital y la disolución de sociedades.
- Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.
- El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Por su parte, no estará sujeta la ampliación de capital que se realice con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones (la prima de emisión ya tributó en su momento por OS) y las operaciones de reestructuración (fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores), entre otras.

La aprobación del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, modifica el TRITPyAJD y se establece, con efectos de 3 de diciembre de 2010, la exención en las siguientes operaciones sujetas: constitución, de sociedades, aumento de capital, aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital, y traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una compañía desde fuera de la UE.

Por tanto, actualmente, las operaciones sujetas y no exentas por el impuesto, en la modalidad de operaciones societarias, son únicamente las operaciones relativas a disminuciones de capital y disolución de sociedades.

Los sujetos pasivos del impuesto son respecto de la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos. La base imponible en las operaciones gravadas y no exentas se determina en función del valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducir gastos y deudas. Por último, el tipo de gravamen es el 1 por 100 para todas las operaciones sujetas a esta modalidad.

⁹⁰ A través de la tercera modalidad se gravan los documentos notariales, mercantiles y administrativos.

Por *documentos notariales*, a efectos del impuesto, se entiende: las matrices y copias de escrituras (salvo las copias simples), así como las actas y testimonios notariales. Según el artículo 198 del Reglamento de organización y régi-

(*Sigue.*)

cias normativas únicamente en la modalidad TPO y en el AJD. En este último supuesto únicamente en relación a los documentos notariales. Por el contrario, las CCAA disfrutaban de competencias sobre el rendimiento y sobre la gestión y liquidación del impuesto en sus tres modalidades.

1. *Competencias normativas*

TPO

Las CCAA pueden asumir competencias normativas en el tipo de gravamen, en el establecimiento de deducciones y bonificaciones de la cuota. En concreto, las CCAA pueden asumir las siguientes competencias normativas:

— En la *determinación del tipo de gravamen*.

En particular, las CCAA son competentes en la regulación del tipo de gravamen en las concesiones administrativas, en las transmisiones de bienes muebles e inmuebles, en la

(Continuación.)

men notarial de 1944 define las actas notariales como aquellos documentos donde el notario consigna, a instancia de parte, algún hecho o circunstancia que precise o le conste y que, por su naturaleza, no es materia de contrato. Por su parte, el artículo 251 del Reglamento antes citado, define los testimonios notariales como aquel documento notarial por el cual se lleva a cabo la reproducción auténtica de los documentos originales que les son exhibidos al notario a tal fin o dan fe de la coincidencia de los soportes gráficos que les son entregados con la realidad que observen.

El impuesto sobre documentos notariales se estructura a través de dos gravámenes:

- una cuota fija, que se aplica en todos los casos, y
- una cuota variable que, únicamente se aplica en el caso de que el documento que se formalice, otorgue o expida tenga por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia; contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial, y no estén sujetos al ISyD ni a los conceptos TPO u OS. Sin embargo, el impuesto sí es compatible con el IVA.

Se considera sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. La determinación de la base imponible se calcula a partir de unas reglas generales y otras especiales reguladas en la ley. No obstante, en el caso de que no se establezca en la ley ninguna regla expresa para la determinación de la base imponible, la doctrina administrativa ha establecido que se apliquen las reglas establecidas para la determinación de la base imponible en la modalidad de TPO (DGT de 3 de mayo de 1999, entre otras).

Por *documentos mercantiles* sujetos al impuesto se entienden: las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento. La determinación de la base imponible se calcula de diversas maneras dependiendo del documento del que se trate y el tiempo de vencimiento. La cuota tributaria es el resultado de aplicar una escala de gravamen determinada en la ley y el pago se realiza, con carácter general mediante efectos timbrados

Por último, los documentos administrativos sujetos al impuesto son únicamente dos:

- La rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios.
- Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa competente.

Están obligados al pago, en calidad de contribuyentes, en las grandezas y títulos nobiliarios, sus beneficiarios y en las anotaciones, la persona que las solicite.

La determinación de la base imponible de las anotaciones preventivas se obtiene del valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya. En relación a la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios, la cuota se determina aplicando una escala establecida en la Ley del impuesto.

constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía y sobre los arrendamientos de bienes muebles e inmuebles.

— En el *establecimiento de deducciones y bonificaciones de la cuota*.

En concreto, las CCAA pueden establecer deducciones y bonificaciones de la cuota sobre los actos y documentos señalados en el párrafo anterior, es decir, sólo podrán afectar a los actos y documentos sobre los que las Comunidades Autónomas pueden ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen.

Además, estos beneficios fiscales deben ser compatibles con las deducciones y bonificaciones estatales sin que puedan modificarlas, y se aplicarán con posterioridad a las reguladas por el Estado.

OS

De la lectura de los preceptos que regulan la cesión de los tributos estatales a favor de las CCAA se puede apreciar, que las mismas no pueden asumir competencias normativas en la modalidad de operaciones societarias. Ello se debe a incidencia que la normativa comunitaria tiene sobre esta materia y el límite que ello supone al legislador nacional.

AJD

Las CCAA tienen competencias normativas sobre los mismos elementos tributarios que en la modalidad de TPO aunque de una manera más limitada. En concreto, las leyes de cesión permiten a las CCAA regular el tipo de gravamen de los documentos notariales. Además, pueden establecer deducciones y bonificaciones de la cuota únicamente sobre los propios documentos notariales y con las mismas limitaciones establecidas en la modalidad TPO.

2. Competencias sobre el rendimiento y la gestión y liquidación

A su vez, las CCAA tienen competencias sobre el rendimiento y la gestión y liquidación del impuesto, en sus tres modalidades. En este sentido, en el ITP, la cesión del rendimiento recae sobre la totalidad de los hechos imposables gravados por ese impuesto. Así se encuentran cedidas:

- Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas gravadas por el impuesto.
- La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.

Por último, conviene resaltar que las CCAA podrán asumir competencias en materia de gestión y liquidación del impuesto. La aplicación del ITPyAJD por las CCAA puede ser asumida por delegación del Estado y abarca a la gestión tributaria, a la recaudación y a la inspección tribu-

taria (arts. 54 a 58). En este punto, las CCAA han ejercido dicha posibilidad de manera muy diversa.⁹¹

Se observa de esta manera que la cesión del ITPyAJD a las CCAA se ha hecho de una manera fragmentada ya que «la cesión no abarca a los tres impuestos que lo integran, e incluso, dentro de cada uno de ellos tampoco se ceden potestades para regular todas las operaciones⁹²».

4. El Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y el Derecho comunitario

4.1. *Las normas comunitarias que afectan a la imposición sobre transmisiones onerosas y actos jurídicos documentados*

La imposición indirecta sobre concentración de capitales es una materia que ha sido armonizada de manera parcial en la UE. Dicha regulación afecta a los actos, hechos y negocios jurídicos gravados en el ITPyAJD español. En concreto, la armonización recae fundamentalmente en la regulación del IOS pero también en el IAJD.

A continuación vamos a exponer la normativa que a nivel europeo regula esta materia y que necesariamente limitan la potestad tributaria tanto del legislador estatal como del autonómico.

La armonización europea comienza con la aprobación de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Según su Exposición de Motivos, la presente Directiva pretendía que se eliminasen de los sistemas tributarios nacionales una serie de impuestos que gravaban una serie de hechos imponibles, tales como, las aportaciones de capital a las sociedades, la emisión de títulos, etc., y que eran contrarios al principio de no discriminación y a la libre circulación de capitales además de producir doble imposiciones en el seno del mercado único.

La aprobación de la Directiva supuso la prohibición de gravámenes cuyo hecho imponible recayese sobre las materias antes comentadas y, en particular sobre las aportaciones, si bien algunos países podrían continuar percibiéndolo temporalmente, tal fue el caso de España respecto al IOS.

La transposición normativa de la Directiva en España se realizó a través de la Ley 32/1980, de 21 de junio, que regulaba el ITP. Sin embargo, en la transposición normativa se detectan ciertas diferencias con la regulación comunitaria y que veremos más adelante.

⁹¹ Así se observa en la normativa de las CCAA, aspectos normativos que regulan la información y asistencia al contribuyente, acuerdos previos de valoración, deberes de información, utilización de tecnologías informáticas y telemáticas y normas aplicables en el desarrollo de los diferentes procedimientos tributarios, como pueden ser la determinación de plazos, obligaciones formales, etc.

⁹² M.^a del M. DE LA PEÑA AMORÓS, «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos», *Estudios de Derecho*, Universidad de Murcia, 2005.

La Directiva 69/335/CEE fue modificada por las Directivas 73/79, 73/80, 74/553 y 85/303. Actualmente ha sido sustituida por la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

4.2. Las modalidades del ITPyAJD afectadas por el Derecho comunitario

Como ya hemos apuntado anteriormente, las modalidades del ITPyAJD afectadas por el Derecho de la UE son, por un lado, el IOS y, por otro lado, el IAJD. No obstante, la actual regulación competencial a favor de las CCAA también puede provocar situaciones contrarias al ordenamiento comunitario derivado de sus efectos cuando se aplican medidas normativas aprobadas por las CCAA en los tipos de gravamen del TPO y AJD y, relacionadas con operaciones sujetas y exentas en el IVA y con el derecho de renuncia a la exención en el propio IVA. Además de lo anterior, en las páginas posteriores se va a analizar la aplicación del TPO en los supuestos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (en adelante, LMV).

4.2.1. La renuncia a la exención en el IVA y las competencias normativas de las CCAA en TPO y AJD

Tal y como hemos señalado en el apartado sobre competencias cedidas a las CCAA sobre el ITPyAJD, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifica determinadas normas tributarias, faculta a las CCAA para asumir competencias normativas en cuanto al tipo de gravamen, tanto en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas como en la de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En ejercicio de sus facultades, todas las CCAA han establecido tipos propios, tanto incrementados como reducidos, respecto a los estatales. Así, en TPO, para la transmisión de bienes muebles o inmuebles y la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, exceptuando los derechos reales de garantía, se establece un tipo del 6 por 100 si se trata de inmuebles y del 4 por 100 si se trata de muebles, mientras que los arrendamientos tributan según la escala establecida y las concesiones administrativas al 4 por 100⁹³. En AJD, en defecto de regulación del tipo por la CCAA, el tipo residual es el 0,5 por 100.

⁹³ En Cataluña, el artículo único de la Ley 1/2013, aprueba un tipo de gravamen general del 10 por 100 para la transmisión de inmuebles y constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptuando los de garantía.

Galicia tiene establecido, a través de la redacción del artículo 74 de la Ley 2/2013, un tipo de gravamen general del 10 por 100. Este tipo de gravamen se reduce al 8 por 100 para las transmisiones de bienes muebles y semovientes. En ambos casos, se exceptúan los derechos de garantía.

Andalucía, a través de la Ley 18/2011, ha aprobado una tarifa cuyo tipo aplicable se determina en función de la cuantía de la base liquidable.

El Principado de Asturias ha establecido una tarifa de manera similar a la establecido por la Junta de Andalucía, a través de la redacción dada por el artículo 3 de la Ley 13/2010.

Este esquema normativa es trasladable a todas las CCAA.

Se prevén en algunos supuestos (por ejemplo, entre los más habituales, en los hechos imponibles relacionados con las adquisiciones de vivienda habitual) tipos reducidos, tanto en la modalidad TPO⁹⁴, como en la modalidad AJD. También se ha introducido en algunos casos un tipo incrementado para determinadas transmisiones.

Además, la mayor parte de las CCAA han establecido un tipo incrementado en AJD para aquellas transmisiones de inmuebles en las que se ejercite la opción de renuncia a las exenciones en el Impuesto sobre Valor Añadido previstas en el artículo 20. 1, números 20, 21 y 22 de la Ley del IVA para, de esta forma, compensar la disminución que les produce dicha renuncia en la recaudación por la modalidad de TPO⁹⁵.

Adicionalmente, algunas CCAA esta medida viene acompañada del establecimiento de tipos reducidos en la modalidad de TPO para determinadas operaciones inmobiliarias en las que, te-

⁹⁴ Cataluña ha establecido varios tipos de gravamen reducidos del 5 por 100 y del 7 por 100 para determinadas adquisiciones y transmisiones de la vivienda habitual, dependiendo de las circunstancias personales y de la calificación de la vivienda.

Galicia, también ha establecido tipos de gravamen reducidos para determinadas transmisiones y adquisiciones. En este sentido, se establece un tipo de gravamen del 1 por 100 y del 4 por 100 para la transmisión de embarcaciones de recreo y la adquisición de la vivienda habitual cuando concurren determinadas circunstancias personales (art. 74 Ley 2/2013).

Andalucía y Asturias al igual que las otras CCAA, ha establecido tipos de gravamen reducidos para determinadas operaciones inmobiliarias.

Este esquema normativa es trasladable a todas las CCAA.

⁹⁵ Cataluña ha establecido un tipo de gravamen general aplicable del 1,5 por 100 en la redacción dada por el artículo 62 de la Ley 5/2012 en relación a los documentos notariales. A su vez, el tipo de gravamen se incrementa al 1,8 por 100 en aquellas escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA (art. 62 Ley 5/2012). Por último, establece tipos reducidos del 0,1 por 100 y del 0,5 en determinados situaciones, como la formalización de la adquisición de viviendas protegidas o la constitución y modificación de préstamos hipotecarios otorgados a favor de contribuyentes cuando concurren determinadas circunstancias personales, respectivamente.

Galicia también ha establecido tipos de gravamen reducidos e incrementados sobre el tipo de gravamen general aplicable a los documentos notariales. A través del artículo 74 de la Ley 2/2013, Galicia ha establecido un tipo de gravamen general aplicable a los documentos notariales del 1,5 por 100. En segundo lugar, se establece un tipo de gravamen incrementado del 2 por 100 en aquellas escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA. Por último, ha establecido varios tipos de gravamen reducidos en función de la operación que se formalice mediante documento notarial (así, por ejemplo, establece un 0,1 por 100 en aquellos documentos notariales que formalicen la constitución, modificación y cancelación de derechos reales de garantía, cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca con domicilio en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia).

Andalucía, a través de la Ley 3/2012, ha establecido un tipo de gravamen general para los documentos notariales del 1,5 por 100. En segundo lugar, se establece un tipo de gravamen incrementado del 2 por 100 en aquellas escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA. Por último, ha establecido varios tipos de gravamen reducidos en función de la operación que se formalice mediante documento notarial.

Asturias, a través de la Ley 5/2010, ha establecido un tipo de gravamen general para los documentos notariales del 1,2 por 100. En segundo lugar, se establece un tipo de gravamen incrementado del 1,5 por 100 en aquellas escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA. Por último, ha establecido varios tipos de gravamen reducidos en función de la operación que se formalice mediante documento notarial.

Este esquema normativa es trasladable a todas las CCAA.

niendo derecho a ello, el vendedor no renuncie a la exención del IVA, incentivando aún más la decisión de no renunciar a la exención del IVA y tributar por TPO⁹⁶.

Este actuar de las CCAA, permitido por la legislación estatal en materia de tributos cedidos, ha sido fuertemente criticado por la doctrina llegando a plantear razonables dudas de legalidad y de compatibilidad con el ordenamiento comunitario⁹⁷.

Desde el punto de vista de nuestra normativa interna, el establecimiento de tipos incrementados en IAJD para aquellas transmisiones de inmuebles en las que se ejercite la opción de renuncia a las exenciones en el IVA junto con la aplicación de tipos reducidos en la modalidad de TPO para determinadas operaciones inmobiliarias en las que, teniendo derecho a la renuncia a la exención en el IVA, el vendedor no renuncie a la misma, parece que pudiera ser aplicado el principio de lealtad institucional.

El artículo 2. *Uno. g)* de la LOFCA establece el principio de lealtad institucional, como uno de los principios del sistema de financiación autonómico español. En virtud de este principio, el Estado y las CCAA deben tener en cuenta las actuaciones legislativas bien del Estado, bien de las CCAA en materia tributaria que puedan suponer un impacto, negativo o positivo sobre las mismas y ser valoradas por el Consejo de Política Fiscal y Financiera a la hora de realizar compensaciones, en su caso, en el sistema de financiación autonómico.

Dada la finalidad recaudatoria de las medidas establecidas por las CCAA y la pérdida recaudatoria que las mismas provocan a la Hacienda central, en virtud del principio de lealtad institucional, debería compensarse al Estado por la vía de establecer una menor financiación a las CCAA que apliquen este tipo de medidas.

Además del principio de lealtad institucional, el sistema de financiación autonómica se inspira y debe cumplir otra serie de principios, como son, el de solidaridad, no discriminación así como la prohibición en el establecimiento de privilegios sociales o económicos y el establecimiento de barreras fiscales. Teniendo presente dichos principios, parte de la doctrina se inclina por considerar este tipo de medidas autonómicas contrarias a nuestra normativa interna al producir «un efecto deslocalizador del domicilio fiscal de las entidades» por el trato fiscal más favorable que pueden producir dichas medidas⁹⁸. Sin embargo, entendemos que este argumento no es válido en la medida que cualquier CCAA está habilitada para aprobar este tipo de medidas. Además, el principio de autonomía y de corresponsabilidad fiscal que también son inspiradores del actual sistema de financiación autonómica quedaría vacío de contenido si las medidas tributarias establecidas por las CCAA que estamos analizando fuesen contrarias al Derecho interno. Por últi-

⁹⁶ Tal es el caso del Principado de Asturias, entre otras CCAA, al establecer a través por Ley 15/2002, un tipo de gravamen reducido del 2 por 100 para los supuestos de no renuncia a la exención establecida en el artículo 20. 2 LIVA.

⁹⁷ En este sentido se han pronunciado, entre otros, I. IBÁÑEZ GARCÍA, «La doctrina administrativa de la Comisión europea ante los tipos incrementados del IAJD en el caso de la renuncia a la exención», *Quincena Fiscal*, 8/2010, página 3.; J. LASARTE; F. FACES; S. DURBÁN, y F. ADAME, en «Respuestas ante la crisis: posibles medidas fiscales y financieras», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 317-318/2009, pág. 21.

⁹⁸ J. M. TEJERIZO LÓPEZ y otros, «Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, pág. 250.

mo, no podemos compartir este argumento, ya que llevado al extremo provocaría la necesaria eliminación de competencias normativas sobre tributos cedidos a favor de las CCAA⁹⁹.

Desde el punto de vista del Derecho comunitario, sí compartimos la tesis mantenida por la mayoría de la doctrina que considera estas medidas contrarias al ordenamiento jurídico comunitario sobre la base de la vulneración del sistema común del IVA.

Como sabemos, el IVA es el impuesto armonizado por excelencia a nivel europeo¹⁰⁰. Desde sus orígenes, se ha considerado al IVA como un impuesto cuya competencia normativa y control debe mantenerse en el nivel central. La complejidad de su administración junto con la normativa europea que lo regula aconseja que la dimensión jurídica en la que debe pivotar este tributo sea el ámbito estatal¹⁰¹.

La actual regulación normativa europea se contiene en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido¹⁰². La razón de ser del sistema común del IVA es garantizar el principio de neutralidad para lo cual es necesario que el sujeto pasivo pueda deducirse en su totalidad el IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad. En este sentido, la figura de la renuncia a la exención del IVA, se justifica en la necesidad de evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones establecidas en la Ley del impuesto¹⁰³.

Esto implica que el establecimiento de medidas tributarias a nivel regional en los tributos cedidos, en particular en TPO y AJD que incentiven al obligado tributario a no acogerse a la figura de la «renuncia» únicamente por motivos fiscales está provocando una vulneración de los principios de igualdad de trato y de no discriminación regulados en el ordenamiento comunitario así como una distorsión en el adecuado y lógico funcionamiento del IVA.

Este argumento se refuerza analizando algunas sentencias del TJUE. En particular, la sentencia del TJCE de 15 de julio de 2010¹⁰⁴ vino a considerar que el derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse por los Estados miembros. Este argumento se basa en que este derecho forma parte

⁹⁹ Téngase presente la variopinta regulación normativa existente actualmente en España en impuestos como Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el patrimonio.

¹⁰⁰ De ahí que autores como J. M. TEJERIZO LÓPEZ lo hayan bautizado como «el impuesto europeo por antonomasia», en «Libertades comunitarias y poder tributario», *Jornadas sobre Libertades comunitarias y Autonomía Financiera*, UCLM, 6 de marzo de 2014.

¹⁰¹ Algunos autores, como A. GARCÍA MARTÍNEZ, y P. M. HERRERA MOLINA, han analizado la posibilidad de cesión normativa y de gestión del impuesto y su compatibilidad con el Derecho comunitario, «El Derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las CCAA», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 2/2011, 167 a 196. Dichos autores concluyen que desde el punto de vista teórico, sería posible atribuir ciertas facultades normativas sin lesionar el marco constitucional y comunitario pero de manera muy limitada y, por tanto, no contribuirían a incrementar la corresponsabilidad fiscal. Además, el marco constitucional y comunitario desaconsejan su cesión normativa y de gestión por los efectos perniciosos que ello provocaría.

¹⁰² Esta Directiva ha sido objeto de varias modificaciones desde su aprobación. A título de ejemplo podemos citar entre otras las siguientes: la Directiva 2008/8/CE, la Directiva 2008/117, La Directiva 2009/47/CE o la Directiva 2010/88/UE. Además de lo anterior debemos tener presente otra serie de Directivas que afectan al impuesto así como el Reglamento de ejecución (UE) núm. 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

¹⁰³ Exposición de Motivos, LIVA.

¹⁰⁴ Asunto C-368/09.

del mecanismo del IVA y, por tanto, los Estados miembros no tienen potestad para supeditar el ejercicio de este derecho a requisitos que no vengan establecidos en las normas comunitarias.

La doctrina entiende que este argumento es válido y trasladable a la figura de la renuncia a la exención en el IVA y, por tanto, las normas aprobadas por las CCAA no deben condicionar el derecho de optar a la renuncia a la exención en el IVA, ya que se estaría vulnerando el principio de igualdad de trato y de no discriminación recogidos en el ordenamiento jurídico comunitario¹⁰⁵.

Sobre este parecer se ha pronunciado el TEAC manifestando la compatibilidad de este tipo de medidas con la regulación comunitaria en materia de IVA. Su argumento se basa en que la Sexta Directiva no se opone a que los tipos de gravamen en el IAJD establecidos por las CCAA varíen para ciertos casos, ya que ni siquiera hace referencia a dichos tipos impositivos, pues el único límite recae en la prohibición de establecimiento de gravámenes complementarios sobre el volumen de negocios¹⁰⁶.

En nuestra opinión, consideramos que la aprobación por las CCAA de tipos especiales en el ITPyAJD para operaciones inmobiliarias en función de la renuncia a la exención del IVA no vulnera la normativa interna (LOFCA) pero sí debería revisarse la financiación a aquellas CCAA que aplican este tipo de medidas por la pérdida de recaudación que conlleva para el Estado y, en base al principio de lealtad institucional. Sin embargo, discrepamos de la doctrina administrativa y consideramos que este tipo de medidas distorsionan el sistema común del IVA y, por tanto, se estarían vulnerando los principios inspiradores de la normativa europea sobre el IVA.

4.2.2. Compatibilidad del IVA y el IAJD

La compatibilidad del IVA con el IAJD ha sido objeto de procedimiento ante el TJUE. Mediante Auto de 7 de abril de 2008 el TSJ de Cataluña planteó una cuestión prejudicial sobre esta cuestión al TJUE, el cual resolvió en el Auto de 27 de noviembre de 2008 que la Sexta Directiva del IVA en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que no impide la percepción de la cuota gradual o proporcional del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando se aplica a la formalización de una compraventa realizada por un empresario cuya actividad consiste en la compraventa de inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento.

4.2.3. El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y el Derecho de la Unión Europea

4.2.3.1. Planteamiento

Desde la aprobación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio de 1988, del Mercado de Valores (en adelante, art. 108 LMV), se han generado múltiples dudas interpretativas que fueron

¹⁰⁵ J. M. TEJERIZO LÓPEZ y otros, «Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, pág. 251.

¹⁰⁶ Resolución de 3 de noviembre de 2009.

el origen de la importante reforma que tuvo lugar con la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Sin embargo, la redacción resultante de dicha modificación originó múltiples críticas tanto desde el ámbito académico como jurisprudencial por una serie de razones que se expondrán en las líneas posteriores. Entre ellas, se encontraba una posible vulneración del Derecho de la UE y que analizaremos a continuación. Por último, la Comisión europea abrió un expediente de infracción por la aplicación de las reglas sobre adquisición o aumento del control sobre una entidad del activo mayoritariamente inmobiliario a determinadas operaciones de constitución o ampliación de sociedades previstas en el artículo 108 LMV. El motivo de la apertura del expediente de infracción recaía en una posible vulneración del artículo 5 de la Directiva 2008/7/CE, sobre concentración de capitales, al contemplarse en la normativa española un impuesto que se añadía al que gravaba las aportaciones de capital, es decir, la modalidad de OS del ITPyAJD¹⁰⁷. Además, la Comisión consideraba que la normativa española sometía a gravamen determinadas operaciones que la Directiva sobre concentración de capitales no permitía gravar o bien establecía condiciones para ciertos beneficios fiscales que la Directiva exigía aplicar incondicionalmente.

4.2.3.2. Antecedentes históricos

La doctrina sitúa la primera referencia directa del artículo 108 LMV en la regulación contenida en el artículo 5-XIX del Reglamento del Impuesto de 15 de enero de 1959¹⁰⁸. En el mismo se establecía que las adjudicaciones de inmuebles derivadas de la disolución de una sociedad a los socios que no los hubieran aportado a dicha entidad, se calificarían como transmisiones de derechos reales en aquellos casos en los que el acto de aportación de los bienes inmuebles y su adjudicación no hubieran transcurrido tres años. El tipo de gravamen era del 6 por 100. El motivo de tal regulación era evitar la menor tributación derivada de dichas operaciones e igualarla a los supuestos de transmisión de bienes inmuebles sin sociedad de por medio. El Texto Refundido de 6 de abril de 1967 amplió los supuestos de hecho a las adjudicaciones de inmuebles a los socios en la disminución de capital de una sociedad.

Con independencia de lo anteriormente comentado, el origen inmediato del precepto fue el artículo 40 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal¹⁰⁹. Dicha norma, pretendía evitar la aplicación de un tipo inferior en las transmisiones de inmuebles encubiertas como transferencia de valores. Posteriormente, se aprueba la LMV cuyo artículo 108 gravaba por un lado, las transmisiones de valores que representaran partes del capital social

¹⁰⁷ Si bien en los momentos actuales, existe una exención general para los hechos imposables relativos a la constitución de sociedades y ampliación de capital.

¹⁰⁸ J. J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, «Primer análisis del nuevo artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores», *Carta tributaria*, núm. 4/2013, págs. 3 a 7.

¹⁰⁹ La norma gravaba como transmisiones onerosas de bienes inmuebles:

- a) la transmisión onerosa de acciones o participaciones sociales, recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de la aportación y la de la transmisión mediare un plazo inferior a un año;
- b) la transmisión onerosa de acciones o participaciones representativas del capital de las sociedades cuyo activo esté integrado, en más de un 80 por 100, por bienes inmuebles de naturaleza rústica o urbana, siempre que dichas acciones o participaciones excedan del 80 por 100 del capital social.

o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones u otras entidades cuyo activo estuviese constituido al menos por un 50 por 100 de inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión, el adquirente obtuviera la titularidad total de ese patrimonio o, al menos, una posición tal que le permitiera ejercer el control sobre tales entidades. Por otro lado, se sometía a tributación las transmisiones de acciones o participaciones sociales, recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de un año.

Este artículo ha sufrido importantes modificaciones. La primera de ellas tuvo lugar mediante la disposición adicional duodécima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En virtud de la misma se amplía a tributación la adquisición del control de las sociedades en los mercados primarios en el ejercicio de derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones. Posteriormente, el precepto se ha modificado dos veces y que ambas han supuesto una reforma de gran calado.

Nos estamos refiriendo a la modificación operada a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal¹¹⁰ y a la modificación llevada a cabo por la

¹¹⁰ El precepto establecía lo siguiente:

1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores, y tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando los valores o participaciones transmitidos o adquiridos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas. A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:
 - 1.^a Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición.
 - 2.^a No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.
 - 3.^a El cómputo deberá realizarse en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición de los valores o participaciones, a cuyos efectos el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de ésta.
 - 4.^a El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.

Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a). En este caso será

(Sigue.)

Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

4.2.3.3. La naturaleza jurídica del artículo 108 LMV

Uno de los principales cambios operados en la reforma de 2012 ha sido la naturaleza jurídica del precepto. La reforma llevada a cabo por la Ley 36/2006 establecía una consecuencia jurídica muy distinta a la regulación anterior en los supuestos en los que se daba la excepción a la exención ya que en estos casos, el impuesto sobre el que recaía la operación no era el impuesto antes exonerado sino que la operación se convertía en un nuevo supuesto de hecho que originaba el devengo de TPO en todos los casos aunque la operación estuviese inicialmente exenta del pago de IVA.

Además, la modificación del precepto establece una presunción *iuris et de iure* al gravar por TPO todas las transmisiones de valores, de manera automática cuando concurrían los requisitos establecidos en el precepto sin tener en cuenta o probar que la operación se realizaba con un ánimo defraudatorio. Esta cuestión fue duramente criticada por la mayor parte de la doctrina¹¹¹

(Continuación.)

sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

b) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades, o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

3. En las transmisiones o adquisiciones de valores a las que se refiere el apartado 2 anterior se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor real de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A tal fin se tomará como base imponible:

a) En los supuestos a los que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

Cuando los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de entidades en cuyo activo se incluya una participación tal que permita ejercer el control en otras entidades, para determinar la base imponible sólo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles.

b) En los supuestos a que se refiere la letra b) del apartado 2 anterior, la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

4. Las excepciones reguladas en el apartado 2 de este artículo no serán aplicables a las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores. A estos efectos, para el cómputo del plazo de un año no se tendrán en cuenta aquellos períodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores.

No obstante, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

¹¹¹ R. FALCÓN Y TELLA, «La dudosa compatibilidad con el ordenamiento comunitario de la aplicación del TPO en los supuestos del artículo 108 de la LMV (ATS 24 de septiembre 2009) y de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial», *Quincena Fiscal*, núm. 3/2010, págs. 7 a 11. En sentido contrario opina algún autor como F. GARCÍA BERRO, «Aspectos conflictivos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores a la luz del Derecho de la Unión Europea», F. ESCRIBANO LÓPEZ; A. MARTÍN JIMÉNEZ; F. M. CARRASCO GONZÁLEZ, y A. SANZ CLAVIJO, *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CCAA*, Aranzadi, págs. 299 a 306, 2011.

justificándolo en su naturaleza antifraude¹¹² y la necesidad de probar el ánimo defraudatorio de la operación para aplicar la excepción a la exención.

Esta circunstancia, las numerosas dudas interpretativas que generaban la redacción del precepto y las críticas que se venían vertiendo tanto desde el ámbito jurisdiccional nacional como desde la UE, y su legalidad y adecuación con la normativa nacional y comunitaria provocaron la modificación del precepto.

Una de las principales novedades del actual precepto afecta a su naturaleza jurídica que pasa de ser una norma de carácter objetivo y cautelar a convertirse en una verdadera norma antifraude al exigir, para aplicar la excepción a la exención del impuesto, que exista un ánimo de elusión del pago del tributo mediante la transmisión encubierta de bienes inmuebles.

En segundo lugar, se modifica el supuesto de hecho de tributación por TPO en todo caso, cuando se aplicase la excepción a la exención. A partir de la última reforma del artículo 108 LMV, si la transmisión de valores estuviera sujeta pero exenta de IVA y se prueba que se realizó la operación con el ánimo exclusivo de eludir el pago de dicho impuesto, el resultado será el gravamen de dicha operación por IVA y no por TPO como sucedía en la redacción anterior. De la misma manera, si la transmisión de los bienes inmuebles se hubiese considerado sujeta y exenta de TPO, en el caso en de que hubiese que aplicar la excepción a la exención, la operación tributará por TPO.

4.2.3.4. La excepción a la exención en las transmisiones de valores en la LMV y el ordenamiento comunitario

El presente epígrafe pretende poner de manifiesto apuntar las posibles vulneraciones del artículo 108 LMV en su redacción del año 2006, con el Derecho comunitario y analizar si la última reforma las ha eliminado, en su caso.

El artículo 108 LMV, en su redacción dada tras la modificación del año 2006, podía ser contraria a la libertad de establecimiento, la Directiva 2008/7/CE de impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA).

4.2.3.4.1. El artículo 108 LMV y las libertades comunitarias

El Auto del TJUE, de 26 de octubre de 2010¹¹³, en contestación a la cuestión prejudicial del Tribunal Supremo mediante Auto de 24 de septiembre de 2009¹¹⁴, apuntó la posibilidad de que

¹¹² En el exposito 16 de la Exposición de Motivos de la ley la reforma se justifica en evitar la elusión del ITPyAJD en las transmisiones de bienes inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias.

¹¹³ Auto del TJUE, de 6 de octubre de 2010, *Asunto Inmogolf*, C-487/09.

¹¹⁴ El Tribunal Supremo interpuso la cuestión prejudicial para conocer de dos supuestos: en primer lugar, si la aplicación automática del gravamen por la concurrencia de los requisitos establecidos en el precepto sin necesidad de apreciación de un ánimo elusivo era acorde con la Directiva 2008/7/CE. En segundo lugar, en el supuesto de que no fuese necesario dicho ánimo elusivo, si la Directiva impedía que el gravamen sobre transmisiones de valores se aplicase con independencia de que los inmuebles integrantes del activo de la entidad estuviesen ligados al desarrollo de una actividad económica de la entidad de manera efectiva.

la norma analizada podría suponer un obstáculo a la libertad de establecimiento pero sin entrar a su análisis jurídico. Ello obedece a que la cuestión prejudicial del TS no tenía por objeto el análisis e interpretación de las libertades comunitarias razón por la cual el TJUE se consideró incompetente para pronunciarse sobre una interpretación de las libertades fundamentales, y en particular, sobre la libertad de establecimiento.

Desde algunos sectores se ha planteado que el precepto que se analiza vulnera la libertad de establecimiento¹¹⁵. El argumento que se plantea es que el precepto disuade a las empresas establecidas en otros EEMM de establecerse en España mediante la adquisición de sociedades ya constituidas al originarse un coste fiscal mayor que en las inversiones directas en los activos constituidos del mismo negocio inmobiliario lo que provoca una discriminación en la adquisición de empresas frente a la adquisición de activos. Ahora bien, la jurisprudencia del TJUE admite la aplicación de medidas nacionales que restrinjan la libertad de establecimiento siempre que existan razones de interés general que lo justifiquen. Entre las mismas se encuentran la lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, se trae a colación la jurisprudencia asentada por el TJUE a través de la sentencia de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes*¹¹⁶. La sentencia limita la justificación por motivos de lucha contra el fraude fiscal a que la medida nacional que restringe la libertad de establecimiento tenga por objeto específico «los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate a (...)»¹¹⁷. A su vez, la medida no puede ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, es decir, no puede ser desproporcionada.

Dada la naturaleza cautelar del artículo 108 LMV que opera de manera automática con independencia de que exista o no ánimo defraudatorio se estaría incumpliendo los requisitos necesarios que justifican una medida nacional que limite la libertad de establecimiento.

En este sentido, si el TJUE calificase el artículo 108.2 LMV como una cláusula antielusión fiscal se podría estar vulnerando la jurisprudencia comunitaria ya que la misma, tal y como hemos visto, sólo viene aceptando las restricciones fiscales a las libertades fundamentales cuando vayan dirigidas a luchar contra montajes puramente abusivos o totalmente artificiales cuya finalidad es evitar la imposición normalmente aplicable.

A pesar de lo anterior, compartimos la opinión de GARCÍA BERRO¹¹⁸, según el cual, no cabe invocar la *sentencia Cadbury Schweppes* al tratarse de situaciones claramente distintas, «negándose, por tanto, que de la aplicación del artículo 108. 2 LMV pudieran derivarse las mismas

¹¹⁵ AEDAF, «Propuestas y recomendaciones en relación al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores», *Papers AEDAF*, núm. 2/2010, y J. M. CALDERÓN CARRERO, «El Auto del TJUE sobre la compatibilidad comunitaria del artículo 108. 2 LMV con la Directiva 69/335/CEE. ¿Primer asalto de un combate inacabado?» *Gómez Acebo y Pombo*, noviembre 2010.

¹¹⁶ STJUE de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes*, Asunto C-196/04.

¹¹⁷ Párrafo 51.

¹¹⁸ F. GARCÍA BERRO, «Aspectos conflictivos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores a la luz del Derecho de la Unión Europea», F. ESCRIBANO LÓPEZ; A. MARTÍN JIMÉNEZ; F. M. CARRASCO GONZÁLEZ, y A. SANZ CLAVIJO, *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CCAA*, Aranzadi, pág. 303, 2011. Esta es la tesis mantenido por la Unidad de Control de la aplicación de la normativa comunitaria y de las ayudas/estatales/Impuestos indirectos en el documento de fecha de 19 de enero de 2009.

consecuencias para la libertad de establecimiento que las señaladas por el TJUE en el asunto que se invoca».

En cualquier caso, la reforma del precepto pone fin a este debate doctrinal al eliminar, tal y como se ha señalado anteriormente, su aplicación automática y ser necesario para su aplicación probar el ánimo de elusión fiscal.

4.2.3.4.2. El artículo 108 LMV y la Directiva de concentración de capitales

En el año 2010, la Comisión Europea denunció al Reino de España por vulnerar el artículo 5 de la Directiva 2008/7/CE. El artículo 5 de la Directiva de concentración de capitales prohíbe a los EEMM el establecimiento de impuestos indirectos que graven las aportaciones de capital, con la excepción del gravamen máximo del 1 por 100 autorizado excepcionalmente sobre determinadas operaciones societarias (en España es la modalidad de OS y que, actualmente disfruta de una exención general para la constitución de sociedades y aumentos de capital). En este sentido, la Comisión consideraba que la imposición de un impuesto sobre las transmisiones patrimoniales que gravase determinadas transmisiones de capital, añadido al impuesto sobre las aportaciones (artículo 108 LMV), es contraria a la Directiva relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (2008/7/CE)¹¹⁹.

Nuestra opinión al respecto es compartida con la postura de la Comisión europea ya que la Directiva 2008/7/CE, prohíbe a los EEMM someter a ninguna forma de imposición indirecta la creación, la emisión y la puesta en circulación de acciones o participaciones.

Por ello, y con buen criterio, se modifica el artículo 108 LMV por la Ley 7/2012 suprimiendo de tributación las operaciones de toma o aumento de control de entidades en el mercado primario. Con ello, la tributación se restringe de manera exclusiva al mercado secundario de acciones o participaciones emitidas con anterioridad quedando adaptado el artículo 108 LMV a las disposiciones comunitarias.

Con ello, se pone fin al procedimiento de infracción abierto contra el Reino de España al adaptarse la normativa interna española a la Directiva de concentración de capitales.

4.2.3.4.3. El artículo 108 LMV y la Directiva IVA

Por último, la doctrina¹²⁰ y el ámbito judicial¹²¹ también se plantearon una posible vulneración del ordenamiento comunitario por el precepto objeto de análisis en relación a la Directiva IVA. El planteamiento pivotaba sobre dos cuestiones fundamentalmente.

¹¹⁹ El supuesto concreto planteado se refería a una operación de aportación de capital a una empresa cuyo activo total estuviese constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en España o cuyos activos incluyesen valores en otra entidad cuyo activo estuviese constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en España. Se planteaba si el adquirente, que como resultado de la aportación obtiene una posición de control sobre la entidad o, una vez obtenido el control, aumenta su participación, además del ITP y AJD en su modalidad Operaciones Societarias del 1 por 100, tiene que pagar el ITP y AJD en su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del 6 o 7 por 100.

¹²⁰ AEDAF. «Propuestas y recomendaciones en relación al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores», *Papers AEDAF*, núm. 2/2010.

En primer lugar, se planteaba la duda de si era acorde con la Directiva IVA someter a tributación por TPO la adquisición de la mayoría del capital de la sociedad cuyo activo estuviera fundamentalmente integrado por inmuebles, con desatención de la posible condición empresarial de los intervinientes en la operación. Además, la Directiva IVA prohíbe gravar las operaciones relativas a las acciones y participaciones en sociedades o asociaciones con excepción de las relativas al depósito y gestión de las mismas¹²². Sobre este parecer se pronunció la Comisión europea, el 29 de enero de 2009, señalando que someter a tributación por TPO a los empresarios o profesionales en la transmisión de valores mobiliarios, sin darles opción a tributar por IVA no tenía mucho sentido. Sin embargo, continúa señalando la Comisión europea, esa cuestión no está prohibida por la Directiva IVA al establecer que la renuncia a la exención en el IVA constituye una opción del legislador nacional y su inaplicación no resultaría contraria con la Directiva.

En segundo lugar, se planteó la duda de si la Directiva IVA permitía que las operaciones exentas de IVA pudieran quedar gravadas por algún otro impuesto, en concreto por el TPO. Sobre esta cuestión el artículo 401 de la Directiva establece la prohibición de gravar tales operaciones con un impuesto que tenga la naturaleza y las características de un impuesto sobre el volumen de negocios. Dado que el TPO no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios no parece que el artículo 108 LMV vulnere el artículo 401 de la Directiva IVA. En este sentido se pronunció la Comisión europea. Sin embargo, la doctrina consideraba contraria con la Directiva IVA esta cuestión al vulnerar el principio de neutralidad del IVA¹²³. En efecto, la aplicación generalizada del TPO en las transmisiones de valores en el ámbito empresarial suponía una distorsión en el espíritu del sistema común de IVA al generar distorsiones en el tráfico empresarial. Por ello, se recomendaba desde diversas instancias limitar el ámbito de aplicación del artículo 108 LMV haciendo tributar únicamente aquellas transmisiones de valores entre empresarios llevadas a cabo con la finalidad de eludir el impuesto.

Por lo anterior, y a pesar de que el precepto no fuese declarado contrario a la Directiva IVA, el legislador nacional consideró necesario reformarlo en el sentido apuntado tanto por la doctrina como por el TS.

Independientemente de lo anterior, debe tenerse presente lo establecido en la STJUE de 5 de julio de 2012¹²⁴. El Tribunal de Luxemburgo establece que la transmisión de las participaciones con la consiguiente transmisión indirecta de inmuebles está exenta del impuesto. No obstante, establece una excepción a la exención que será aplicable cuando el Estado miembro reconozca la posibilidad de considerar las participaciones y acciones como bienes corporales. En el caso de que el Estado no lo reconozca, no existe excepción.

¹²¹ Auto de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, de 9 de febrero de 2012, sobre la compatibilidad del artículo 108 de la LMV con la Directiva IVA.

¹²² Artículo 135. 1 letra f) de la Directiva IVA.

¹²³ En este sentido se pronuncia AEDAF, «Propuestas y recomendaciones en relación al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores», *Papers AEDAF*, núm. 2/2010, y F. GARCÍA BERRO, «Aspectos conflictivos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores a la luz del Derecho de la Unión Europea», F. ESCRIBANO LÓPEZ; A. MARTÍN JIMÉNEZ; F. M. CARRASCO GONZÁLEZ, y A. SANZ CLAVIJO, *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CCAA*, Aranzadi, págs. 303 a 305, 2011. J. M. VILLALVILLA MUÑOZ, «La modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores», *Diario La Ley*, núm. 7956, Sección Tribuna, 2, noviembre 2012.

¹²⁴ STJUE de 5 de julio de 2012, *Asunto DTZ Zadelhoff vof*, C-259/11.

Esta posibilidad no ha sido establecida por el Reino de España en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que en ningún caso podría establecerse una excepción a la citada exención.

Sin embargo, el artículo 108. 2 LMV establece una excepción a la exención cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, existiese un ánimo defraudatorio.

Podemos concluir que el artículo 108 LMV podría vulnerar la Directiva IVA al gravar este tipo de operaciones prohibidas de manera expresa por la propia Directiva. No obstante, esta cuestión sería pacífica con la modificación de la Ley del IVA incluyendo como bienes corporales las participaciones y acciones. Por último, podemos concluir que la excepción a la exención establecida en el artículo 20. 1. 18.º, letra K), c') de la LIVA¹²⁵ no puede invocarse como medida justificativa para calificarse «indirectamente» a las acciones y participaciones como bienes corporales. La sentencia del TJUE es clara y establece la necesaria calificación expresa de tales instrumentos financieros como bienes corporales. Por tanto, se hace imprescindible una reforma del artículo 8 de la LIVA en el que se asimilen las participaciones y acciones a bienes corporales y, por tanto, tengan la consideración de entrega de bienes a efectos del IVA, de la misma manera que ocurre con el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

4.2.3.4.4. *Conclusión*

La reforma del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores llevada a cabo por la Ley 7/2012, se hacía necesaria por varias cuestiones. En primer lugar, porque incumplía de manera clara con la Directiva 2008/7/CE y así se lo hizo saber la Comisión europea abriendo un procedimiento de infracción. En segundo lugar, porque la complejidad en su aplicación era tal que desde instancias nacionales y europeas se instaba a modificarlo a fin de evitar los numerosos conflictos que la norma generaba. Por último, se hacía aconsejable adaptarlo a la finalidad que justificaba su existencia y evitar las distorsiones que generaba en el tráfico mercantil.

De esta manera, la reforma modifica los tres aspectos más conflictivos de la anterior regulación y que eran: en primer lugar, los supuestos de gravamen de transmisiones de valores en el mercado primario. En segundo lugar, el gravamen por TPO, en todo caso, cuando resultaba de aplicación la excepción a la exención regulado en el apartado 2 del artículo 108 LMV y, por último, el establecimiento de un auténtico supuesto de hecho objetivo en el que no importaba el ánimo elusorio y la operación tributaba, en todo caso, por TPO.

Por último, el legislador español debe tener presente la STJUE de 5 de julio 2012 por la que la actual regulación del artículo 108. 2 LMV vulneraría la jurisprudencia asentada en la misma al

¹²⁵ La excepción a la exención se refiere a «los valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión, se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores».

no haberse considerado, hasta ahora, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido a las participaciones y acciones como bienes corporales.

4.2.4. La Directiva sobre concentración de capitales y las modalidades del ITPyAJD: El impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y el impuesto sobre Operaciones Societarias

4.2.4.1. Introducción

La Directiva 2008/7/CE prohíbe a los EEMM gravar con impuestos indirectos la concentración de capitales. Las operaciones consideradas son las siguientes:

- aportaciones de capital;
- préstamos o prestaciones efectuadas en el marco de aportaciones de capital;
- inscripción en registro o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de la actividad, a que las sociedades puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica;
- modificación de la escritura de constitución de la sociedad, en particular cuando comporte la transformación de la sociedad en otro tipo de sociedad, el traslado, de un Estado miembro a otro, de la sede de gestión efectiva o el domicilio social, la modificación del objeto social de la sociedad o la prolongación de su existencia;
- operaciones de reestructuración.

Asimismo, se prohíbe la aplicación de cualquier forma de imposición indirecta sobre la emisión de determinados valores y obligaciones¹²⁶.

No obstante, los Estados miembros pueden percibir determinados impuestos sobre las transmisiones y derechos que tengan un carácter remunerativo, así como el impuesto sobre el valor añadido¹²⁷.

Por último, permite a determinados EEMM la aplicación de un tipo único del 1 por 100 sobre las aportaciones de capital, quedando excluido de gravamen las operaciones de reestructuración. España es uno de los EEMM que disfruta de dicha posibilidad ya que a fecha de 1 de enero de 2006, gravaba las aportaciones de capitales a través del impuesto sobre Operaciones Societarias.

La normativa fiscal española que grava este tipo de operaciones ha sido denunciada y condenada en varias ocasiones por las instancias europeas. A su vez, los tribunales nacionales han planteado cuestiones prejudiciales en estos temas.

A continuación vamos a exponer las principales cuestiones surgidas entre el ordenamiento jurídico comunitario y las modalidades de AJD y OS del ITPyAJD.

¹²⁶ Artículo 5 Directiva 2008/7/CE.

¹²⁷ Artículo 6 Directiva 2008/7/CE.

4.2.4.2. El impuesto sobre operaciones societarias y la Directiva de concentración de capitales

La principal sentencia condenatoria contra España por vulneración del ordenamiento comunitario a través de la modalidad de Operaciones Societarias ha sido la sentencia del TJUE de 9 de julio de 2009 derivada del Asunto C-397/07, Comisión contra España. La sentencia trae causa del recurso interpuesto por la Comisión tras no atender los requerimientos manifestados por dicha institución europea en el año 2003.

Las cuestiones planteadas por la Comisión que, a su juicio, eran incompatibles con el Derecho comunitario y, en particular, con la Directiva 69/335/CEE relativa al impuesto sobre aportación de capitales a sociedades (actualmente es la Directiva 2008/7/CE) eran las siguientes:

- El sometimiento a gravamen de determinadas operaciones no permitidas por la Directiva. Por un lado, se discutía la sujeción a gravamen de las operaciones de traslado del domicilio social o de la sede de dirección efectiva de una sociedad y, por otro lado, el gravamen establecido por las operaciones realizadas por entidades residentes en otro EEMM que desarrollan su actividad en España mediante establecimientos permanentes.
- El establecimiento de condiciones o requisitos para disfrutar de la exención establecida en la norma tributaria para las operaciones de reestructuración empresarial.

El TJUE, a través de la sentencia de 9 de julio de 2009 considera tales medidas fiscales internas contrarias a la Directiva de concentración de capitales. Los motivos que establece el Tribunal de Luxemburgo son los siguientes:

El artículo 19. 1. 3.º del TRLITPyAJD sujetaba a gravamen el traslado al territorio español del domicilio social o de la sede de dirección efectiva de una sociedad de capital que estuviese previamente situados en otro EM, siempre y cuando ésta no hubiese sido gravada por dicho EM por un impuesto análogo al IOS¹²⁸.

Para el Tribunal este precepto vulnera claramente la Directiva sin que quepa justificación por motivos de lucha contra el fraude fiscal ya que tal y como ha reiterado la jurisprudencia comunitaria en numerosas ocasiones, es necesario constatar el ánimo elusivo o el abuso sin que quepa una presunción de abuso únicamente para inaplicar el derecho comunitario.

En segundo lugar, el artículo 20 del TRLITPyAJD¹²⁹ sometía a gravamen la realización de operaciones de su tráfico, a través de sucursales o establecimientos permanentes, por entidades cuyo domicilio social o sede de dirección efectiva radicasen tanto en un tercer país, como en otro EM siempre que no hubiesen sido gravadas por un impuesto análogo al IOS.

¹²⁸ Por Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, se reforma el IOS estableciendo la no sujeción a los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.

¹²⁹ Modificado por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

Al igual que en el motivo anterior, el Tribunal declara el precepto contrario a la Directiva sin que quepa argumentar motivos de lucha contra el fraude y evasión fiscal al tratarse de una medida general. En opinión del Alto Tribunal, el Reino de España carece de competencias para someter al IOS la segunda tipología de operaciones, es decir, la realización de operaciones de su tráfico, a través de sucursales o establecimientos permanentes, por entidades cuyo domicilio social o sede de dirección efectiva radicasen en otro EM

Por último, el TJUE considera que la condición que se establecía en el artículo 45. I. B. 10.º del TRLITPyAJD para disfrutar de la exención del IOS en las operaciones de reestructuración de sociedades de capital¹³⁰ vulneraba la Directiva comunitaria. Como sabemos, el precepto condicionaba la exención del IOS a la sujeción de la operación al régimen especial de tributación de las fusiones, escisiones, aportación de activos, canje de valores regulados en el capítulo VIII del Título VII del TRLIS, aprobado por RDL 4/2004, de 5 de marzo. A su vez, para poder acogerse a este régimen el artículo 96 del TRLIS establece una serie de requisitos tal como: la obligación de hacer constar la opción por la tributación de la operación por el régimen especial en documento público susceptible de inscripción en los Registros públicos de los EEMM; la comunicación de la misma a la Administración Tributaria en el plazo y forma que se determine reglamentariamente¹³¹; por último, no podrá acogerse a dicho régimen cuando el principal objetivo de la operación sea el fraude o la evasión fiscal.

En virtud del carácter obligatorio e incondicional de la exención, el TJUE considera que dichos requisitos constituyen una violación de Directiva de concentración de capitales al ir más allá de una mera formalidad al tratarse de requisitos que tienen carácter constitutivo.

Para finalizar este apartado, nos gustaría destacar que el legislador español llevó a cabo una reforma del impuesto a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre en los términos expresados por la Comisión europea, de tal suerte que la sentencia de 9 de julio de 2009 no supuso ninguna reforma en la normativa tributaria española.

4.2.4.3. Las aportaciones de inmuebles hipotecados a sociedades de capital

Otra de las cuestiones que albergan dudas de compatibilidad entre la Directiva 2008/7/CE y la regulación del ITPyAJD en España es en relación a la sujeción a tributación de las aportaciones de inmuebles hipotecados a sociedades de capital.

La doctrina administrativa ha considerado hasta la fecha que en los supuestos en los que la sociedad de capital se constituye o aumenta su capital mediante la aportación de inmuebles hipotecados por parte de los socios se está realizando dos hechos imposables que son:

¹³⁰ Tal y como pone de manifiesto J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «On a Fiscal Union», *ECJ Leading cases, blog UNED*, 13 de mayo de 2014, «debemos destacar la incorrecta técnica legislativa de esta materia al estar no sujetas al IOS las operaciones de reestructuración en el artículo 19. 2 del TRLITPyAJD, y exentas del mismo impuesto en el artículo 45. I. B. 11 del mismo TR».

¹³¹ El Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece en los artículos 42 y siguientes que la comunicación a la Administración Tributaria deberá realizarse en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública en que se documente la operación siendo necesario que se acompañe el documento público y toda la documentación exigida para la operación por la normativa mercantil.

El hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de aumento de capital, conforme al artículo 19.1 del Texto Refundido y exento en virtud del artículo 45. I. B. 11 del mismo cuerpo legal. La sujeción a esta modalidad implica la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de la parte de los inmuebles que se entrega como aportación.

Por otro lado, la sociedad asume la deuda pendiente por la adquisición de los inmuebles que se le transmiten, transmisión que constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosa como adjudicación en pago de asunción de deudas prevista en el artículo 7.2.A del Texto Refundido del ITP y AJD¹³². Esta doctrina ha sido avalada recientemente por el Tribunal Supremo mediante sentencia de 1 de julio de 2013.

Sin embargo, no estamos ante una cuestión pacífica ya que para algún sector doctrinal¹³³ esta operación únicamente debería sujetarse a operaciones societarias al tratarse de un negocio jurídico autónomo siendo totalmente concordante con este ámbito subjetivo la materia fiscal. Además, consideran que la postura del Tribunal Supremo no hace sino avalar un actuar administrativo contrario a la Directiva 2008/7/CE pues la misma establece que «las aportaciones de capital sólo pueden ser gravadas por operaciones societarias permitiendo la deducción de las obligaciones asumidas y, que en ningún caso se puede superar el 1 por 100 de gravamen, siendo su base imponible en todo caso el valor real de los bienes de cualquier naturaleza aportados por los socios previa deducción de las obligaciones asumidas (arts. 1,3, 5, 8 y 11)»¹³⁴.

Nuestro parecer en relación a esta cuestión está en la línea apuntada por la Dirección General de Tributos y avalada recientemente por el Tribunal Supremo. En primer lugar, a pesar de que desde el punto de vista civil nos encontramos ante un negocio jurídico, éste origina dos hechos imponibles claramente distintos ya que, por un lado, tenemos la transmisión de unos bienes inmuebles efectuada por un particular a favor de una sociedad, transmisión que constituye el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al tratarse de la transmisión onerosa de un bien integrado en el patrimonio de una persona física, y por otro lado, a cambio de la entrega de los bienes inmuebles en cuestión, la sociedad receptora efectúa una contraprestación mixta, ya que realiza una ampliación de su capital social y, además, asume la deuda pendiente por la adquisición de los inmueble que recibe (y que está gravado con una hipoteca en garantía de dicha deuda). De las dos partes de la contraprestación, la primera configura el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de aumento de capital. La sujeción a esta modalidad implica necesariamente la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de la parte de los inmuebles que se entrega como aportación no dineraria para la suscripción de las participaciones de la sociedad limitada.

Asimismo, entendemos que esta tesis no vulnera lo preceptuado en la Directiva ya que el hecho imponible gravado por TPO no puede vincularse con el referido a la constitución o ampliación

¹³² V1710-12, de 6 de septiembre de 2010.

¹³³ J. M. JUÁREZ GONZÁLEZ, «Tributación única o doble tributación», *Revista del Ilustre Colegio Notarial de Madrid, El Notario del siglo XXI*, noviembre-diciembre núm. 52/2013.

¹³⁴ J. M. JUÁREZ GONZÁLEZ, «Tributación única o doble tributación», *Revista del Ilustre Colegio Notarial de Madrid, El Notario del siglo XXI*, noviembre-diciembre núm. 52/2013, pág. 3.

de capital de la Sociedad al no tratarse de un gravamen que recae sobre el instrumento utilizado para reunir el capital¹³⁵ ni consistir en un impuesto indirecto con las mismas características que IOS.

A pesar de lo anterior, debería replantearse el gravamen por TPO en los supuestos de asunción de deuda ya que no refleja ninguna capacidad económica y perjudica las operaciones de capital al estar peor tratadas fiscalmente que las aportaciones que se realicen con inmuebles no gravados con hipoteca. Entendemos que esta circunstancia no vulnera el Derecho de la UE porque no estamos ante situaciones comparables.

4.2.4.4. El impuesto sobre actos jurídicos documentados y la Directiva de concentración de capitales

La tercera modalidad del ITPyAJD también ha sido objeto de análisis desde la perspectiva comunitaria. En primer lugar, la doctrina ha cuestionado ampliamente la posible vulneración del impuesto con el Derecho de la UE cuando las CCAA establecen, en el ejercicio de sus competencias normativas, un tipo incrementado en AJD para aquellas transmisiones de inmuebles en las que se ejercite la opción de renuncia a las exenciones en el IVA¹³⁶.

Asimismo, los tribunales españoles han planteado varias cuestiones prejudiciales, como por ejemplo, la emitida por Auto del TSJ de Cataluña de 7 de abril de 2008¹³⁷ o la planteada por el TSJ de Madrid y resuelta por la sentencia del TJCE de 5 de marzo de 1998, Solred, S. A¹³⁸. Por último, se han planteado dudas de la compatibilidad del impuesto con la Directiva 2008/7/CE respecto de algunas operaciones sociales, como la prórroga de sociedades, que podrían calificarse como contrarias a la Directiva¹³⁹ al estar gravadas por el IAJD.

La principal cuestión al determinar la compatibilidad del IAJD con la Directiva de impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales es en relación a los gravámenes que recaen sobre los documentos públicos a través de los cuales se formalizan determinadas operaciones societarias cuya tributación indirecta está expresamente prohibida por la Directiva¹⁴⁰. La duda radica fundamentalmente en la consideración jurídica del gravamen de la operación ya que el artículo 6 de la Directiva 2008/7/CE permite a los EEMM el establecimiento de una serie de derechos e impuestos que excepcionan la no sujeción prevista de manera genérica en el artículo 5 de la Directiva. Los derechos e impuestos permitidos por la Directiva son los siguientes:

«a) Impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, aplicando un tipo uniforme o no.

¹³⁵ A diferencia de lo que sucede en el gravamen de AJD y que sí podría vulnerar la Directiva. Esta cuestión será analizada en el epígrafe siguiente.

¹³⁶ Esta cuestión se analiza en el epígrafe 2.1.

¹³⁷ Resuelta por Auto del TJUE estableciendo la compatibilidad del IVA con el AJD.

¹³⁸ Asunto C-347/1996.

¹³⁹ J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «La Unión Fiscal», *Jornadas de Estudio: la respuesta de la Unión Europea a la crisis económico-financiera*, 13 de noviembre de 2013, págs. 21 y 22.

¹⁴⁰ Artículo 5 Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

- b) Impuestos sobre las transmisiones, incluidos los derechos de inscripción en el Registro de la Propiedad, que graven las aportaciones, a una sociedad de capital, de bienes inmuebles o de fondos de comercio situados en su territorio.
- c) Impuestos sobre las transmisiones que graven los bienes de cualquier naturaleza que se aporten a una sociedad de capital, en la medida en que la transmisión de esos bienes tenga una contrapartida que no sean participaciones sociales.
- d) Impuestos que graven la constitución, inscripción o cancelación de privilegios e hipotecas.
- e) Derechos que tengan un carácter remunerativo.
- f) El impuesto sobre el valor añadido.»

Por tanto, la compatibilidad de IAJD que gravan «indirectamente» determinadas operaciones societarias con la Directiva europea dependerá de si se puede incluir en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 6 de la Directiva. Además, la jurisprudencia comunitaria ha reiterado en varias ocasiones «la prohibición para los EEMM de establecer impuestos indirectos que tengan las mismas características que el impuesto sobre aportaciones de capital. Dicha prohibición se dirige, entre otros, contra los impuestos, cualquiera que sea su forma que graven la constitución de una sociedad de capitales y el aumento de capital de las misma (...) así como cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad a que una sociedad puede estar sometida por razón de su forma jurídica»¹⁴¹. Asimismo, debe tenerse en cuenta que «la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional»¹⁴².

Por tanto, pueden considerarse contrarios a la letra y espíritu de la Directiva aquellos tributos que, a pesar de no gravar las aportaciones de capital u otras operaciones sociales no sujetas por prohibición expresa de la Directiva en sí mismas o de manera directa, graven los instrumentos y formalidades que son de obligado cumplimiento para asegurar la realización de las operaciones societarias en cuestión siempre y cuando no se trate de impuestos o tributos permitidos en el artículo 6 de la Directiva.

Esta doctrina se asienta en la justificación de garantizar los fines para los que se aprobó la Directiva y que es eliminar, en lo posible, los factores que puedan falsear las condiciones de competencia u obstaculizar la libre circulación de capitales¹⁴³.

¹⁴¹ STJCE de 11 de julio de 1996, *Denkavit International y otros*, asunto C-2/94, entre otras.

¹⁴² STJCE de 13 de febrero de 1996, *Société Bautia y Société français maritime SA*, asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94.

¹⁴³ En este sentido se han pronunciado algunos autores como Martínez Lafuente para quien el gravamen del 0,50 por 100 exigible por la realización de ciertos actos jurídicos inscribibles en el Registro de la Propiedad y documentos notariales son contrarios a la Directiva de concentración de capitales cuando el sujeto pasivo es una Sociedad. Además, argumenta la inaplicación de la legislación nacional por efecto directo de la Directiva sobre este último parecer se ha manifestado el TJCE declarando el efecto directo de la misma al estar formulada en términos suficientemente precisos e incondicionales para poder ser invocada por los ciudadanos ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra disposiciones de Derecho interno contrarias a la Directiva.

IV. CONCLUSIONES

El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es un impuesto estatal de carácter indirecto que se crea por Ley 24/2001 de diciembre y con efectos de 1 de enero de 2002, cediéndose su recaudación a las CCAA con el fin de mejorar los ingresos de las mismas y que por ir en contra del Derecho comunitario tuvo que ser derogado por Ley 2/2012 de 29 de junio y con efectos de 2013 e integrándolo en el Impuesto Especial de Hidrocarburos.

Dicho impuesto se aplica sobre la gasolina, gasóleo, fuelóleo y queroseno, este último suprimido posteriormente cuando se utilice como calefacción y, con un tipo de gravamen formado por un tipo estatal y otro autonómico, siendo el de carácter estatal común a todo el ámbito territorial, mientras que el autonómico, al disponer las CCAA de competencias para fijar el mismo, se produce una gran variedad entre las mismas, lo que provoca que los productos petrolíferos tengan precios distintos en las diversas CCAA y dando lugar a una dispersión de precios que no se producen por la competencia del mercado sino en virtud de los distintos tipos aplicados por las CCAA entre los mínimos y máximos que se autorizan en la Ley de cesión del tributo.

Este impuesto fue duramente criticado desde sus inicios por parte de la doctrina mayoritaria que consideraba que no era compatible con el Derecho comunitario y algunos incluso dudaban de su constitucionalidad por aprobarse por una Ley de acompañamiento a los Presupuestos, de carácter instrumental y por romper el principio de unidad de caja por su afectación a los gastos de naturaleza sanitaria, aunque la recaudación procedente de los tipos autonómicos también podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales. No obstante, el Tribunal Constitucional lo declaró finalmente constitucional por entender que las leyes de acompañamiento a los Presupuestos no se someten a las restricciones de los mismos y teniendo en cuenta, por lo que se refiere a la unidad de caja, que la Ley General Tributaria en su artículo 27 establece que el rendimiento de los tributos del Estado se destinarán a cubrir sus gastos generales, a menos que, a título excepcional y mediante una Ley, se establezca una afectación concreta.

Respecto a su compatibilidad con el Derecho comunitario, ya desde sus inicios, la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea establece que para ser compatible con la Directiva 92/12/CE, el objetivo de dicho impuesto debe ser distinto al presupuestario, que no sea exigible sino en el momento a consumo y que las diferencias regionales deberían responder a criterios objetivos fijados en el ámbito nacional, pues de lo contrario, esta diferenciación regional aparecería básicamente como objetivo de naturaleza presupuestaria.

La doctrina mayoritaria, al analizar el impuesto, opinaba que la finalidad principal es de carácter presupuestario y que tampoco cumple con las exigencias del devengo de los Impuestos Especiales, pues el mismo se produce en una fase posterior, por lo que propugnaban su modificación para evitar los problemas de devolución del impuesto si se llegara a producir una sentencia contraria al mismo por parte del TJUE.

La Comisión Europea, por otra parte, comunica a España que dicho impuesto es incompatible con el Derecho comunitario, ya que tanto el devengo como su finalidad presupuestaria va contra el artículo 3. 2 de la Directiva 92/12/CE, por estimar que el objetivo principal del impuesto es fortalecer la autonomía de las CCAA mediante el aumento de sus ingresos presupuestarios,

tratándose por tanto de una finalidad distinta al significado «finalidad específica» que adquiere en la normativa comunitaria. Como el Estado español no varió la normativa en el plazo establecido, la Comisión Europea amenazó con enviar el asunto ante el TJUE.

Aunque España, ante este planteamiento, por Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado, lleva a cabo su integración en el Impuesto Especial de Hidrocarburos, no impide el pronunciamiento del TJUE mediante sentencia C-82/12, que trae causa de una cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña, corroborando la opinión de la doctrina mayoritaria y la de la Comisión Europea de la incompatibilidad del impuesto con el Derecho de la UE.

En su integración en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, se fijan una parte general y una parte especial que las CCAA pueden variar mediante la aplicación de diversos tipos impositivos que coinciden con los autonómicos del antiguo IVMDH, lo que da lugar a que se puedan dar conflictos con el Derecho comunitario, pues según el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE solo admite la diferenciación de tipos de gravamen por motivos relacionados con la calidad del producto energético y el uso del mismo, pero no por motivos regionales. A fin de evitar su incompatibilidad, la Comisión, a petición de España, contempla la modificación del artículo 18. 1 de dicha Directiva, autorizando a España y contemplando a Francia, en el sentido de permitir que los niveles de imposición sobre el consumo energético general aplicados por las CCAA sean superiores a los niveles nacionales de imposición correspondiente con la condición de que no superen el nivel nacional en más de un 15 por 100, buscando compatibilizar los principios de corresponsabilidad fiscal con los de armonización.

No obstante esta excepción prevista, al no estar aprobada aún la modificación de la Directiva y por tanto darse una incompatibilidad con la Directiva vigente, nada impide que los contribuyentes puedan recurrir ante los Tribunales, aunque la Comisión no inste el inicio del procedimiento.

En lo que se refiere a LA FISCALIDAD DEL AUTOMÓVIL EN LA UE, tras el análisis de los distintos gravámenes establecidos por los países miembros de la UE sobre los vehículos a motor, se ve como existen importantes diferencias. La primera de ellas es la circunstancia de la no aplicación de un impuesto sobre matriculación en varios países como por ejemplo, Alemania, Reino Unido, Francia, Suecia, Luxemburgo, etc.

Por otro lado, y en referencia exclusiva a los impuestos sobre matriculación aprobados, existen criterios muy diversos en cada país a la hora de determinar la cuota tributaria. Las principales diferencias se manifiestan en la utilización de uno o varios criterios que suelen recaer en el precio de adquisición o el valor del vehículo, el tipo de carburante utilizado, la cilindrada o la potencia del motor y/o las emisiones de CO₂ del vehículo. Además se observan importantes variaciones en las tasas aplicadas y el peso relativo que cada criterio posee sobre la cuota tributaria total. Por último cabe destacar que a lo largo de los últimos años, numerosos EEMM, entre ellos España, han reestructurado la base imponible de sus impuestos de matriculación para hacerla depender total o parcialmente de las emisiones de CO₂.

En los impuestos sobre circulación, también existen importantes diferencias tanto en la determinación de la base imponible como en el gravamen establecido. Los criterios establecidos suelen ser uno o varios de los siguientes: la cilindrada o potencia del motor, el tipo de combustible que

se utiliza y/o en función del porcentaje de CO₂ que emiten los vehículos. Sin embargo, y a diferencia de los impuestos de matriculación, los impuestos de circulación no provocan problemas de doble imposición ya que estos se recaudan con periodicidad anual y únicamente de forma proporcional, por lo que procede la devolución de la diferencia temporal en caso de ser dados de baja en el registro de matriculación. Por ello, las diferencias existentes en los impuestos de circulación en los EEMM provocan una falta de armonización pero no distorsionan.

A la vista de la dispersión normativa de los distintos EEMM de la UE, la Comisión Europea publicó una *Comunicación* sobre la fiscalidad de los turismos en la UE en el año 2002, señalando la necesidad de reformar la fiscalidad en la Unión Europea en el año 2002 y posteriormente, con fecha 5 de julio de 2005 presenta la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo donde se destaca el perjuicio que supone para el mercado interior la diversidad impositiva sobre los automóviles de turismo y dando lugar al perjuicio que supone para el mercado interior la diversidad impositiva sobre los automóviles de turismo y a su vez, buscando el objetivo de reducir las emisiones de CO₂ en la UE.

Para ello propone la incorporación progresiva de elementos ambientales a los impuestos sobre matriculación y un régimen de devolución del impuesto correspondiente al valor residual del vehículo en el caso de su traslado definitivo fuera de la UE o a otro Estado miembro, así como una eliminación progresiva del impuesto de matriculación.

A la vista de la Propuesta de Directiva, en España vemos que se han realizado algunos cambios, aunque insuficientes, tanto en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte como en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Así, en el IEDMT, que grava la primera matriculación definitiva, por Ley 34/2002, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, los tipos de gravamen se establecen en función de las emisiones de CO₂ por kilómetro recorrido, que la base imponible se sigue manteniendo *ad valorem* y prescindiendo de los elementos ambientales, aunque esta circunstancia puede obedecer al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31. 1 de la Constitución española.

Respecto al IVTM, que es un impuesto regulado por el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales y de competencia municipal, la cuota se establece en virtud de una serie de módulos que no tienen en cuenta las circunstancias medioambientales por lo que será aconsejable una modificación de los módulos reorientándolos a criterios más ambientales. No obstante, el TRLRHL establece una serie de modificaciones que podrían atenuar las críticas al impuesto desde la perspectiva medioambiental como son una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consume el vehículo y a su vez otra bonificación también de hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores y su incidencia en el medio ambiente, aunque la realidad es que este tipo de bonificaciones no están produciendo el resultado esperado y se están utilizando para generar una competencia lesiva para los ayuntamientos.

En este sentido, es más razonable la propuesta de modificación del impuesto en el *Plan Nacional de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera 2013-2016*, que tiene como objetivos el cumplimiento de la legislación nacional, europea e internacional en materia de movilidad y medio ambiente.

Por otra parte, el informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema Tributario propone una serie de modificaciones en estos impuestos que buscan la eliminación de los problemas de doble imposición, la desaparición de las discriminaciones fiscales detectadas por la Comisión Europea y se reorienta la fiscalidad medioambiental de manera adecuada al medio ambiente.

Las incompatibilidades detectadas por la Comisión Europea en el IEDMT se han resuelto por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, lo que ha dado lugar a que se cerrara el procedimiento de infracción abierto contra España el 28 de marzo de 2014.

Las modalidades del ITPyAJD afectadas por el Derecho de la UE son, por un lado, el IOS y, por otro lado, el IAJD. No obstante, la actual regulación competencial a favor de las CCAA también puede provocar situaciones contrarias al ordenamiento comunitario derivado de sus efectos cuando se aplican medidas normativas aprobadas por las CCAA en los tipos de gravamen del TPO y AJD y, relacionadas con operaciones sujetas y exentas en el IVA y con el derecho de renuncia a la exención en el propio IVA

En este sentido, la mayor parte de las CCAA han establecido un tipo incrementado en AJD para aquellas transmisiones de inmuebles en las que se ejercite la opción de renuncia a las exenciones en el Impuesto sobre Valor Añadido previstas en el artículo 20. 1, números 20, 21 y 22 de la Ley del IVA para, de esta forma, compensar la disminución que les produce dicha renuncia en la recaudación por la modalidad de TPO.

Adicionalmente, algunas CCAA esta medida viene acompañada del establecimiento de tipos reducidos en la modalidad de TPO para determinadas operaciones inmobiliarias en las que, teniendo derecho a ello, el vendedor no renuncie a la exención del IVA, incentivando aún más la decisión de no renunciar a la exención del IVA y tributar por TPO.

Este actuar de las CCAA, permitido por la legislación estatal en materia de tributos cedidos, ha sido fuertemente criticado por la doctrina llegando a plantear razonables dudas de legalidad y de compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Desde el punto de vista del Derecho comunitario, consideramos estas medidas contrarias al ordenamiento jurídico comunitario sobre la base de la vulneración del sistema común del IVA. La razón de ser del sistema común del IVA es garantizar el principio de neutralidad para lo cual es necesario que el sujeto pasivo pueda deducirse en su totalidad el IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad. En este sentido, la figura de la renuncia a la exención del IVA, se justifica en la necesidad de evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones establecidas en la Ley del impuesto. Esto implica que el establecimiento de medidas tributarias a nivel regional en los tributos cedidos, en particular en TPO y AJD que incentiven al obligado tributario a no acogerse a la figura de la «renuncia» únicamente por motivos fiscales está provocando una vulneración de los principios de igualdad de trato y de no discriminación regulados en el ordenamiento comunitario así como una distorsión en el adecuado y lógico funcionamiento del IVA.

Este argumento se refuerza analizando algunas sentencias del TJUE. En particular, la sentencia del TJCE de 15 de julio de 2010 (Asunto C-368/09) vino a considerar que el derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse por los Estados miembros. Este argumento se basa en que

este derecho forma parte del mecanismo del IVA y, por tanto, los Estados miembros no tienen potestad para supeditar el ejercicio de este derecho a requisitos que no vengan establecidos en las normas comunitarias. Trasladando este argumento a la figura de la renuncia a la exención en el IVA, las normas aprobadas por las CCAA no deben condicionar el derecho de optar a la renuncia a la exención en el IVA, ya que se estaría vulnerando el principio de igualdad de trato y de no discriminación recogidos en el ordenamiento jurídico comunitario.

En relación al artículo 108 LMV hay que tener en cuenta que hasta la reforma del artículo 108 LMV el precepto adolecía de una posible vulneración del Derecho de la UE. La Comisión europea abrió un expediente de infracción por la aplicación de las reglas sobre adquisición o aumento del control sobre una entidad del activo mayoritariamente inmobiliario a determinadas operaciones de constitución o ampliación de sociedades previstas en el artículo 108 LMV. El motivo de la apertura del expediente de infracción recaía en una posible vulneración del artículo 5 de la Directiva 2008/7/CE, sobre concentración de capitales, al contemplarse en la normativa española un impuesto que se añadía al que gravaba las aportaciones de capital, es decir, la modalidad de OS del ITPyAJD. Además, la Comisión consideraba que la normativa española sometía a gravamen determinadas operaciones que la Directiva sobre concentración de capitales no permitía gravar o bien establecía condiciones para ciertos beneficios fiscales que la Directiva exigía aplicar incondicionalmente.

Por todo lo anterior, se lleva a cabo la reforma del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores por la Ley 7/2012. Con la reciente reforma se han eliminado los principales aspectos conflictivos del precepto con el Derecho de la UE que eran las siguientes: en primer lugar, los supuestos de gravamen de transmisiones de valores en el mercado primario. En segundo lugar, el gravamen por TPO, en todo caso, cuando resultaba de aplicación la excepción a la exención regulado en el apartado 2 del artículo 108 LMV y, por último, el establecimiento de un auténtico supuesto de hecho objetivo en el que no importaba el ánimo elusorio y la operación tributaba, en todo caso, por TPO.

Por último, el legislador español debe tener presente la STJUE de 5 de julio 2012 por la que la actual regulación del artículo 108. 2 LMV vulneraría la jurisprudencia asentada en la misma al no haberse considerado, hasta ahora, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido a las participaciones y acciones como bienes corporales.

El IAJD también ha sido objeto de discusión con el Derecho de la UE. En particular, se ha discutido la compatibilidad del impuesto con la Directiva de impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. El punto de fricción es respecto de los gravámenes que recaen sobre los documentos públicos a través de los cuales se formalizan determinadas operaciones societarias cuya tributación indirecta está expresamente prohibida por la Directiva. La duda radica fundamentalmente en la consideración jurídica del gravamen de la operación ya que la Directiva permite a los EEMM el establecimiento de una serie de derechos e impuestos que excepcionan la no sujeción prevista en la Directiva de manera genérica. A nuestro entender resulta complicado incluir el gravamen dentro de los supuestos que excepcionan la no sujeción. Además, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha reiterado en varias ocasiones la prohibición para los EEMM de establecer impuestos indirectos que tengan las mismas características que el impuesto sobre aportaciones de capital cualquiera que sea la forma que graven la constitución de

una sociedad de capitales y el aumento de capital de las misma así como cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad a que una sociedad puede estar sometida por razón de su forma jurídica. Por tanto, pueden considerarse contrarios a la letra y espíritu de la Directiva aquellos tributos que, a pesar de no gravar las aportaciones de capital u otras operaciones sociales no sujetas por prohibición expresa de la Directiva en sí mismas o de manera directa, graven los instrumentos y formalidades que son de obligado cumplimiento para asegurar la realización de las operaciones societarias en cuestión siempre y cuando no se trate de impuestos o tributos permitidos en la Directiva.

Capítulo cuarto

Los tributos propios de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y el Derecho de la Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 157. 1 de la CE enumera los recursos de los que pueden disponer la CCAA para el ejercicio de sus competencias. Entre ellos, se encuentran los impuestos propios, las tasas y las contribuciones especiales.

Sin embargo, no hay que olvidar que la autonomía financiera de las CCAA es limitada y esta limitación se observa tanto desde el ámbito constitucional como desde el ámbito comunitario.

Desde el punto de vista constitucional, las CCAA deben tener en cuenta, en primer lugar, los principios informadores establecidos en la CE como son el principio de igualdad¹, el de capacidad económica²,

¹ Según establece el Tribunal Constitucional, el principio de igualdad tributaria regulado en el artículo 31. 1 de la CE no es equiparable al principio de igualdad ante la ley regulado en el artículo 14 de la CE, pues según la Sentencia 27/81 del TC, el principio de igualdad tributaria va íntimamente enlazado al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para ver cumplido este principio y contribuir a la redistribución de la renta.

En el ámbito territorial, el TC también admite que el principio de igualdad no supone una uniformidad absoluta, ya que sería incompatible con el principio de autonomía financiera reconocida por la CE a las CCAA, por lo que se puede justificar cierta desigualdad fiscal que puede venir compensada por un mayor gasto público a favor de la población de esos territorios. Se pueden citar como ejemplos las Sentencias 37/1987, de 26 de marzo, la 14/1998, de 22 de enero y la 150/1990, de 4 de octubre.

Esta cierta desigualdad es admitida por el TC, en cuanto que existan diversidad de tributos autonómicos en las distintas CCAA, por lo que en principio, y de acuerdo con la interpretación que realiza el TC de este principio, se puede indicar que la mayoría de los impuestos autonómicos establecidos por las CCAA respetan el principio de igualdad tributaria.

² Sobre este principio el TC no ha mantenido una doctrina uniforme, ya que en algunas Sentencias, 27/1981 de 20 de julio y 194/2000, de 19 de julio, sostiene que es preciso someter a tributación la riqueza verdadera de los sujetos, mientras que ha relativizado este principio al sostener que es suficiente que exista una capacidad económica potencial como se indica en las Sentencias 221/1992, de 11 de diciembre, 193/2004, de 4 de noviembre y la 91/2007, de 7 de mayo. Este segundo criterio es el que se ha aplicado por el TC en relación con los recursos de inconstitucionalidad presentados contra el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas y contra el impuesto extremeño sobre dehesas calificadas de deficiente aprovechamiento.

Esta interpretación del Tribunal ha sido criticada por cierta parte de la doctrina, C. CHECA GONZÁLEZ, «Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, núm. 25/2002. Sin embargo, esta jurisprudencia favorece el respaldo a la autonomía financiera de las CCAA al aumentar las posibilidades de establecer impuestos propios, aunque no implica que haya vaciado completamente el contenido de dicho prin-

(*Sigue.*)

el de progresividad³, no confiscatoriedad⁴ así como la coordinación con la Hacienda del Estado y con las CCAA entre sí⁵. En segundo lugar, la limitación establecida en el artículo 157.2 de la CE,

(Continuación.)

cipio, pues siempre debe haber una cierta manifestación de la capacidad económica, real o potencial, en los impuestos establecidos en las CCAA.

³ Según la Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio, la progresividad es una característica que se debe predicar del sistema tributario en su conjunto, y no de cada uno de los tributos integrantes del mismo, aunque también admite que pueda figurar como límite con relación a una determinada figura tributaria. Debido a esta interpretación del principio de progresividad es difícil que se pueda alegar la vulneración de este principio en la implantación de los tributos autonómicos, individualmente considerados.

⁴ El TC, en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, comienza diciendo que este principio no está clarificado doctrinalmente y expone que la prohibición de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible señalando a modo de ejemplo que cabría apreciar alcance confiscatorio en los siguientes casos:

En el supuesto en que, por aplicación conjunta de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto de sus rentas y propiedades.

En el caso de que un Impuesto sobre la renta cuya progresividad alcanzara un tipo medio del 100 por 100 de la renta. El Tribunal califica estos dos supuestos como *límite absoluto* y *evidencia aritmética* y asume la dificultad de precisar la frontera en lo que lo justo degenera en confiscatorio.

De los recursos interpuestos ante el TC contra la implantación de algunos impuestos autonómicos por vulneración de este principio, como el entablado contra el Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos de Extremadura y contra el Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, el tribunal siempre ha declarado su constitucionalidad y es difícil que lo haga en nuevos tributos, ya que si la exigencia del principio se concreta en no obligar a agotar la riqueza imponible como consecuencia de las diversas cargas fiscales, es muy difícil que se pueda achacar a un solo tributo un alcance confiscatorio, ya que ello denotaría una gran incompetencia por parte de los legisladores.

⁵ Al reconocer la CE un poder tributario a los distintos entes territoriales lleva consigo la exigencia de una coordinación de dicho poder por cada uno de estos entes y así lo reconoce el TC en la Sentencia 32/1983, de 28 de abril, que establece la integración de la diversidad de las partes en el conjunto del sistema para evitar contradicciones y disfunciones, que de subsistir dificultarían la realidad del sistema.

Pero esta coordinación, que debe ser llevada a cabo por el Estado, pues él es el único competente para ello, debe darse en dos planos diferentes: la coordinación horizontal, esto es, entre las distintas CCAA entre sí y en el plano vertical, de coordinación entre el Estado, las CCAA y los entes locales.

En lo referente a la *coordinación horizontal*, los límites al poder tributario de las CCAA los podemos encontrar especialmente en el artículo 157.2 de la CE. La interpretación que ha hecho el TC de este artículo en sus pronunciamientos respecto a los recursos planteados contra Impuestos propios llevados a cabo por algunas CCAA es que, si bien la competencia de las CCAA es territorial y por tanto solo puede ejercer en el ámbito espacial propio, esto no significa que los efectos de sus normas no puedan tener consecuencias fácticas en otros lugares del territorio nacional, porque lo impide la unidad política, jurídica y económica de España.

Esta limitación constitucional, por su parte, se encuentra desarrollada en el artículo 9 de la LOFCA, donde se establece una serie de limitaciones que deben observar las CCAA en el establecimiento de sus propios impuestos.

La interpretación que el TC ha hecho de este precepto es que los límites establecidos en el artículo 157.2 se refieren solo a los Impuestos Propios autonómicos, no siendo por tanto extensivos a la figura de los recargos estatales.

De los pronunciamientos del TC se puede decir que la interpretación del artículo 157.2 y el artículo 9 de la LOFCA implica la prohibición de la producción de efectos jurídicos pero no implica la prohibición de efectos fácticos derivados de la aplicación de los impuestos.

Respecto a la *coordinación vertical*, ésta debe llevarse a cabo entre el Estado, las CCAA y los entes locales y del examen de los preceptos constitucionales que hacen referencia al principio de coordinación vertical se puede extraer como límites al poder tributario de las CCAA los siguientes:

- a) En primer lugar, que el poder tributario del Estado y de las Corporaciones locales representa un límite al ejercicio al poder tributario de las CCAA.
- b) En segundo lugar, que el ejercicio del poder tributario de las CCAA deberá coordinarse con el resto de los Entes territoriales.
- c) Y, en tercer lugar, que es el Estado el encargado de establecer los criterios y medidas de coordinación, fundamentalmente a través de la ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la CE, porque es el único que tiene reconocida esta potestad.

(Sigue.)

impone que las CCAA no podrán adoptar medidas tributarias sobre bienes establecidos fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercados o servicios. Por último, se prevé en la propia CE que el desarrollo de la autonomía financiera se lleve a cabo mediante una ley orgánica que establezca a su vez las normas de resolución de los conflictos que puedan surgir y las formas de colaboración entre las CCAA y el Estado.

(Continuación.)

Esta coordinación prevista en el plano vertical se lleva a cabo en el artículo 6 de la LOFCA que en su apartado 2 establece que «los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado» y en su apartado 3 en su redacción originaria, establece que: «Las CCAA 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 todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se ven mermadas ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.»

De lo visto anteriormente, se deduce que en el apartado 2 de la LOFCA se establece la prohibición para las CCAA de crear impuestos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado, pero no se prohíbe que puedan tener objetos de gravamen total o parcialmente coincidentes con los que sujeta el Estado, pues de lo contrario se estaría restringiendo de tal manera la posibilidad de establecimiento de Impuestos propios por las CCAA que iría contra el precepto Constitucional 133.2 que dispone que las CCAA pueden establecer tributos, comprendiendo los Impuestos Propios.

Por tanto, hay que deducir que el artículo 6.2 de la LOFCA debe ser restringido a los hechos imponible gravados por el Estado y que estos hechos imponible sean iguales a los de otros ya exigidos por el Estado.

De la interpretación llevada a cabo por el TC en sus distintos pronunciamientos sobre la prohibición establecida en el artículo 6.2 de la LOFCA en relación con la capacidad de las CCAA para establecer impuestos propios hay que indicar que el TC ha llevado a cabo una interpretación estricta del término *hecho imponible* lo que posibilita que las CCAA puedan sortear fácilmente esta limitación configurando el hecho imponible del impuesto autonómico de forma parcialmente distinta del modo como se defina el hecho imponible de cualquiera de los impuestos estatales.

En lo referente al apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA, hay que indicar que el límite establecido en su redacción original representaba un grave obstáculo para la implantación de impuestos propios al referirse a *materias* reservadas a las Corporaciones locales ya que quedaban excluidos los objetos imponible más significativos, aunque matizado por la Disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que contemplaba la posibilidad de que las CCAA establecieran impuestos propios sobre la materia gravada por los impuestos municipales sobre vehículos de tracción mecánica y sobre gastos suntuarios, aunque con las condiciones de que no minoraran los ingresos locales.

La interpretación del TC dio lugar a declarar inconstitucionales algunos impuestos autonómicos al identificar *materia imponible* con toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad que el legislador decidiera someter a imposición y que perteneciera al plano de lo fáctico.

Aunque en la Sentencia 14/1998 parece identificar *materia* con *hecho imponible* no sigue el criterio en sentencias posteriores.

Así, en la Sentencia 289/2000, vuelve a la interpretación amplia de *materia imponible* estableciendo que no es posible que las CCAA establezcan un impuesto que grave una fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que ya esté sometida a tributación por un impuesto municipal, aunque esta Sentencia contó con un voto particular que defendía la constitucionalidad del Impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, por estimar que tanto el hecho imponible como la base imponible de uno y otro impuesto revelaban que no existía coincidencia entre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y la gravada por el Impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente y con lo cual estaban de acuerdo parte de la doctrina (el voto particular fue del Magistrado PABLO GARCÍA MANZANO al que se adhirieron JULIO DIEGO GONZÁLEZ CAMPOS y M.^a EMILIA CASAS BAAMONDE).

Ante los distintos pronunciamientos del TC, el Gobierno impulsó un pacto con las CCAA por el que se comprometía a retirar sus recursos de inconstitucionalidad y a su vez lleva al legislador, aprovechando la reforma de la LOFCA, para eliminar cualquier escollo que el artículo 6.3 pudiera suponer para el establecimiento de impuestos autonómicos y así en la reforma de la LOFCA mediante la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, se modifica el apartado 3 del artículo 6, sustituyendo *materias imponentes* por *hechos imponentes* y equiparándola por tanto al apartado 2 de impuestos estatales.

Como señala A. J. DEL BLANCO GARCÍA, «La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre», *Boletín de Actualidad*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 1/2010, págs. 13 a 16, esta modificación abre el ámbito para las CCAA para establecer tributos sobre materias locales y viendo la interpretación restrictiva del *hecho imponible* fijado por el TC, solo se prohibirían tributos cuyos hechos imponentes sean idénticos y permitiendo, por tanto los que solamente sean semejantes.

Esta previsión se ha desarrollado mediante la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, de Financiación de las CCAA (en adelante, LOFCA), estableciéndose en el artículo 6 de la misma un límite al principio de autonomía financiera, cual es la prohibición de doble imposición que recae sobre los tributos propios de las CCAA en relación con los tributos propios del Estado, por un lado y los de las Corporaciones locales, por otro.

Además de los límites derivados de la Constitución y de las leyes, al estar España integrada en la Unión Europea, las CCAA en el ejercicio de su autonomía financiera han de respetar el ordenamiento comunitario y la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Como hemos visto a lo largo de la presente obra, el conflicto entre la potestad tributaria de las CCAA y el Derecho de la UE se incrementa más a medida que se profundiza en el principio de corresponsabilidad fiscal de las CCAA. Como señala ADAME MARTÍNEZ, las responsabilidades fiscales pueden ejercerse, por orden creciente, a un triple nivel: *a)* atribución de los rendimientos tributarios; *b)* administración y gestión tributaria; *c)* determinación de la normativa legal que regula los tributos⁶.

En el tercer nivel, que implica la mayor responsabilidad tributaria se encuentran los impuestos propios y los recargos sobre impuestos estatales.

Por esta razón, las CCAA deben tener presente la normativa europea a la hora de crear sus impuestos propios.

II. EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS PROPIOS Y SU SITUACIÓN ACTUAL

En sus inicios, la tributación autonómica se centró en gravar el juego⁷ y las tierras infrautilizadas⁸. Sin embargo, el ámbito donde más impuestos han establecido las CCAA y más generalizados están ha sido el medio ambiente⁹.

⁶ F. D. ADAME MARTÍNEZ, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, ed. Comares, 1996.

⁷ En este sentido, se introduce primeramente en Cataluña mediante la Ley 21/1984, de 24 de diciembre y posteriormente se va implantando en otras CCAA como Valencia, Murcia, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia y el Principado de Asturias estableciéndose en todas ellas impuestos sobre el Bingo. Estos impuestos sobre el Bingo adoptan dos modalidades; en unas CCAA como Cataluña y Valencia el hecho imponible se materializa en la compra de cartones y en otras como por ejemplo Murcia y Baleares, el hecho imponible es la obtención del premio. Baleares, por su parte, mediante Ley 12/1990, de 28 de noviembre, implanta un impuesto sobre Loterías, cuyo hecho imponible consiste en la participación en los Sorteos de la Lotería del Estado mediante la adquisición de billetes o fracciones de la Lotería nacional así como en la realización de apuestas de Lotería Primitiva o Bono-Loto, que se lleven a cabo en el territorio de la Comunidad. Este impuesto fue declarado inconstitucional por Sentencia 49/1995, al considerar el Tribunal que se invadía el objeto propio de un monopolio fiscal de competencia estatal.

⁸ En cuanto al impuesto de tierras infrautilizadas la primera CA que lo introduce es Andalucía mediante Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de Andalucía, introduciéndose posteriormente en Extremadura, mediante Ley 3/1987 y en el Principado de Asturias mediante Ley 4/1989. En Extremadura también se introduce un impuesto sobre Dehesas Calificadas en Deficiente Aprovechamiento mediante Ley 1/1986, de 7 de mayo. En todos estos impuestos, el hecho imponible está constituido por la infrautilización de las fincas rústicas.

⁹ A. I. GONZÁLEZ GONZÁLEZ y S. ÁLVAREZ GONZÁLEZ, «Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, núm. 9/2011, Instituto de Estudios fiscales, págs. 3 a 20.

Las razones que explican esta tendencia de las CCAA son varias. En primer lugar, se trata de un ámbito poco gravado por el Estado y por las Entidades Locales¹⁰. En segundo lugar, el medio ambiente es una preocupación ciudadana, lo que facilita que los gobernantes acudan a justificar la protección del medioambiente en casi todos los impuestos, aunque en la mayoría de ellos la finalidad es más recaudatoria¹¹ que medioambiental¹². Esta circunstancia tiene una gran importancia a la hora de analizar si un tributo propio es compatible con el Derecho de la UE y sobre todo con la regulación sobre ayudas de Estado. Esto es debido a que las ayudas implementadas para luchar contra el cambio climático y otras medidas de protección del medio ambiente se encuentran desarrolladas en el Reglamento General de Exención por Categorías¹³ y por las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado a favor del medioambiente¹⁴. La Comisión ha identificado una serie de medidas por las que las ayudas estatales pueden considerarse compatibles con el mercado interior. Entre dichas medidas se encuentran:

- las ayudas concedidas en el marco de regímenes de permisos negociables;
- las ayudas en forma de reducciones o exenciones de impuestos ambientales.

Dentro de estos impuestos podemos distinguir entre diversas modalidades. Por una parte, cabe destacar los *cánones de saneamiento y otros impuestos en materia de agua*, que están implantados en la mayoría de las CCAA, excepto en Madrid y Castilla-La Mancha, cuyos tributos sobre el agua, por su configuración son considerados como tasas¹⁵. La base imponible generalmente se identifica con el volumen de agua consumida o estimada, expresada en metros cúbicos. Tienen amplios supuestos de no sujeción y exenciones y la finalidad es regular el vertido de aguas residuales y financiar los gastos de inversión y explotación de las infraestructuras. La tarifa suele distinguir entre usos domésticos e industriales con un componente fijo y otro variable atendiendo a carga contaminante, población del municipio, etc.

Otro tipo de impuestos propios son los *impuestos sobre residuos*, implantados en Andalucía, Cataluña, Castilla-La Mancha, Madrid, Murcia y Cantabria. Su tratamiento normativo, aunque tienen elementos comunes, también presentan importantes diferencias entre sí. Su conexión ambiental es bastante clara y gravan directamente las fuentes de contaminación. Las exenciones establecidas suelen responder al carácter medioambiental.

Otra variante son los *impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera* implantados en las CCAA de Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Galicia y Murcia. El hecho imponible con-

¹⁰ P. M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

¹¹ Tal y como manifiestan AAVV, «Informe Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal», 2014, en España todavía no ha tenido lugar la llamada *Reforma Fiscal Verde* aplicada en otros países europeos, a pesar de los análisis y estudios impulsados por la Secretaría de Estado de Hacienda, desde el año 2000.

¹² P. M. HERRERA MOLINA y D. CARBAJO VASCO, «Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental», *Papeles de Trabajo sobre Medio ambiente y Derecho*, núm. 2/2003, Fundación Biodiversidad, pág. 10. Para que un tributo tenga una finalidad ambiental no basta con afectar los ingresos de un tributo cualquiera, ni es suficiente con denominarlo medioambiental e incluso que ello se reconozca en la configuración del hecho imponible, si después su estructura se desvincula de ese objetivo.

¹³ Reglamento (CE) 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto.

¹⁴ DOUE de 1 de abril de 2008, referencia 2008/C 82/01.

¹⁵ A. I. GONZÁLEZ GONZÁLEZ y S. ÁLVAREZ GONZÁLEZ, «Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, núm. 9/2011, Instituto de Estudios fiscales, págs. 3 a 20.

siste en la emisión a la atmósfera de una serie de sustancias contaminantes, que varían de unas Comunidades a otras, con tipos de gravamen progresivos en función del nivel de emisión y determinándose su base imponible por control directo o estimación indirecta¹⁶. Algún sector doctrinal ha señalado que los mecanismos de coordinación establecidos por las CCAA en estos impuestos para evitar la doble imposición con el régimen de comercio de derechos de emisión podría suponer una ayuda de Estado ilegal e incompatible con el Derecho de la UE¹⁷.

En esta línea medioambiental se han establecido *impuestos sobre actividades e instalaciones que inciden en el medio ambiente*, como el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente¹⁸, regulado actualmente por el Decreto legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, que ha derogado las Leyes 7/1997 y 8/2005¹⁹. El impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (producción termónuclear de energía eléctrica), regulado actualmente por Ley 16/2005, de 29 de diciembre. El impuesto catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que se puede derivar la activación de planes de protección civil y regulado por Ley 4/1997, de 20 de mayo.

Otro tipo de impuestos, en los que es *discutible su carácter medioambiental*, es el que grava las grandes superficies comerciales²⁰, aunque su implantación se justifica en el impacto que produ-

¹⁶ P. CHICO DE LA CÁMARA y P. M. HERRERA MOLINA, «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», en M. BUÑUEL GONZÁLEZ, *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, 2004, págs. 185 y ss.

¹⁷ A. ANTÓN ANTÓN e I. BILBAO ESTRADA, «La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autónomos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de ayuda de Estado ilegal no compatible?», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 16/2008.

¹⁸ Sobre esta materia resulta de interés los siguientes artículos P. M. HERRERA MOLINA, «STC 289/2000, de 30 de noviembre: inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el Medio Ambiente», *Crónica Tributaria*, núm. 104/2002, págs. 166 a 168; «La inconstitucional declarada en el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro», *Quincena Fiscal*, núm. 5/2001, págs. 5 a 10.

¹⁹ P. M. HERRERA MOLINA, «STC 179/2006, de 13 de junio: inconstitucionalidad parcial del Impuesto Extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente», *Crónica Tributaria, Comentarios de Jurisprudencia Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 141/2011, págs. 251 a 254. Según el citado autor, la modificación operada en el año 2005 en el Impuesto continuaría viciada de constitucionalidad. Opinión contraria es la de C. CHECA GONZÁLEZ, «El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente: defensa de su constitucionalidad», *Nueva fiscalidad*, núm. 2/2003, págs. 27 a 49.

²⁰ «La inconstitucional declarada en el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro», *Quincena Fiscal*, núm. 5/2001, págs. 5 a 10. Pese a lo señalado en el citado artículo, el Tribunal Constitucional, a través de la STC 53/2014, de 10 de abril, ha declarado constitucional el impuesto asturiano sobre grandes superficies. Las críticas doctrinales a la constitucionalidad han sido inmediatas. Baste señalar entre otros, P. M. HERRERA MOLINA, «Consideraciones críticas sobre la STC 53/2014, de 10 de abril: constitucionalidad de la redacción original del Impuesto asturiano sobre grandes superficies», *ECJ leadingcases*, 20 de mayo de 2014. La crítica a la doctrina del TC en la mencionada STC se refiere a dos puntos principalmente: en primer lugar, al analizar la finalidad extrafiscal del Impuesto, en palabras de HERRERA MOLINA:

«El Tribunal afirma que “no se trata de examinar si estamos ante un impuesto idóneo para minimizar el impacto medioambiental que se pretende tener en cuenta en su gravamen, sino si dicha finalidad se proyecta o no en su estructura y elementos de cuantificación”. Se trata de una mera consideración *obiter dictum* formulada en el contexto del análisis sobre la compatibilidad del impuesto con el artículo 6.3 LOFCA (prohibición de gravar los hechos imposables ya sometidos a tributación por el Estado). Pese a todo, creo que se trata de una afirmación desafortunada, pues el control de idoneidad (el determinar si una medida es apta para conseguir su fin) forma parte del control de proporcionalidad que corresponde al Tribunal Constitucional. Desde luego que el tribunal no ha de realizar consideraciones de mera política legislativa, pero pienso

(*Sigue.*)

ce la implantación de este tipo de establecimientos, generando externalidades negativas tanto en el sector comercial como en la ordenación territorial y en el medio ambiente. Este impuesto se establece primeramente en Cataluña por Ley 16/2000 extendiéndose posteriormente a Navarra, Asturias y Aragón. El Impuesto asturiano sobre grandes establecimientos comerciales ha sido declarado constitucional a través de la STC 53/2014, de 10 de abril. Pese a las críticas vertidas sobre la referida Sentencia²¹, el TC considera en esencia, en primer lugar, que la materia imponible del IGEC no coincide con la del Impuesto sobre actividades económicas ni con la del Impuesto sobre bienes inmuebles; en segundo lugar, que la estructura del Impuesto asturiano denota que se está ante un tributo de carácter extrafiscal y finalidad ambiental²² y, por último,

(Continuación.)

que la idoneidad en sentido estricto –en su doble vertiente formal (es teóricamente posible que funcione) y real (a la luz de datos estadísticos)– sí debería ser controlada por el Tribunal Constitucional español, del mismo modo análogo a lo que sucede en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.»

En segundo lugar, al analizar si lesiona la libertad de empresa, según Herrera Molina:

«El Tribunal examina si el impuesto *lesiona la libertad de empresa en la medida en que pueda constituir “un obstáculo para un colectivo de sujetos a quienes coloca en el mercado en una clara situación de desventaja, por tener que asumir unos costes que no asumen sus competidores”*. El principal problema está en que la redacción original de la ley sólo gravaba los establecimientos “destinados al ejercicio regular de actividades comerciales”, de donde parece deducirse la no sujeción de otros establecimientos que causan un impacto ambiental semejante (ocio y hostelería). Como prueba adicional de esta no sujeción se alega que la reforma operada por la Ley 6/2004 somete expresamente a tributación los establecimientos de ocio y hostelería.

Pues bien, a juicio del Tribunal: “*No es posible acoger la interpretación que realiza el órgano judicial de la Ley controvertida. Dado que el impuesto recae sobre grandes establecimientos comerciales, están incluidos dentro de su ámbito todos los locales situados dentro de la gran superficie, con independencia de su destino, sin que de la lectura del artículo 21.3.2 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, quepa extraer una conclusión contraria. No constituye una objeción que tras la reforma operada por la Ley 6/2004, de 28 de diciembre, el precepto se refiera a estos últimos de forma expresa porque, como razona el Letrado del Principado, ha pretendido aclarar qué operadores económicos están sujetos al impuesto. En consecuencia, no cabe considerar vulnerado el derecho a la igualdad establecido con carácter general por el artículo 14 CE y, con carácter particular en relación con el deber de contribuir, por el artículo 31 CE.*”

A mi entender el Constitucional carece de elementos sólidos para rechazar la interpretación del Tribunal de instancia. La redacción inicial de la ley señalaba que:

“Se entiende por establecimientos comerciales los locales y las construcciones o instalaciones dispuestas sobre el suelo de modo fijo y permanente, cubiertos o sin cubrir, exentos o no, exteriores o interiores de una edificación, con escaparates o sin ellos, destinados al ejercicio regular de actividades comerciales, ya sea de forma continuada o en días o temporadas determinadas, así como cualesquiera otros recintos acotados que reciban aquella calificación en virtud de disposición legal o reglamentaria.”

En cambio, la redacción introducida por la Ley 6/2004 establece que:

“Se entiende por establecimientos comerciales los locales y las construcciones o instalaciones dispuestas sobre el suelo de modo fijo y permanente, cubiertos o sin cubrir, exentos o no, exteriores o interiores de una edificación, con escaparates o sin ellos, destinados al ejercicio regular de actividades comerciales y de ocio, hostelería y espectáculos, ya sea de forma continuada o en días o temporadas determinadas, así como cualesquiera otros recintos acotados que reciban aquella calificación en virtud de disposición legal o reglamentaria.”

Parece evidente, por tanto, que la Ley 6/2004 constituye una ampliación del hecho imponible. Así lo confirma la Exposición de Motivos de la citada norma al indicar que “en relación con el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, se lleva a cabo una modificación que, además de consistir en ajustes de carácter técnico, supone la *redefinición de algunos elementos que configuran el impuesto* al objeto de que responda y se adecue en mayor medida a los fines para los que se creó, con la finalidad de dar respuesta a lo que la experiencia en la gestión del mismo, durante el tiempo de su vigencia, ha puesto de manifiesto”.

Es de suponer que los ejercicios 2002 a 2004 ya estarán prescritos, pero si en algún caso no fuera así como consecuencia de circunstancias que hayan interrumpido la prescripción ¿sería razonable utilizar la sentencia para someter a gravamen de modo retroactivo los locales destinados al ocio, hostelería y espectáculos?

A mi juicio –aunque puedo equivocarme– *el Tribunal realiza una interpretación completamente artificiosa del hecho imponible original* para salvar la inconstitucionalidad que hubiera supuesto la exclusión de actividades económicas perfectamente comparables a las actividades comerciales desde la perspectiva de su sometimiento al impuesto.»

²¹ P. M. HERRERA MOLINA, «Consideraciones críticas sobre la STC 53/2014, de 10 de abril: constitucionalidad de la redacción original del Impuesto asturiano sobre grandes superficies», *ECJ leadingcases*, 20 de mayo de 2014. Para más detalle véase nota al pie anterior.

²² Véase la nota al pie 20.

que el impuesto no infringe el principio de igualdad, ni en su vertiente general (art. 14 CE) ni en su vertiente específicamente tributaria (art. 31. 3 CE)²³.

En nuestra opinión, se trata de una desafortunada Sentencia que continúa desvirtuando la doctrina constitucional sobre la finalidad extrafiscal de los tributos²⁴. Sin embargo, de especial interés es la remisión que el propio TC establece a la posibilidad de que el impuesto analizado resulte contrario al ordenamiento comunitario aunque no entra a analizarlo al declararse no competente.

En Aragón, se introduce un impuesto sobre el daño medioambiental causado por las instalaciones por cable mediante Ley 13/2005, de 30 de diciembre.

En Andalucía, por Decreto Ley 4/2010, de 6 de julio se implanta el impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso con el objetivo de reducir su uso por considerarse peligroso para el medio ambiente. Posteriormente se implanta en Cantabria por Ley 11/2010, de 23 de diciembre.

Otra variante de impuestos propios que se han ido implantando son los impuestos de *canon eólico* establecido en Galicia por Ley 8/2009, de 22 de diciembre y posteriormente en Castilla-La Mancha y la Rioja, justificándose su carácter medioambiental por el impacto visual y ambiental que provocan las instalaciones necesarias para este tipo de energías.

Desde su aprobación han sido varias las «voces críticas» que niegan la finalidad extrafiscal del tributo y critican sus efectos perturbadores para las fuentes de energía renovable. Como señala el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal, su hecho imponible se define, «de un modo un tanto barroco». No es para menos tal calificativo ya que el mismo se configura por la generación de afecciones e impactos visuales y medioambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma. Su base imponible se determina en función del número de aerogeneradores. Además en algunas CCAA la cuota del impuesto se incrementa según la respectiva potencia de los aerogeneradores, de tal manera que «un parque eólico con muchos aerogeneradores de poca potencia puede tributar menos que otro con pocos de gran potencia»²⁵. Esta circunstancia provoca un contrasentido con su hecho imponible y la finalidad extrafiscal del impuesto que no olvidemos es la gravar la contaminación visual. No obstante, incluso en aquellas CCAA cuya estructura tributaria pudiese suponer un incentivo a la eficiencia energética iría en contra de la política ambiental del Estado.

Por tanto, podemos concluir que las CCAA han aprobado una gran variedad de tributos medioambientales siendo la mayoría de ellos inadecuados para conseguir los pretendidos objetivos medioambientales²⁶.

Entendemos fundamental desde la perspectiva europea determinar si los tributos propios aprobados por las CCAA tiene una verdadera finalidad medioambiental ya que en determinadas ocasiones será la finalidad ambiental la que determine si un tributo propio es o no es compatible

²³ J. I. RUBIO DE URQUÍA, «El TC desestima la cuestión de inconstitucionalidad promovida en su día por el TSJ de Asturias respecto del IGEC asturiano», *Notas de Actualidad*, núm. 218, 16 de mayo de 2014.

²⁴ Véase nota al pie 20.

²⁵ La dudosa finalidad ambiental del canon eólica ha sido advertida por la jurisprudencia. En este sentido, el TSJ de Galicia en Sentencia 193/2014, de 12 de febrero de 2014, ha manifestado serias dudas respecto a la finalidad ambiental del canon eólico gallego.

²⁶ En los mismos términos se expresa el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal y cuyos argumentos compartimos plenamente en este tema al señalar que las CCAA han establecido tributos «sobre las aguas, la atmósfera, las instalaciones energéticas, las grandes superficies, los residuos, el turismo y hasta sobre el *impacto paisajístico*» y en la mayoría de ellos está ausente la finalidad ambiental.

con el Derecho de la UE, tal y como veremos más adelante, con independencia de que el TC señale dicha finalidad ambiental.

Últimamente, algunas CCAA como Andalucía, Extremadura, Canarias, Asturias y Cataluña han establecido impuestos sobre depósitos bancarios y que no tienen un carácter medioambiental, sino meramente recaudatorio. Sobre estos impuestos, aunque el Tribunal Constitucional los ha declarado constitucionales, hay autores que no están de acuerdo como GARCÍA NOVOA que considera que este tipo de impuestos presentan problemas de compatibilidad con el Derecho Comunitario²⁷.

Ante esta situación, el Estado ha reaccionado y mediante Ley 16/2012, de 27 de diciembre, crea el Impuesto Estatal sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito con la finalidad de asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero, con efectos de 1 de enero de 2013, exigible en todo el territorio español y a un tipo 0 de gravamen. Lo que realmente ha pretendido el Estado con esta Ley es imposibilitar que las CCAA establezcan este tipo de impuestos. Sin embargo, entendemos que esta medida no es la más adecuada ya que supone un fraude de ley por lo que hubiese sido deseable una modificación en la LOFCA impidiendo gravar esta materia por parte de las CCAA.

El Consejo de Ministros de 4 de julio de 2014, el Gobierno modifica el tipo de gravamen del 0 por 100 para establecer un gravamen del 0,03 por 100 a pagar por las entidades financieras, con efectos desde el 1 de enero de 2014. Su recaudación irá destinada a las Comunidades Autónomas, en función de la recaudación que se obtenga en cada territorio.

La modificación se efectúa para garantizar una tributación armonizada de los depósitos constituidos en las entidades de crédito de todo el territorio español, y con ello, velar por la unidad de mercado y la eficiencia del sistema financiero.

Durante el año 2013, la CA de la Rioja ha creado el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos y el Impuesto sobre el Impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de comunicaciones telefónicas o telemáticas.

La Comunidad Valenciana ha creado el Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente y el Impuesto sobre eliminación de residuos en vertederos.

Por su parte, la Comunidad de Murcia ha suprimido el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.

RELACIÓN ACTUAL DE IMPUESTOS PROPIOS EXISTENTES EN LAS CCAA

CCAA	Tributos propios
Andalucía	<ul style="list-style-type: none"> – Impuesto sobre tierras infrautilizadas: Ley 8/1984, de 3 de julio. – Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera: Ley 18/2003, de 29 de diciembre. – Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales: Ley 18/2003, de 29 de diciembre. – Impuesto sobre depósitos de residuos radiactivos: Ley 18/2003, de 29 de diciembre. – Impuesto sobre depósitos de residuos peligrosos: Ley 18/2003, de 29 de diciembre. – Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma: Ley 9/2010 de 30 de julio. – Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito en Andalucía: Ley 11/2010, de 3 de diciembre. – Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía: Ley 11/2010, de 3 de diciembre.

(*Sigue.*)

²⁷ C. GARCÍA NOVOA, «El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios», *Revista catalana de Dret públic*, núm. 46/2013, págs. 104 a 134.

(Continuación.)

CCAA	Tributos propios
Aragón	<ul style="list-style-type: none">– Canon de saneamiento de aguas: Ley 6/2001, de 17 de mayo.– Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera: Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre.– Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta: Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre.
Asturias	<ul style="list-style-type: none">– Impuesto sobre fincas o explotaciones infrautilizadas: Ley 4/1989, de 21 de julio.– Impuesto sobre el juego del bingo: Ley 2/1992, de 30 de diciembre.– Canon de saneamiento: Ley 1/1994, de 21 de febrero. (Sustituido por el impuesto sobre afecciones ambientales del uso del agua.)– Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: Ley 15/2002, de 27 de diciembre.– Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente: Ley 13/2010, de 28 de diciembre.– Impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito: Ley 3/2012, de 28 de diciembre.– Impuesto sobre las Afecciones Ambientales del Uso del Agua, Ley 1/2014, de 14 de abril, por la que se crea y regula, como tributo propio de carácter extrafiscal, un Impuesto sobre las Afecciones Ambientales del Uso del Agua, el cual viene a sustituir al canon de saneamiento establecido en 1994.
Baleares	<ul style="list-style-type: none">– Impuesto sobre los premios del juego del bingo: Ley 13/1990, de 29 de noviembre.– Canon de saneamiento de aguas: Ley 9/1991, de 27 de noviembre.
Canarias	<ul style="list-style-type: none">– Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo. Ley 5/1986, de 28 de julio.– Canon de vertido: Ley 12/1990, de 26 de julio.– Impuesto sobre las labores de tabaco: Ley 1/2011, de 21 de enero.– Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por los grandes establecimientos comerciales: Ley 4/2012, de 25 de junio.– Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades: Ley 4/2012, de 25 de junio.– Impuesto sobre depósitos de clientes en las entidades de crédito: Ley 4/2012, de 25 de junio.
Cantabria	<ul style="list-style-type: none">– Canon de Saneamiento: Ley 2/2002, de 29 de abril.– Impuesto sobre el depósito de residuos en vertedero: Ley 6/2009, de 28 de diciembre.
Castilla-La Mancha	<ul style="list-style-type: none">– Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente: Ley 16/2005, de 29 de diciembre.– Canon eólico: Ley 9/2011, de 21 de marzo.
Castilla y León	<ul style="list-style-type: none">– Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión: Ley 1/2012, de 28 de febrero.– Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero: Ley 1/2012, de 28 de febrero.
Cataluña	<ul style="list-style-type: none">– Gravamen de protección civil: Ley 4/1997, de 20 de mayo.– Canon del Agua: Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre.– Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: Ley 16/2000, de 29 de diciembre.– Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales: Ley 8/2008, de 10 de julio.

(Sigue.)

(Continuación.)

CCAA	<i>Tributos propios</i>
Cataluña	<ul style="list-style-type: none"> – Canon sobre la incineración de residuos municipales: Ley 8/2008, de 10 de julio. – Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción: Ley 8/2008, de 10 de julio. (Suspendida aplicación.) – Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos: Ley 5/2012, de 20 de marzo. – Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito: Decreto-Ley 5/2012 de 18 de diciembre.
Extremadura	<ul style="list-style-type: none"> – Canon de saneamiento: Ley 2/2012, de 28 de junio. – Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos: Ley 2/2006, de 12 de diciembre. – Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente: Ley 2/2006, de 12 de diciembre. – Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito: Ley 2/2006, de 12 de diciembre. – Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero: Ley 2/2012, de 28 de junio.
Galicia	<ul style="list-style-type: none"> – Impuesto sobre el juego del bingo: Ley 7/1991, de 19 de junio. – Canon de Saneamiento: Ley 9/2010, de 4 de noviembre. – Impuesto sobre la contaminación atmosférica: Ley 12/1995, de 29 de diciembre. – Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada: Ley 15/2008, de 19 de diciembre. – Canon eólico: Ley 8/2009, exigible a partir de 2010.
Madrid	<ul style="list-style-type: none"> – Tarifa de depuración de aguas residuales: Ley 10/1993, de 26 de octubre. – Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados: Ley 3/2000, de 8 de mayo. – Impuesto sobre depósito de residuos: Ley 6/2003, de 20 de marzo.
Murcia	<ul style="list-style-type: none"> – Impuesto sobre los premios del juego del bingo: Ley 12/1984, de 27 de diciembre. – Canon de saneamiento: Ley 3/2000, de 12 de julio. – Impuesto sobre almacenamiento o depósitos de residuos: Ley 9/2005, de 29 de diciembre. – Impuesto sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera: Ley 9/2005, de 29 de diciembre. – Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales: Ley 9/2005, de 29 de diciembre.
La Rioja	<ul style="list-style-type: none"> – Canon de saneamiento: Ley 5/2000, de 25 de octubre. – Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: Ley 7/2012, de 21 de diciembre. – Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos: Ley 7/2012, de 21 de diciembre. – Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas: Ley 7/2012, de 21 de diciembre.
C. Valenciana	<ul style="list-style-type: none"> – Canon de saneamiento: Ley 2/1992, de 26 de marzo. – Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente: Ley 10/2012, de 21 de diciembre. – Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos: Ley 10/2012, de 21 de diciembre.

Fuente: Elaboración propia.

III. IMPUESTOS PROPIOS Y DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

El ordenamiento comunitario afecta tanto a los Estados como a las CCAA, ya que según la Sentencia del TC 28/1991, de 14 de febrero, la incidencia del ordenamiento comunitario tiene lugar en todos los ámbitos jurídicos, lo que lleva consigo que se incluya no solo al Estado español sino también a las CCAA y a los Entes locales.

No obstante, hay que tener en cuenta que de acuerdo con la distribución competencial entre la UE y los Estados miembros, son los Estados los directamente afectados y por tanto los responsables primarios de las obligaciones que este impone, pues de acuerdo con la Sentencia del TC 96/2002, de 25 de abril, la distribución competencial que el Texto constitucional ha operado entre el Estado y las CCAA figue también para la ejecución del Derecho de la Unión Europea y por tanto no impide que el Estado pueda repercutir *ad intra*, sobre las Administraciones públicas autonómicas competentes, la responsabilidad que en cada caso proceda.

De lo anterior se deduce que las CCAA, en virtud de su autonomía normativa reconocida en la Constitución para establecer tributos propios, han de tener en cuenta el ordenamiento comunitario, que debido a su complejidad ha de extremar el cuidado a la hora de su configuración.

A continuación vamos a analizar a la luz del Derecho de la UE aquellos tributos propios de las CCAA que podrían vulnerar el ordenamiento comunitario.

1. La imposición sobre instalaciones que inciden en el medioambiente

Entre los impuestos que podrían ser enjuiciados desde la perspectiva del Derecho comunitario nos encontraríamos primeramente con el aplicado en la CA de Extremadura sobre *instalaciones que inciden en el medio ambiente y que abarca entre otras cosas, la producción de energía eléctrica*.

Para analizar la concordancia de este impuesto en relación con el ordenamiento comunitario es clarificador la contestación del TJUE, *Asunto C-213/96* sobre el procedimiento iniciado por *Outokumpu Oy* y en el que se plantea una cuestión prejudicial sobre un impuesto especial sobre la electricidad establecido en Finlandia²⁸.

En dicho asunto, el TJUE establece que el Derecho comunitario no restringe la libertad de cada Estado miembro de establecer un sistema diferenciado de tributación para algunos productos en función de criterios objetivos, tales como las materias primas utilizadas o los procedimientos de producción aplicados siempre que se persigan objetivos de política económica compatibles, a su vez, con las prescripciones del Tratado y del Derecho derivado y siempre que eviten cualquier forma de discriminación, directa o indirecta, respecto a las importaciones procedentes de los demás Estados miembros, de protección de las producciones nacionales competidoras.

²⁸ J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, págs. 132 y ss.

En la misma Sentencia se admite que el tipo de un tributo interno sobre la electricidad varíe según el método de producción de ésta y según las materias utilizadas para dicha producción, ya que dicha diferenciación se basa en razones relacionadas con el medio ambiente y este precisamente constituye uno de los objetivos esenciales de la Comunidad Europea.

En el caso concreto, el Tribunal declaró no ajustado al Derecho comunitario este impuesto, pero no por la diversidad de tipos impositivos según el método de producción y materias primas utilizadas sino por el carácter discriminatorio de tipos aplicado respecto a la electricidad producida en el propio país y a lo aplicado a la electricidad importada, ya que independiente del método de producción, se le aplica un tipo único que es superior al tipo más bajo del aplicado a la electricidad de origen nacional, por lo que puede dar lugar, aunque solo sea en algunos casos, a una tributación superior de la electricidad importada, por lo que lo declara contrario al infringir el artículo 95 del Tratado al calcular el sistema de tributación distinto según sea producto nacional o producto importado.

Aplicando esta doctrina al impuesto extremeño, no parece que vulnera las normas comunitarias, ya que su estructura no establece diferencias de trato según que la producción tenga lugar dentro o fuera de España. Solo llegaría a ser contrario al Derecho comunitario si el sistema de imposición fuera distinto según la electricidad fuera importada o de origen nacional y el tipo de la electricidad importada fuera superior al nacional.

2. El impuesto sobre grandes superficies²⁹

2.1. Introducción

Otro de los impuestos que ha sido cuestionado a partir del Derecho comunitario ha sido el *impuesto sobre las grandes superficies*, establecido inicialmente en Cataluña y –tras su declaración de constitucionalidad– también en otras CCAA como Asturias, Navarra y Aragón³⁰.

Al analizar dicho impuesto, surgen dudas sobre si podría constituir una ayuda de Estado (para las entidades comerciales no gravadas) o quebrantar la libertad de establecimiento. Estas dudas han sido también observadas por el TC al declarar la constitucionalidad del Impuesto asturiano aunque sin entrar al fondo del asunto por declararse no competente para ello³¹.

²⁹ El Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma fiscal propone suprimir este tipo de impuestos por sus negativos efectos económicos sobre la unidad de mercado y sobre la eficiencia económica. En concreto «no parece razonable que se establezca un impuesto estatal sobre grandes superficies ni siquiera en el caso de que se cediera este impuesto a las Comunidades Autónomas porque distorsiona la competencia en la distribución de bienes y servicios y *discrimina entre las diferentes formas de esa distribución*». Además, supone la ruptura de la unidad de mercado y una protección injustificada a determinados medios de distribución pese a la doctrina del Tribunal Constitucional en esta materia que considera a estos impuestos acordes con la libertad de mercado y ni infringen las prohibiciones de doble imposición establecidas por la LOFCA.

³⁰ V. RUIZ ALMENDRAL y J. ZORNOZA PÉREZ, «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional», *Nueva Fiscalidad*, núm. 10/2004.

³¹ STC 53/2014, de 10 de abril.

Las ayudas de Estado, según la jurisprudencia del TJUE incluyen no solamente las ayudas directas mediante transferencias de fondos, sino también las exenciones y demás beneficios fiscales, en tanto generen un efecto equivalente.

Según la exposición de motivos del impuesto catalán, con este impuesto se busca la protección del pequeño y mediano comercio frente a los grandes establecimientos, atendiendo una circunstancia que singulariza el modelo de ciudad propio de los países mediterráneos y cumple una función no sólo económica, sino también social y urbanística.

Su justificación medioambiental se basa en las externalidades negativas que provocan esta clase de establecimientos y se afectan sus ingresos a la ejecución de programas de actuación para la rehabilitación y potenciación de las actividades terciarias de los centros urbanos y la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras.

El carácter extrafiscal del impuesto constituye una vía de escape cada vez más utilizada en los tributos autonómicos en aras de garantizar su compatibilidad con el Derecho comunitario y así, la mayoría de los impuestos propios introducidos por las CCAA buscan una justificación medioambiental, cuando algunos de ellos son predominantemente recaudatorios.

Autores como HERRERA MOLINA³² y RUBIO DE URQUÍA³³ han manifestado una posición contraria a la doctrina constitucional que “bendice” la justificación medioambiental de estos tributos³⁴.

En principio la ausencia de justificación ambiental no determina que el impuesto pueda considerarse como una ayuda de Estado. Sin embargo, puede suceder que se esté en presencia de una ayuda de Estado compatible con el Derecho de la UE por el carácter extrafiscal del impuesto. En la medida en que estemos en presencia de una pretendida justificación ambiental pero carente de la misma, estaríamos en presencia de una ayuda de Estado no compatible con el Derecho de la UE.

2.2. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y las ayudas de Estado

La posible vulneración del impuesto con la prohibición de ayudas de Estado se puede analizar desde dos ámbitos³⁵: en primer lugar, desde un punto de vista directo, al considerarse un impuesto que otorga una ventaja económica a las pequeñas y medianas empresas frente a los establecimientos comerciales y, en segundo lugar, atendiendo a la afectación de la recaudación obtenida del impuesto.

³² P. M. HERRERA MOLINA, «Consideraciones críticas sobre la STC 53/2014, de 10 de abril: constitucionalidad de la redacción original del Impuesto asturiano sobre grandes superficies», *ECJ leadingcases*, 20 de mayo de 2014.

³³ J. J. RUBIO DE URQUÍA, «El TC desestima la cuestión de inconstitucionalidad promovida en su día por el TSJ de Asturias respecto del IGEC asturiano», *Notas de Actualidad*, núm. 218, 16 de mayo de 2014.

³⁴ En este sentido, el TC ha declarado conforme a la Constitución el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales aprobado por varias CCAA. En concreto podemos citar las siguientes Sentencias: STC 53/2014, de 10 de abril; STC 96/2013, de 23 de abril; STC 208/2012, de 14 de noviembre; STC 197/2012, de 6 de noviembre; STC 122/2012, de 5 de junio.

³⁵ F. MARCOS, «Los impuestos autonómicos sobre las grandes establecimientos comerciales como ayuda de Estado ilícita ex artículo 81 TCE», Instituto de Estudios Europeos, Universidad San Pablo CEU, núm. 2/2004.

En relación a la primera cuestión, no cabe duda de que, con la aplicación de este impuesto, se está otorgando una ventaja competitiva que distorsiona la competencia en la distribución de bienes y servicios gravando a los grandes centros comerciales y, provocando una situación de desventaja en la competencia y favoreciendo a determinadas empresas. En segundo lugar, parece claro el carácter selectivo de la medida al recaer únicamente sobre un determinado sector empresarial. Sin embargo, no está claro que estemos en presencia de ayudas públicas. Como sabemos, el TJUE ha establecido a este respecto un criterio amplio, incluyendo como ayudas públicas a los beneficios fiscales. No obstante, la ventaja competitiva se produce a través del elemento tributario de la no sujeción. A través de la no sujeción, se excluye del ámbito de aplicación del impuesto y, por tanto, la obligación tributaria ni siquiera llega a nacer al no realizarse el hecho imponible. El TJUE ha señalado que la no sujeción no lleva consigo ninguna transferencia directa o indirecta de fondos estatales, sino que responde únicamente a la voluntad del legislador de establecer un marco legal específico³⁶

Desde esta óptica, el diseño del impuesto no supondría una ayuda de Estado. No obstante, algún sector doctrinal ha considerado que se la no sujeción establecida en este impuesto podría considerarse como una medida de efecto equivalente a una ayuda de Estado como instrumento para «eludir la prohibición de ayudas de Estado concedidas a través de créditos fiscales»³⁷. Nuestra opinión al respecto es contraria ya que en esos supuestos no estaríamos ante una verdadera *no sujeción* sino ante supuestos de exención fiscal y, por tanto, así es cómo deberían calificarse a la luz de la regulación sobre ayudas de Estado. Por tanto, habrá que analizar si el supuesto de no sujeción obedece a la estructura y finalidad del impuesto. En el caso que sea acorde con la misma, la jurisprudencia del TJUE es clara y en ningún momento podrá ser calificada como ayuda de Estado. En caso contrario, sí estaríamos ante una ayuda pública.

En el presente caso, el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales tiene por finalidad gravar única y exclusivamente a los mismos y, por tanto, la no sujeción para las pequeñas y medianas empresas está plenamente justificada y concluimos que no estamos en presencia de una ayuda de Estado.

En relación a la afectación de la recaudación el impuesto al fomento de las pequeñas y medianas empresas existen diferencias doctrinales. Para un sector doctrinal, el concepto de *afectación* que contiene el impuesto es insuficiente para determinar si el impuesto constituye una ayuda de Estado indirecta, ya que afecta a la vertiente del gasto y aunque es indicativo de la política pública que subyace al establecimiento del gravamen correspondiente, el legislador podría desconocerla en leyes sucesivas sin que se produzca ninguna consecuencia jurídica³⁸. Sin embargo, para otro sector doctrinal³⁹, parece bastante clara la ayuda pública al pequeño y mediano comercio urbano al afectarse la recaudación al desarrollo de programas de modernización del comercio urbano.

³⁶ STJCE de 30 de noviembre de 1993, *Petra Kirsammer-Hack c. Nurhan Sidal*, (C-189/91).

³⁷ F. MARCOS, «Los impuestos autonómicos sobre las grandes establecimientos comerciales como ayuda de Estado ilícita ex artículo 81 TCE», Instituto de Estudios Europeos, Universidad San Pablo CEU, núm. 2/2004.

³⁸ J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, pág. 140

³⁹ F. MARCOS, «Los impuestos autonómicos sobre las grandes establecimientos comerciales como ayuda de Estado ilícita ex artículo 81 TCE», Instituto de Estudios Europeos, Universidad San Pablo CEU, núm. 2/2004.

Nosotros somos partidarios de este segundo planteamiento y, desde esta perspectiva, habrá que analizar si estamos ante ayudas públicas compatibles con el Derecho de la UE ya que las ayudas a la pequeña y mediana empresa se encuentran reguladas en el Reglamento Generales de Exención por Categorías. Sin embargo, la concreción de los supuestos de hecho y requisitos necesarios para considerar una ayuda de Estado a favor de las PyME compatible con el Derecho de la UE, contrasta con la generalidad de la afectación de la recaudación del impuesto. Esta circunstancia hace que se nos planteen serias dudas sobre la licitud de este tipo de ayudas, salvo que en su efectiva aplicación se tengan presente los límites establecidos en el Reglamento General.

2.3. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y las libertades fundamentales

Autores como GAROT⁴⁰ opinan que la aprobación de esta tipo de impuestos constituye una vulneración de la libertad de establecimiento ya que aunque el TJUE admite como límites a la libertad de establecimiento razones imperiosas de interés general, para ser válidas tienen que reunir determinados requisitos como establece el TJUE en la Sentencia *Reinhard Gebhard, Asunto C55/94* como son que las medidas nacionales que puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales contempladas en el Tratado deben reunir cuatro requisitos: *a)* que se apliquen de manera no discriminatoria; *b)* que estén justificadas por razones imperiosas de interés general; *c)* que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen, y *d)* que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. El Tribunal considera que para su enjuiciamiento conviene proceder a un análisis objetivo de los efectos de la reglamentación y recomienda a la jurisdicción de reenvío buscar las ventajas reales.

En cuanto al límite de libertad de establecimiento por razones medioambientales que constituyen un interés general, la apreciación debe hacerse caso por caso para ver si los obstáculos a la libertad de establecimiento invocados por razones de interés general, son necesarios y proporcionados y si el objetivo de protección del medio ambiente no se puede conseguir de otra manera, sin perjudicar la libertad de servicios.

Aplicando los requisitos de la Sentencia *Gebhard* para determinar si el impuesto sobre las grandes superficies, que se fundamenta en razones de medio ambiente para justificar un límite a la libertad de establecimiento, vemos que la medida se aplica de manera indiscriminada a empresas nacionales y no nacionales, por lo que no representa ninguna infracción. En cuanto al interés general, en principio parece una medida desproporcionada, ya que parece que obstaculiza en parte la libertad de establecimiento, en cuanto que las empresas de grandes superficies tenderán a establecerse en otros lugares en los que no exista este impuesto y a su vez, más que fomentar el medio ambiente, se configura como una medida de protección de las pequeñas superficies, por lo que podría dar lugar a un pronunciamiento contrario del TJUE.

La Comisión Europea a través de la respuesta del Comisario MONTI a una pregunta formulada por ALEJO VIDAL-CUADRAS (P-3185/02) afirmó que, en primer lugar, la finalidad consistente

⁴⁰ M. J. GAROT, «El impuesto sobre grandes superficies desde una perspectiva del Derecho comunitario» *IE Working paper Derecho*, AJ8-15, 10 de junio de 2004.

en proteger el comercio urbano era básicamente un objetivo económico, con lo que se suscitaba la duda de si debía ser considerado un objetivo derivado del interés general; en segundo lugar, que el argumento consistente en que el impuesto tendría como objetivo renovar las zonas adyacentes a los grandes centros comerciales, al objeto de minimizar el impacto medioambiental que generarían dichas superficies, sí podía ser aceptado como de interés general; y por último, que no obstante las distintas exenciones establecidas, así como el conjunto de excepciones a las exenciones, hacía que resultara difícil examinar dicho tributo desde la perspectiva de la proporcionalidad.

3. Los impuestos sobre depósitos bancarios

Otro de los impuestos que pueden conculcar el Derecho comunitario en cuanto puede constituir un obstáculo a la libre circulación de capitales y contra la prohibición de ayudas de Estado, es *el impuesto sobre depósitos bancarios* introducido inicialmente en Extremadura y que después ha sido introducido por otras CCAA como Asturias, Canarias, Andalucía y Cataluña y que han sido declarados constitucionales por nuestro Tribunal.

Desde el punto de vista interno, el TC declaró levantar la suspensión de la Ley autonómica por la que se aprobaba el Impuesto extremeño sobre depósitos de entidades bancarias⁴¹. El Tribunal considera que los argumentos esgrimidos por el Abogado del Estado no son suficientes para considerar que se produce un perjuicio de imposible o difícil reparación que se irrogan del mantenimiento o levantamiento de la suspensión para los intereses que se encuentren afectados, tanto el general y público, como el particular o privado de las personas afectadas. Posteriormente, por STC 210/2012, de 14 de noviembre, se declara la constitucionalidad del Impuesto Extremeño sobre Depósitos de Entidades de Crédito. A raíz de lo anterior, otras CCAA empiezan a aprobar el impuesto en sus respectivas Comunidades Autónomas.

Para evitar la proliferación de este tipo de impuestos propios de las CCAA, el Estado aprueba la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en cuyo artículo 19, se regula un nuevo impuesto sobre los depósitos en entidades de crédito de ámbito estatal, siendo el hecho imponible de dicho impuesto *el mantenimiento de fondos de terceros por entidades de crédito o sucursales en territorio español y que comporta la obligación de restitución* y fijando un gravamen en el 0 por 100. Con esta medida se pretende la exclusión de impuestos autonómicos similares al coincidir el hecho imponible en los mismos, ya que en virtud del artículo 6. 2 de la LOFCA, los tributos estatales excluyen a los autonómicos cuando coincida el hecho imponible. Sin embargo y a pesar de lo anterior, Cataluña aprueba el impuesto catalán sobre depósitos de entidades bancarias, por Decreto-Ley 5/2012, de 18 de diciembre. Contra el mismo, el Estado presenta un recurso de inconstitucionalidad.

A través del Auto del TC 153/2013, de 21 de mayo, se levanta la suspensión del impuesto sobre depósitos de entidades de crédito en Cataluña decretada en enero, cuando admitió a trámite un recurso de inconstitucionalidad presentado por el Gobierno central contra la iniciativa de la Generalitat. El TC avala el gravamen en un momento de fuertes recortes presupuestarios, obligados

⁴¹ Auto del TC 173/2002, de 1 de octubre.

para afrontar las actuales exigencias de reducción del déficit y del endeudamiento de la comunidad autónoma de Cataluña y considera que los argumentos esgrimidos por el Abogado del Estado no son suficientes para considerar que su aplicación puede un perjuicio de imposible o difícil reparación para los intereses que se encuentren afectados. Por tanto, mantiene la tesis establecida en el Auto del TC 173/2002, de 1 de octubre, por el que levanta la suspensión del impuesto extremeño sobre depósitos de entidades de crédito. A su vez, el Gobierno catalán ha interpuesto un recurso de inconstitucionalidad contra el impuesto estatal sobre depósitos de entidades de crédito.

La medida implementada por el legislador nacional al aprobar el impuesto estatal sobre depósitos bancarios no ha servido para normalizar la situación. Al contrario, tanto las entidades de crédito como los contribuyentes que tengan depósitos bancarios, se encuentran ante una fuerte inseguridad jurídica.

Además, no nos parece adecuado el procedimiento llevado a cabo por el Estado al fijar un tipo cero al nuevo impuesto estatal. Si la finalidad de la Administración central ha sido exigir un impuesto centralizado para eliminar los impuestos autonómicos aprobados sobre esta materia imponible debería procederse a una modificación en la LOFCA que estableciese un límite a la potestad tributaria de las CCAA para determinadas materias imponibles, estuviesen o no gravadas por el Estado por considerarse materias cuyo gravamen generaría importantes efectos perturbadores desde el punto de vista económico⁴² o que un gravamen establecido a un nivel territorial del tamaño de una CCAA no permite alcanzar los objetivos para los que se establece, como por ejemplo, los gravámenes establecidos por las CCAA sobre emisiones atmosféricas.

Esta situación jurídica ha cambiado el 4 de julio de 2013 al modificarse en Consejo de Ministros el tipo de gravamen del impuesto. A partir del 1 de enero de 2014, el tipo de gravamen del impuesto estatal sobre depósitos bancarios será del 0.3 por 100. Con esta medida, que quedan derogados los actuales impuestos autonómicos sobre depósitos bancarios. Sin embargo, hubiera sido deseable establecer unos límites a la potestad tributaria de las CCAA, tal y como hemos manifestado anteriormente.

Desde la perspectiva comunitaria, en lo referente a la libertad de circulación de capitales, los artículos 56 a 60 del TFUE exigen la supresión de las restricciones a los movimientos de capitales pertenecientes a las personas residentes en los Estados miembros, así como a las personas jurídicas y, la abolición de las discriminaciones del tratamiento en razón de nacionalidad o residencia⁴³.

Compartimos la opinión de García Novoa cuando señala que en el impuesto sobre depósitos bancarios de Extremadura, junto a la finalidad recaudatoria, pretende atajar *el endémico problema de la fuga de capitales* que sufre Extremadura y, por tanto, el impuesto pretende incidir en la libre circulación de capitales ya que la fuga del ahorro es una manifestación de la libre circulación de capitales y además califica a la *deslocalización* como una infracción tributaria en cuanto considera punible la

⁴² Los efectos negativos que producen este tipo de gravámenes sobre la a la Economía, según el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal, págs. 350 y ss., serían entre otros: un desincentivo al ahorro y alejamiento del principio de neutralidad fiscal, debilitamiento del sistema financiero, riesgo de deslocalización del ahorro, reducción del crédito y ralentización de la economía española

⁴³ C. GARCÍA NOVOA, «El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios», *Revista catalana de Dret públic*, núm. 46/2013, págs. 129 y ss.

desviación de pasivo a cuentas de ahorro o cualquiera otras, correspondientes a sucursales que tengan su sede fuera del territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Frente a esto, el artículo 63 del TFUE prohíbe cualquier restricción a la libre circulación de capitales interpretando el TJUE esta libertad en sentido amplio según *Sentencia Svensson, de 14 de noviembre de 1995, Asunto-484/93*. Por tanto estimamos que dicho impuesto va contra la libertad de movimiento de capitales.

Por otra parte, la regulación de dicho impuesto puede constituir una ayuda de Estado.

En general, los impuestos sobre depósitos bancarios prevén una exención para «las inversiones que siendo de utilidad pública o interés social para la región se concierten y aprueben por la Consejería correspondiente» por lo que constituyen en principio una exención claramente selectiva, ya que dicha exención sólo se aplica cuando la inversión es en la propia Comunidad que aplica el impuesto y no existe dicha exención cuando la inversión se realice en otros lugares distintos a dicha Comunidad Autónoma.

Por tanto, en la medida en que las reducciones de la carga tributaria se limitan a las inversiones en el Comunidad y no en las demás ni en los demás Estados miembros, pueden dar lugar a una ayuda pública incompatible con el Derecho comunitario.

4. Los impuestos sobre emisiones atmosféricas de las CCAA y el régimen de comercio de los derechos de emisión

4.1. Breve referencia al régimen de comercio de derechos de emisión

En el marco del Protocolo de Kioto, firmado en 1997, la Unión Europea se comprometió a reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero en un 8 por 100, entre 2008 y 2012, respecto de los niveles del año 1990. Una de las principales medidas que se han adoptado para facilitar el cumplimiento de las obligaciones asumidas con el Protocolo de Kioto es el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión⁴⁴.

El sistema europeo de comercio de derechos de emisión, también conocido por sus siglas en inglés *ETS (European Trading Scheme)* se basa en reconocer que el modo más rentable de reducir radicalmente las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero, para impedir que el cambio climático alcance niveles peligrosos, consiste en poner un precio al carbono.

El sistema se creó con la aprobación y ejecución de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad.

La puesta en práctica del *ETS* se está llevando a cabo en distintas fases. La fase primera, entre el 1 de enero de 2005 y el 31 de diciembre de 2007, durante la que se estableció un precio para el carbono, se definió el libre comercio de derechos de emisión en toda la UE y se creó la infraes-

⁴⁴ S. F. UTRERA CARO, «El protocolo de Kyoto: los mecanismos previstos para el control del cambio climático», en I. BILBAO ESTRADA y otros, «La Fiscalidad de los Derechos de emisión: estado de situación y perspectivas de futuro», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios fiscales, 2009, págs. 97 a 129.

estructura necesaria para controlar, registrar y verificar las emisiones reales de las empresas afectadas. La fase segunda, entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2012, durante la cual la UE y sus Estados miembros debían cumplir los objetivos de emisiones de dicho Protocolo. Y, por último, la fase tercera, desde el 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2020, constituye un período de comercio ampliado que contribuirá a que aumente la previsibilidad necesaria para promover inversiones a largo plazo en la reducción de emisiones⁴⁵.

El funcionamiento del *ETS* se basa en la moneda común de comercio de los derechos de emisión, denominada «derecho de emisión UE» o *EUA* (*EU emission allowance*). Cada Estado miembro elabora planes nacionales de asignación para cada período de comercio, determinando cuántos *EUA* recibe cada instalación anualmente. Cada *EUA* autoriza al titular de la instalación a emitir una tonelada de CO₂.

De esta forma, las empresas que mantengan sus emisiones por debajo de sus derechos pueden vender sus excedentes a un precio determinado por la oferta y la demanda de cada momento, mientras que las empresas que tienen problemas para mantenerse dentro de su límite de asignación pueden elegir entre varias opciones: tomar medidas para reducir sus emisiones, comprar derechos adicionales, etc.

Durante las dos primeras fases la mayoría de los derechos se asignaron a las instalaciones de forma gratuita, pero el *ETS* revisado que la UE ha implantado a partir de 2013 quiere terminar con esta gratuidad avanzando progresivamente hacia la subasta de la totalidad de los derechos en 2020, aunque se podrían prever excepciones para sectores específicos de alta intensidad energética si se pone de manifiesto que el sistema de subasta perjudica a su competitividad internacional.

*4.2. Los mecanismos de coordinación establecidos por las CCAA en los impuestos sobre emisiones atmosféricas de las CCAA y el régimen de ayudas de Estado*⁴⁶

La ausencia de una verdadera Reforma Fiscal Verde en España ha propiciado que las CCAA hayan hecho uso de su potestad tributaria estableciendo tributos ambientales, entre los que se encuentran los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas.

Este hecho ha originado que en España nos encontremos con dos instrumentos económicos que recaen sobre las emisiones de CO₂, de forma simultánea, lo que podría generar un «doble pago» para las empresas sometidas al régimen de comercio de derechos de emisión.

Debe tenerse presente que el doble coste económico se produciría, en su caso, únicamente para las emisiones de CO₂ y no para el resto de emisiones atmosféricas ya que el régimen de comercio de derechos de emisión sólo se prevé para las emisiones de CO₂.

⁴⁵ L. MELCHOR LLOPIS, «Aspectos administrativos del régimen de comercio de los derechos de emisión», en I. BILBAO ESTRADA y otros, «La Fiscalidad de los Derechos de emisión: estado de situación y perspectivas de futuro», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios fiscales, 2009, págs. 131 a 149.

⁴⁶ El presente apartado se ha elaborado teniendo presente el artículo A. ANTÓN ANTÓN e I. BILBAO ESTRADA, «La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de ayuda de Estado ilegal no compatible?», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 16/2008.

Este hecho ha propiciado que las CCAA que tenían entre sus tributos propios impuestos sobre emisiones atmosféricas hayan establecido supuestos de no sujeción para evitar el doble coste económico al que se someterían las instalaciones sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión⁴⁷.

En este punto debemos señalar dos cuestiones:

- En primer lugar, en atención a una adecuada técnica jurídica, no parece que el supuesto de no sujeción sea el adecuado, sino que hubiese sido más correcto establecer una exención fiscal dado que el hecho imponible se realiza. No debemos olvidar que la no sujeción se establece para aquellas instalaciones sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión. Esta cuestión es importante a efectos de delimitar si estamos ante una ayuda pública. El TJUE distingue entre la no sujeción y los beneficios fiscales a la hora de delimitar el concepto de ayuda de Estado al considerar que la no sujeción no supone ninguna transferencia de ayuda pública y, por tanto, queda excluida del concepto de ayuda de Estado⁴⁸. Por el contrario, el beneficio fiscal sí que se considera ayuda pública. En el presente caso, debemos catalogar la no sujeción como un supuesto de exención fiscal a la hora de analizar si estamos en presencia de una ayuda de Estado.
- En segundo lugar, durante las dos primeras fases, la mayoría de los derechos se asignaron a las instalaciones de forma gratuita, de tal manera que hasta el año 2012, no podemos considerar que existiese un doble coste económico. Esto implica que se esté favoreciendo a un determinado sector económico, produciéndose una ventaja económica a su favor.

Esta circunstancia nos lleva a concluir que, al menos hasta el año 2012, los mecanismos de coordinación establecidos por las CCAA para evitar el doble coste económico de las instalaciones sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión supone una ayuda de Estado.

A partir del año 2013 se ha implantado el sistema de la subasta como mecanismo definitivo para la adjudicación de los derechos de emisión. Este mecanismo que comienza en 2013 pretende aplicarse de manera plena en el año 2020. Por esta razón, hasta el año 2020 existiría en mayor o menor medida gratuidad de la adjudicación de los derechos. A su vez, se prevén excepciones para sectores específicos de alta intensidad energética cuando se demuestre que el sistema de subasta perjudica a su competitividad internacional.

Por tanto, existirá un alto grado de posibilidades en considerar a los mecanismos de coordinación establecidos por las CCAA como ayudas de Estado, al menos, hasta el año 2020.

Sin embargo, pueden plantearse dudas sobre si los mecanismos de coordinación provocan una ventaja económica a favor de las empresas no sujetas a los impuestos sobre emisiones atmosféricas que falsee la competencia. En nuestra opinión, no existe ventaja económica para aquellos sectores económicos o empresas con un elevado nivel de intensidad energética. En este sentido, la no sujeción (entendida como beneficio fiscal a efectos de ayuda de Estado) tiene por finalidad

⁴⁷ Los supuestos de no sujeción se han establecido por las CCAA que gravaban únicamente las emisiones de CO₂, como es el caso únicamente de Andalucía y Aragón.

⁴⁸ STJUE 30 de noviembre de 1993, *Petra Kirsammer-Hack c. Nurhan Sidal* (C-189/91).

no sujetar a determinados sectores sujetos al régimen de comercio de derechos de emisión. En segundo lugar, este régimen de comercio comienza siendo gratuito con el objetivo de que el impacto negativo que supone estar incluido en el mismo no perjudique la competencia de las mismas. La no sujeción establecida en los tributos autonómicos se alinea con dicha finalidad y, por tanto, en nuestra opinión no existe una ayuda de Estado ya que los mecanismos de coordinación no otorgan ninguna ventaja económica que falsee la competencia.

Esta interpretación no puede trasladarse a todos los supuestos ya que la medida se considerará ayuda de Estado o no en función de la pérdida de competitividad del sector si no se aplicase la no sujeción.

En aquellos casos en los que conforme a los criterios arriba señalados, deba considerarse la no sujeción establecida por las CCAA ayudas de Estado hay que analizar dos aspectos de especial relevancia.

En primer lugar, el TFUE obliga a los EEMM a informar a la Comisión sobre el establecimiento de las medidas nacionales que puedan suponer ayudas de Estado. El mecanismo establecido es a través de notificación y tiene carácter previo⁴⁹. Con el requisito de la notificación se pretende evitar la aplicación de medidas ilegales por los EEMM⁵⁰. Por tanto, toda ayuda de Estado está sujeta al deber de notificación. Sin embargo, con la finalidad de agilizar el procedimiento de legalización y compatibilidad de las ayudas de Estado con el Derecho de la UE, se acometió una reforma en el año 2005 que vino a simplificar el requisito de la notificación con la finalidad de

⁴⁹ Artículo 108 TFUE:

«1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior.

2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

Si el Estado de que se trate no cumpliera esta decisión en el plazo establecido, la Comisión o cualquier otro Estado interesado podrá recurrir directamente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no obstante lo dispuesto en los artículos 258 y 259.

A petición de un Estado miembro, el Consejo podrá decidir, por unanimidad y no obstante lo dispuesto en el artículo 107 o en los reglamentos previstos en el artículo 109, que la ayuda que ha concedido o va a conceder dicho Estado sea considerada compatible con el mercado interior, cuando circunstancias excepcionales justifiquen dicha decisión. Si, con respecto a esta ayuda, la Comisión hubiere iniciado el procedimiento previsto en el párrafo primero del presente apartado, la petición del Estado interesado dirigida al Consejo tendrá por efecto la suspensión de dicho procedimiento hasta que este último se haya pronunciado sobre la cuestión.

Sin embargo, si el Consejo no se hubiere pronunciado dentro de los tres meses siguientes a la petición, la Comisión decidirá al respecto.

3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.

4. La Comisión podrá adoptar reglamentos relativos a las categorías de ayudas públicas sobre las que el Consejo haya determinado, con arreglo al artículo 109, que pueden quedar exentas del procedimiento establecido en el apartado 3 del presente artículo.»

⁵⁰ A. ORTEGA GUÍO, «La problemática de las ayudas de Estado: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España», *Cuadernos de Formación*, Instituto de Estudios Fiscales, colaboración 11/12, volumen 15/2012, página 15.

simplificar y reducir los trámites⁵¹. Esta modificación ha permitido que determinadas medidas queden exceptuadas de notificación previa. En concreto, no es necesario una notificación previa para aquellas medidas que sean consideradas ayuda de *minimis*⁵² ni tampoco aquellas que tengan encaje en alguno de los supuestos recogidos en el Reglamento General de Exención por Categorías⁵³. No obstante, en este último supuesto, el procedimiento de notificación se sustituye por la remisión de un informe de la medida por parte del Estado miembro a la Comisión con una descripción sucinta de la medida en el plazo de veinte días laborables a partir de su aplicación y la publicación en *internet* del texto íntegro de la misma durante todo su plazo de vigencia de la misma.

En el caso español, la obligación de cumplir con el procedimiento de notificación se contempla en el Real Decreto 1755/1987, de 23 de diciembre por el que se regula el procedimiento de comunicación a la Comisión de los proyectos de las Administraciones o Entes públicos que se propongan establecer, conceder o modificar ayudas internas. En el caso de que se trate de medidas establecidas por las CCAA el procedimiento se recoge en el Acuerdo de 29 de noviembre de 1990 de la Conferencia Sectorial para asuntos relacionados con las Comunidades Europeas. En virtud de dicho Acuerdo, las CCAA se comprometen a remitir los proyectos de Ayudas a la Secretaría de la Comisión Interministerial para asuntos de la UE.

Las medidas que estamos analizando y, que podrían ser consideradas ayudas de Estado, no han sido objeto de notificación ni remisión del informe sustitutivo lo que implica una ilegalidad al

⁵¹ En primer lugar, se diseñó un Plan de Acción de Ayudas Estatales para el periodo 2005-2009 [Comunicación (2005)107, de 7 de junio]. Las directrices que rigen el Plan de Acción eran cuatro:

- En primer lugar, deben establecerse ayudas estatales menos numerosas y más específicas, de tal manera que los EEMM deben concentrar sus ayudas públicas en los objetivos de la Estrategia de Lisboa.
- En segundo lugar, debe delimitarse un enfoque económico más preciso para que se puede determinar que el falseamiento de la competencia se deba a alcanzar una finalidad de especial interés conforme a los objetivos establecidos en la Estrategia de Lisboa.
- *En tercer lugar, se reduce el número de ayudas que deben notificarse y se establece un procedimiento simplificado para la resolución de determinados expedientes.*
- Por último, se establece la necesidad de un compromiso de los EEMM de respetar la normativa y de notificar con carácter previo todas las ayudas que tengan intención de conceder.

En segundo lugar, para cumplir con las directrices del Plan de Acción la Comisión aprobó el Reglamento (CE) 1998/2006, de 15 de diciembre, conocido como Reglamento de *minimis*, el Reglamento (CE) 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto, conocido como Reglamento General de Exención por Categorías y el Código de Buenas Prácticas para los procedimientos de control de las ayudas estatales, entre otros.

⁵² La regla de *minimis* establece una cuantía mínima por debajo de la cual se considera que no hay alteración del mercado o que la misma no es suficiente para que nos encontremos ante una ayuda de Estado. El límite máximo está actualmente en 200.000 euros por empresa durante un periodo de tres ejercicios fiscales. Los responsables de determinar que no se supera este límite son los EEMM. Por último, se exceptúan determinados sectores, como por ejemplo, la pesca, el carbón, la producción primaria de productos agrícolas, la adquisición de vehículos de transporte de mercancías o las empresas en crisis.

⁵³ El Reglamento recoge varios sectores que son considerados por la UE como principales y prioritarios para el objetivo y los intereses de los países miembros. Por esta razón, estos sectores pueden ser apoyados con ayudas de estado compatibles con el Derecho de la UE. Podemos señalar como ejemplo, las ayudas para la lucha contra el cambio climático o la protección del medio ambiente; las ayudas a la investigación, el desarrollo y la innovación; el fomento del empleo, ayudas a las PyME, etc. No obstante, para considerarse ayudas de estado compatibles deben cumplirse una serie de requisitos recogidos en el propio Reglamento.

no cumplir el procedimiento establecido. Esta circunstancia provoca que estemos, en su caso, ante ayudas de Estado ilegales.

La única excepción a la ilegalidad de las ayudas de Estado es que los mecanismos de coordinación declarados ayudas de Estado pudiesen calificarse como ayuda de *minimis*. Sin embargo, el Reglamento de *minimis*, establece como deber inexcusable la observancia y establecimiento de controles por parte del Estado miembro que concede la medida a fin de que la misma no supere el límite máximo (200.000 euros en tres ejercicios fiscales). Ni el Estado español, ni las CCAA han establecido ningún mecanismo de control y por ello, se hace imposible calificar los mecanismos de coordinación considerados ayudas de Estado como ayuda de *minimis*.

En segundo lugar, las ayudas de Estado concedidas para la lucha contra el cambio climático y la protección del medio ambiente pueden ser compatibles con el Derecho de la UE ya que se trata de un sector regulado en el Reglamento General de Exención por Categorías y que se desarrolla en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente⁵⁴.

Las Directrices son aplicables a todas las medidas de ayuda para la protección del medio ambiente notificadas a la Comisión así como las que no hayan sido notificadas, si éstas se conceden con posterioridad a la publicación de estas Directrices en el Diario Oficial y, siempre que se cumplan una serie de requisitos establecidos en las propias Directrices. Entre las medidas que la Comisión ha identificado como ayudas estatales compatibles con el mercado interior se encuentran.

- las ayudas concedidas en el marco de regímenes de permisos negociables, y
- las ayudas en forma de reducciones o exenciones de impuestos ambientales.

Entendemos que la razón que ha llevado a la Comisión a establecer estos supuestos y, en particular el relativo al establecimiento de reducciones y exenciones en los impuestos ambientales se debe a dos razones fundamentales:

- En primer lugar, para evitar el impacto negativo que supondría a determinadas empresas aplicar estas medidas sin establecer ningún plazo para su adaptación y mayor respecto al medioambiente. Con el establecimiento de beneficios fiscales con carácter temporal y sujetos al cumplimiento de algunos requisitos, como por ejemplo, cambios en los mecanismos de producción o regadío, se consigue evitar una pérdida de competitividad de las empresas existentes y un periodo de adaptación. En nuestra opinión, tal y como expusimos anteriormente, debido a esta cuestión, la medida no supondría una ventaja económica y, por tanto, no se debería considerar ayuda de Estado.
- En segundo lugar, la regulación de ayudas de Estado en materia ambiental debe permitir una adecuada coordinación entre los sectores sujetos al régimen de comercio de derechos de emisión y el resto de sectores no sujetos al régimen de comercio y, por tanto, que deberían sujetarse a los impuestos sobre emisiones de CO₂ que existan en un Estado miembro. En caso contrario, determinados sectores asumirían un doble coste económico que les penalizaría en exceso y se iría en contra de los intereses de la UE.

⁵⁴ DOUE de 1 de abril de 2008, referencia 2008/C 82/01.

En nuestra opinión, los mecanismos de coordinación establecidos por algunas CCAA sobre los impuestos que gravan las emisiones atmosféricas deberían calificarse a efectos de la regulación sobre ayudas de Estado como una exención tributaria. En segundo lugar, no se estaría en la mayoría de los casos ante ayudas de Estado por no cumplirse el requisito de la ventaja económica ya que el beneficio fiscal permite únicamente es amortiguar el impacto negativo que supondría aplicar el impuesto sin ningún tipo de beneficio fiscal. Este argumento sólo es válido en aquellos sectores especialmente afectados por los impuestos sobre emisiones atmosféricas. En los supuestos en los que las empresas afectadas por el impuesto el impacto no sea muy significativo sí que podríamos estar ante una ayuda de Estado. Sin embargo, entendemos que podría ser compatible con el Derecho de la UE siempre y cuando se cumpliesen los requisitos establecidos en la Directiva sobre ayudas estatales a favor del medioambiente. En el momento de aprobación parece que los mecanismos de coordinación tal y como están establecidos no atienden a los requisitos establecidos en la Directrices en relación a la exigencia temporal de los beneficios fiscales, lo que provocaría su incompatibilidad con el Derecho de la UE. Sin embargo, debemos recordar que si no se hubiesen establecido se estaría perjudicando al sistema de comercio de derechos de emisión al gravarse a sectores económicos e impedir una adecuada adaptación de sus mecanismos de producción hacia sistemas más respetuosos con el medioambiente. Por último, en los supuestos en los que estemos ante ayudas de Estado, que entendemos compatibles con el Derecho de la UE, serían ilegales por no cumplirse los requisitos establecidos por la UE para un adecuado control de las medidas. En estos casos, nos estamos refiriendo a la remisión del informe de la medida a la Comisión.

IV. CONCLUSIÓN

Los tributos propios de las CCAA se caracterizan por tener una escasa potencia recaudatoria ya que pueden representar entre el 2 por 100 y el 3 por 100 de sus ingresos totales. En determinados supuestos, el coste de gestión de los tributos propios es superior a la recaudación que del mismo se obtiene. Además, la mayoría de los impuestos propios de las CCAA se justifican por un pretendido carácter extrafiscal (fundamentalmente medioambiental) cuando en realidad se trata de impuestos con una finalidad meramente recaudatoria. En algunos impuestos propios, el carácter extrafiscal del mismo es el que ha permitido o permitiría declarar el impuesto compatible con del Derecho de la UE, bien desde el punto de vista de las libertades fundamentales o bien desde el punto de vista de la regulación sobre ayudas de Estado. Por tanto, en aquellos supuestos en los que estemos ante tributos sin una verdadera justificación extrafiscal, estos serán contrarios al Derecho de la UE con independencia de que el Tribunal Constitucional haya avalado su carácter extrafiscal.

A su vez, hay que tener en cuenta que muchos de los tributos propios de las CCAA provocan efectos negativos en la economía y van en contra de la unidad de mercado. Además, la mayoría de los tributos con una verdadera justificación ambiental tampoco contribuyen a mejorar el medioambiente ya que nos encontramos ante un problema (la protección del medioambiente) que debe abordarse a nivel global. Esto provoca que las CCAA no sean el ente adecuado para resolverlo ya que sus medidas tienen un carácter muy focalizado, al recaer únicamente sobre su territorio. El mejor ejemplo lo tenemos con los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas.

Lo anterior, nos lleva a alinearnos con las propuestas y recomendaciones establecidas en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal en esta materia. Parece sensato establecer una limitación en las potestades tributarias de las CCAA en relación a los tributos propios sobre aquellas materias imponibles que puedan suponer un perjuicio económico sobre la unidad de mercado y sobre la eficiencia económica o bien sus medidas no alcancen o cumplan los objetivos ambientales pretendidos. Esta limitación debería establecerse en la LOFCA.

Corolario

Efectos derivados del incumplimiento del Derecho de la Unión Europea

I. LA RESPONSABILIDAD DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ANTE LOS INCUMPLIMIENTOS DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

1. Introducción

Desde la adhesión de España a la Unión Europea junto con el inicio del proceso descentralizador operado en a raíz de la aprobación de la CE se planteó la cuestión de determinar el ente territorial responsable ante incumplimientos derivados del ordenamiento jurídico comunitario.

La integración comunitaria supuso una cesión de soberanía nacional a favor de la Administración comunitaria, tanto del nivel central como del nivel autonómico. Esta circunstancia origina que determinadas competencias de las CCAA, tanto normativas como ejecutivas, estén condicionadas por el ordenamiento jurídico comunitario. Sin embargo, el ente territorial responsable frente a la UE de los incumplimientos derivados por las CCAA es el nivel central. A continuación vamos a analizar por un lado, la jurisprudencia constitucional existente y las medidas arbitradas por el legislador nacional y en segundo lugar, comentaremos una serie de propuestas para mejorar el marco normativo referido a esta materia.

2. La determinación de la responsabilidad ante incumplimientos del Derecho de la UE

2.1. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y los incumplimientos autonómicos del Derecho de la UE

Las primeras noticias referidas a la materia de análisis datan del año 1988. Concretamente, el TC ha señalado en varias ocasiones que la aplicación del Derecho comunitario en España corresponde al poder público competente en la materia, de acuerdo con las reglas internas de deli-

mitación competencial¹. Obviamente, las reglas internas de delimitación competencial entre el estado y las CCAA se encuentran recogidas en el bloque de constitucionalidad. Esto significa que las CCAA son las responsables de las consecuencias derivadas de las infracciones de las normas comunitarias derivadas de su ámbito competencia establecido en el bloque de constitucionalidad. Sin embargo, tal y como hemos señalado anteriormente, el ente territorial responsable de la observancia de las obligaciones comunitarias ante la UE, es el nivel central².

Esta cuestión es la que ha llevado al TC a señalar que el Estado español tiene la facultad de establecer mecanismos de coordinación y control para evitar las irregularidades o carencias de las CCAA en el cumplimiento de la normativa comunitaria³. No obstante, debe precisarse que al tratarse de competencias autonómicas, entendemos que el Estado tiene límites a la hora de establecer dichos mecanismos, en virtud del principio de autonomía recogido en la CE⁴.

Otra Sentencia de especial interés en la materia fue la dictada por el TC en el año 2002⁵. La resolución declara de manera expresa la posibilidad del Estado de repercutir las sanciones derivadas de incumplimientos del Derecho comunitario por las CCAA, a las mismas.

Sin embargo, hasta hace relativamente poco tiempo, el legislador nacional no había establecido ningún procedimiento para repercutir las sanciones a las CCAA por los incumplimientos del Derecho comunitario.

2.2. La repercusión de la responsabilidad por incumplimiento del Derecho comunitario

Hasta fechas recientes, el marco normativo estatal no había regulado de manera general ningún procedimiento que recogiese los pasos a seguir para repercutir a las CCAA las sanciones derivadas del incumplimiento del Derecho comunitario⁶.

Previamente a su regulación normativa, ya existían algunos pronunciamientos del TJUE que señalaban la posibilidad de repercutir a la Administración regional los incumplimientos derivados Derecho comunitario cuando los mismos son consecuencia de su ámbito competencial⁷. A su vez, el TC se pronunció, como hemos señalado anteriormente, en términos similares.

¹ STC 252/1988, de 20 de diciembre y sentencias posteriores como por ejemplo, la STC 80/1993, de 8 de marzo y la STC 173/205, de 23 de julio.

² M. CIENFUEGOS MATEO, «Comunidades Autónomas, Tribunales de la Unión Europea y responsabilidad por el incumplimiento autonómico del Derecho comunitario. Reflexiones a partir de la práctica reciente», *REAF*, número 5/2007, págs. 39 a 99.

³ STC 148/1999, de 2 de julio.

⁴ Artículo 2 de la CE «la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas» y gozan de autonomía en la gestión de sus respectivos intereses (art. 137 CE).

⁵ STC 96/2002, de 25 de abril.

⁶ M. GÓMEZ PUENTE, «La responsabilidad por incumplimiento del Derecho comunitario», *AAVV, Estatuto y Unión Europea*, Institut d'Estudis Autònomic, 2006, págs. 178 a 181.

⁷ STJUE de 1 de junio de 1999, Konle/Austria, C-302/97.

A pesar de quedar claro el derecho del Estado español a repercutir la responsabilidad, únicamente se habían establecido procedimientos con este fin para materias sectoriales⁸. Consciente de esta realidad, se establece en la disposición adicional primera de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, la «responsabilidad por incumplimiento de normas de Derecho comunitario». La importancia de este precepto es máxima en el ordenamiento jurídico español ya que se establece por primera vez la necesidad de arbitrar un procedimiento de repercusión de las responsabilidades derivadas del incumplimiento del Derecho comunitario de una manera genérica. Posteriormente, tal precepto se incorpora a la disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera bajo la rúbrica «responsabilidad por incumplimiento de las normas de derecho comunitario». Según el citado precepto:

«1. Las Administraciones Públicas y cualesquiera otras entidades integrantes del sector público que, en el ejercicio de sus competencias, incumplieran obligaciones derivadas de normas del derecho de la Unión Europea, dando lugar a que el Reino de España sea sancionado por las instituciones europeas asumirán, en la parte que les sea imputable, las responsabilidades que se devenguen de tal incumplimiento, de conformidad con lo previsto en esta disposición y en las de carácter reglamentario que, en desarrollo y ejecución de la misma, se dicten.

2. El Consejo de Ministros, previa audiencia de las Administraciones o entidades afectadas, será el órgano competente para declarar la responsabilidad por dicho incumplimiento y acordar, en su caso, la compensación o retención de dicha deuda con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto, presupuestario y no presupuestario. En dicha resolución que se adopte se tendrán en cuenta los hechos y fundamentos contenidos en la resolución de las instituciones europeas y se recogerán los criterios de imputación tenidos en cuenta para declarar la responsabilidad. Dicho acuerdo se publicará en el *Boletín Oficial del Estado*.

3. Se habilita al Gobierno para desarrollar reglamentariamente lo establecido en la presente disposición, regulando las especialidades que resulten aplicables a las diferentes Administraciones Públicas y entidades a que se refiere el apartado 1 de esta disposición.»

⁸ A título de ejemplo podemos citar la Ley 62/2003, de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y de orden social al introducir el artículo 121 *bis* en el Texto refundido de la Ley de aguas. Según el precepto, «las Administraciones públicas competentes en cada demarcación hidrográfica que incumplan los objetivos ambientales fijados en la planificación hidrográfica o el deber de informar sobre estas cuestiones, dando lugar a que el Reino de España sea sancionado por las instituciones europeas, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiera derivado (...) pudiendo compensarse el importe que se determine con cargo a las transferencias financieras que las mismas reciba» [actualmente derogado por la letra *a*) del número 1 de la disposición derogatoria única del R. D.-ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación). Otro ejemplo nos lo encontramos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, en donde el artículo 7 establece la responsabilidad financiera derivada de la gestión de los fondos procedentes de la UE (modificado por R. D.-ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación. O, por ejemplo, el artículo 7. 4 de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y Disposición Final Cuarta de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio: «Las Comunidades Autónomas que, incumpliendo las obligaciones contenidas en la presente Ley Orgánica o los acuerdos que, en su ejecución, fuesen adoptados por el Ministerio de Economía y Hacienda o por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de las obligaciones asumidas por España frente a la Unión Europea como consecuencia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado. En el proceso de asunción de responsabilidad financiera a que se refiere el párrafo anterior se garantizará, en todo caso, la audiencia de la Comunidad Autónoma afectada.»

El Gobierno, en cumplimiento de esta habilitación legal, aprueba el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

El procedimiento se inicia e instruye por la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, salvo en los casos de fondos procedentes de la UE, en cuyo caso la competencia para iniciar e instruir el procedimiento corresponderá a los órganos de la Administración General del Estado y a las entidades dependientes o vinculadas a la misma que sean competentes para la coordinación de cada uno de los fondos o instrumentos europeos, o en su defecto, para proponer o coordinar los pagos de las ayudas de cada fondo o instrumento. En ambos casos, el procedimiento concluye mediante acuerdo del Consejo de Ministros en el plazo de seis meses contados desde el acuerdo de iniciación. No obstante, en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución que ponga fin al procedimiento, las Administraciones o entidades interesadas podrán manifestar su conformidad y proceder al pago voluntario anticipado de la deuda, dando así lugar a la terminación del procedimiento.

Los supuestos que permiten iniciar el procedimiento regulado en el RD son los siguientes:

- «a) Transposición tardía de directivas europeas al ordenamiento jurídico.
- b) Transposición incorrecta de directivas europeas al ordenamiento jurídico.
- c) Adecuación tardía o incorrecta de la normativa autonómica a la legislación básica estatal dictada en cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.
- d) *Mantenimiento en vigor o aprobación de normas contrarias al Derecho de la Unión Europea.*
- e) Falta de ejecución o ejecución incorrecta de sentencias, actos o decisiones dictados por las instituciones europeas.»⁹

De todas ellas, nos parece de especial relevancia la establecida en la letra *d*). En virtud del actual modelo de financiación autonómica, el ejercicio de las competencias normativas por parte de las CCAA, sobre los tributos cedidos, van a originar, sentencias del TJUE condenatorias contra el Reino de España por vulnerar el derecho comunitario.

El principal problema en la materia de análisis radica en la determinación de la responsabilidad. Esta problemática es consecuencia del marco normativo que regula el sistema de financiación autonómica y el procedimiento existente para su aprobación. En primer lugar, el sistema de financiación autonómica se regula por la LOFCA y se complementa con una ley ordinaria (actualmente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre) que concreta la regulación del sistema de financiación autonómica establecida en la LOFCA abordando aquella materia que no requiere rango de Ley Orgánica.

Ambas leyes son normas estatales lo que origina que el marco normativo que regula el sistema de financiación autonómica sea estatal. Por tanto, es la normativa estatal la que habilita a las

⁹ Artículo 3, ap. 3 del RD 515/2013, de 5 de julio.

CCAA a poder dictar normas que pueden vulnerar el Derecho comunitario. Sin embargo, la aprobación de los modelos de financiación autonómica aprobados en España son el resultado de los Acuerdos establecidos en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera¹⁰ (CPFyF). Por su parte, la normativa que vulnera directamente el Derecho de la UE es aprobada en el Parlamento autonómico. Sin embargo, las CCAA no pueden defender judicialmente sus competencias frente a una norma comunitaria con la misma facilidad con que pueden hacerlo el Gobierno central, ya que su legitimación en el contencioso comunitario no es privilegiada. Esta circunstancia puede originar que siendo responsable interno la CA respectiva no pueda defenderse, en caso de que así lo considere oportuno porque el Estado considere no recurrir la resolución.

Por todo ello, nos encontramos ante una materia en la que en la mayoría de los casos existe una responsabilidad compartida o concurrente. En sentido opuesto se pronuncia TEJERIZO LÓPEZ, según el cual, en la mayoría de los supuestos la responsabilidad recaerá en el Estado español. La razón de tal afirmación la establece desde un punto de vista competencial. En este sentido, el Estado es el ente competente y, por tanto, responsable de la legislación tributaria en materia de no residentes. Por tanto, a pesar de que las CCAA desplieguen su potestad tributaria en los tri-

¹⁰ El CPFyF fue creado en 1980 por la LOFCA, con el objetivo de adecuar la coordinación entre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado. Las funciones del Consejo, según la LOFCA, son las siguientes:

- La coordinación de la política presupuestaria de las comunidades autónomas con la del Estado.
- El estudio y la valoración de los criterios de distribución de los recursos del Fondo de Compensación.
- El estudio, la elaboración y, si procede, la revisión de los métodos utilizados para el cálculo de los gastos de los servicios transferidos a las comunidades autónomas.
- La apreciación de las razones que justifican en cada caso la percepción por parte de cada una de las comunidades autónomas de las asignaciones presupuestarias, así como los criterios de equidad seguidos para su afectación.
- La coordinación de la política de endeudamiento.
- La coordinación de la política de inversiones públicas.
- En general, cualquier aspecto de la actividad financiera de las comunidades y de la Hacienda del Estado que, por su naturaleza, necesita una actuación coordinada.

En el artículo 3 de dicha Ley se prevé la elaboración de un reglamento de régimen interior para regular el funcionamiento del Consejo. Este Reglamento se aprobó mediante el Acuerdo 1/1981, de 20 de agosto, y se modificó sucesivamente mediante los Acuerdos 1/1983, de 29 de julio, 1/2000 de 29 de noviembre, 1/2001 de 27 de julio, 1/2004 de 23 de junio, 1/2006 de 7 de febrero, 1/2008 de 20 de mayo, 13/2010 de 15 de junio y 1/2012 de 17 de enero. Conforme al mismo, el Consejo está formado por: el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y por los Consejeros que desempeñen las responsabilidades de Hacienda de cada Comunidad o Ciudad Autónoma. Será Presidente el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y Vicepresidente el Consejero de Hacienda de una Comunidad o Ciudad Autónoma, elegido de entre ellas por sus representantes en el Consejo. Actuará como Secretario, con voz, pero sin voto, el titular de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas. También podrán asistir a invitación del Presidente, con voz pero sin voto, el Secretario de Estado de Administraciones Públicas, el Secretario de Estado de Hacienda y el Secretario de Estado de Presupuestos y Gastos, así como aquellos altos cargos de la Administración del Estado cuya presencia se considere conveniente. Igualmente los señores Consejeros podrán asistir a las sesiones del Consejo acompañados por un alto cargo de su Comunidad Autónoma o Ciudad Autónoma, siempre que comuniquen dicha circunstancia a la Secretaría del Consejo con una antelación mínima de 48 horas. Por su parte, corresponde al Pleno la adopción de las recomendaciones que estime convenientes sobre aquellas materias de su competencia y se recogerán en una Memoria que es remitida a las Cortes, al Gobierno de la Nación y a los Consejos de Gobierno de las distintas Comunidades y Ciudades Autónomas.

butos cedidos, esta nunca afectará al no residente y, por tanto, toda responsabilidad derivada de la discriminación entre residentes y no residentes debe recaer sobre el Estado español¹¹.

Esta tesis se refiere a aquellos casos en los que la vulneración del Derecho de la UE obedece a situaciones de discriminación entre residentes y no residentes. Sin embargo, la cesión de competencias normativas en materia de tributos cedidos a las CCAA puede originar incumplimientos del Derecho de la UE no debidos a situaciones de discriminación entre residentes y no residentes. Como ejemplo, podemos citar la reciente Sentencia del TJUE, de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora S. L.* Como ha puesto de manifiesto HERRERA MOLINA¹² y GARCÍA NOVOA¹³, en este supuesto nos encontramos ante un caso de corresponsabilidad entre el Estado y las CCAA ya que la propia Sentencia del TJUE establece de manera expresa la mala fe de ambas Administraciones.

El Real Decreto regula la responsabilidad compartida o concurrente en el artículo 5 en donde señala que cuando se produzca una actuación u omisión conjunta y de la misma se derive un incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, los sujetos intervinientes en dicha acción u omisión responderán de manera mancomunada, debiendo cuantificarse el grado de responsabilidad que corresponde a cada una de ellos y expresándose mediante porcentaje.

Para la determinación del grado de responsabilidad se atenderá a unos criterios específicos que son el criterio de competencia, intensidad de la intervención, participación en la financiación asignada y la reiteración. En los casos en los que no sea posible la aplicación de estos criterios, la distribución se realizará por partes iguales entre cada uno de los sujetos incumplidores.

En nuestra opinión, hubiese sido deseable establecer algún instrumento de coordinación para concretar las responsabilidades derivadas del incumplimiento del Derecho de la UE en el campo, al menos, del ejercicio de competencias normativas sobre tributos cedidos de las CCAA. El actual procedimiento regula unos criterios ciertamente indeterminados y de difícil aplicación a los supuestos que se van a plantear en esta materia. Algunos autores¹⁴ han señalado que sería deseable que el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, cuya composición y funciones se regulan en los artículos 65 y 66 de la Ley 22/2009 pudiese establecer valoraciones sobre los posibles problemas con el derecho de la UE a los proyectos normativos elaborados por las CCAA. En definitiva, se trataría de incluir entre sus funciones el análisis sobre la compatibilidad de los proyectos normativos autonómicos con el ordenamiento jurídico comunitario, en términos similares a la evaluación que realiza sobre la constitucionalidad de las normas autonómicas.

¹¹ Comentario de J. M. TEJERIZO LÓPEZ, en R. NAVARRO DE LAS HERAS y A. J. DEL BLANCO GARCÍA «La reforma de la financiación autonómica a la luz del Derecho de la UE», *ECJ Leading cases*, 30 de octubre de 2013.

¹² P. M. HERRERA MOLINA, «STJUE 27.2.2014, C-82/12, *Transportes Jordi Besora*: el céntimo sanitario es contrario al Derecho de la UE y debe devolverse», *ECJ Leading cases*, 26 de abril de 2014.

¹³ C. GARCÍA NOVOA, «La devolución de ingresos indebidos con relación al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario)», *Revista Interactiva AEDAF*, núm. 11, marzo 2014. En términos similares se pronuncia L. PIÑA GARRIDO, «La devolución del “céntimo sanitario”», *Boletín de Actualidad*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 2/2014.

¹⁴ J. M. UTANDE, «Corresponsabilidad Fiscal de las CCAA y Derecho de la UE: un difícil equilibrio», AAVV, *El impacto del Derecho de la UE en el Poder tributario de las CCAA*, Aranzadi, 2011, págs. 47 a 81.

También se ha planteado la posibilidad de que un organismo independiente elaborase un dictamen sobre la adecuación al Derecho de la UE de una medida que proyecte el Estado o las CCAA en el ámbito de los tributos cedidos y propios con el compromiso suscrito por el Estado y las CCAA de atender, en el seno del CPFyF, las conclusiones establecidos por el mismo y retirar la medida en caso de considerarse contraria al Derecho comunitario. UTANDE SAN JUAN¹⁵ propone para tal fin dos órganos existentes actualmente. Por un lado, el Consejo de Estado y, por otro, la Junta Arbitral regulada en los artículos 24 y 25 de la LOFCA. En base al primero de ellos comenta la posible objeción que podrían establecer las CCAA en relación a su imparcialidad al ser un órgano consultivo del Gobierno central. Por su parte, la Junta Arbitral plantea una modificación de su composición adaptándolo a las necesidades específicas para resolver las cuestiones que se están analizando. En concreto, plantea sustituir el actual esquema de la Junta Arbitral, esto es, un presidente y cuatro representantes de cada Administración en conflicto, por tres árbitros independientes, elegidos en el CPFyF, entre expertos en materia tributaria.

Independientemente de lo anterior, consideramos que la determinación de la responsabilidad compartida en los casos que analizamos se aclararía bastante si se estableciese el siguiente mecanismo: dotar a la Secretaría de Coordinación Autonómica y Local de competencias para emitir un informe no vinculante sobre los proyectos normativos autonómicos que deriven del ejercicio de las competencias normativas en materia de tributos cedidos y referido a la compatibilidad de los mismos con el Derecho de la UE. En el caso de que las CCAA hicieran caso omiso al mismo y que posteriormente se condenase al Reino de España por incumplimiento del Derecho de la UE quedaría clara la responsabilidad total de la CA respectiva por dicho incumplimiento.

2.3. Mecanismos de coordinación entre las Administraciones Públicas españolas responsables y el ordenamiento jurídico comunitario

Establecer mecanismos de repercusión de responsabilidad por incumplimientos del Derecho de la UE debe conllevar a su vez una mejora en los mecanismos de coordinación entre el Estado y las AAPP responsables frente a resoluciones u otras cuestiones provenientes de la UE.

Aunque actualmente existen mecanismos internos de participación de las CCAA en los procedimientos ante la Comisión europea y los Tribunales de Justicia estos deben mejorarse. A continuación vamos a exponer brevemente los mecanismos existentes y las propuestas de mejora.

a) La Conferencia para Asuntos Relacionados con la Unión Europea (CARUE)

Se trata de un órgano de cooperación entre el Estado y las comunidades autónomas. Su misión es propiciar la participación de las comunidades autónomas en cada una de las políticas comunitarias que afecten a las competencias de aquéllas. Los procedimientos de cooperación para hacer efectiva esta participación comprende tanto la fase ascendente de definición de la posición española en los procesos de adopción de decisiones por las Instituciones europeas como la fase

¹⁵ J. M. UTANDE, «Corresponsabilidad Fiscal de las CCAA y Derecho de la UE: un difícil equilibrio», AAVV, *El impacto del Derecho de la UE en el Poder tributario de las CCAA*, Aranzadi, 2011, págs. 79 y 80.

descendente de aplicación del Derecho comunitario y del contenido de las políticas comunitarias dentro del territorio español.

En virtud del Acuerdo de 11 de diciembre de 1997, relativo a la participación de las CCAA en los procedimientos ante el TJUE, se faculta a las CCAA para pedir al Estado el inicio de una serie de procedimientos ante el TJUE. En concreto, los procedimientos a los que se refiere son los siguientes: recursos de anulación¹⁶, recursos de incumplimiento e inactividad¹⁷, cuestiones prejudiciales y la solicitud de dictámenes al TJUE.

La participación de las CCAA en los procedimientos iniciados por la Comisión europea y que suponen un perjuicio para los intereses de las CCAA tiene lugar de la siguiente manera:

El Ministro de Asuntos Exteriores, a través de la Secretaría de Estado para la UE, comunica a las CCAA afectadas, aquella documentación de relevancia para tener conocimiento de la opinión de la Comisión europea sobre el asunto en cuestión, como por ejemplo, los escritos de queja, cartas de emplazamiento, dictámenes motivados, etc. Posteriormente, las CCAA afectadas remitirán sus alegaciones a la Secretaría de Estado para la UE que a su vez se la remitirá a la Comisión europea.

De igual manera, la participación de las CCAA en los procedimientos que tienen su origen en cuestiones prejudiciales se realiza de manera similar.

A pesar de lo anterior, las CCAA tienen un cierto límite a la hora de poder defender sus intereses ante la UE. Tal y como pone de manifiesto CIENFUEGOS MATEO¹⁸, el principal escollo radica en superar las tradicionales reticencias del Servicio jurídico del Estado a que participen en cuestiones de Derecho comunitario las CCAA¹⁹.

¹⁶ Tiene lugar cuando una CA considera que una disposición o acto vinculante de una institución comunitaria debe ser impugnado por el Reino de España ante el TJUE, por estar viciado de ilegalidad y afectar a sus competencias o intereses (art. 263 TFUE).

¹⁷ El recurso de inactividad tiene lugar cuando una CA considera que una institución comunitaria se ha abstenido de actuar y esta omisión le ha ocasionado un perjuicio (art. 265 TFUE).

El recurso de incumplimiento se puede dividir en dos categorías: en primer lugar, nos encontramos con la posibilidad de establecer recursos de incumplimiento contra otros Estados miembros y presentados por España: en este caso, se aplica cuando la CA considere que el Estado español debe demandar a otro Estado miembro por incumplimiento del Derecho comunitario (art. 259 TFUE); en segundo lugar, se puede plantear un recurso de incumplimiento presentado contra España por la Comisión (art. 258 TFUE): en este caso la coordinación interna se produce a través de la Secretaría de Estado para la UE.

¹⁸ M. CIENFUEGOS MATEO, «Comunidades Autónomas, Tribunales de la Unión Europea y responsabilidad por el incumplimiento autonómico del Derecho comunitario. Reflexiones a partir de la práctica reciente», *REAF*, núm. 5/2007, páginas 39 a 99.

¹⁹ La Abogacía General del Estado argumenta sus reticencias en que se basan en que tanto el Real Decreto 997/2003, de 25 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado y el Acuerdo de la CARUE de 1997 corresponde al Servicio Jurídico del Estado la asistencia jurídica y representación del Reino de España en materia de Derecho de la Unión Europea. Sin embargo, el Acuerdo del Consejo de Ministros de 13 de junio de 1986, sobre actuaciones de España ante el Tribunal de Justicia y constitución de la Comisión de Seguimiento y Coordinación de las Actuaciones relacionadas con la defensa del Estado español ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas permite la posibilidad de nombrar como agente del Reino de España a alguien que no sea el Abogado del Estado.

b) *Los Estatutos de Autonomía*

La aprobación de los actuales Estatutos de Autonomía han permitido mejorar sustancialmente las relaciones de coordinación y cooperación con el Estado en materia comunitaria. En virtud de los mismos, CCAA como Aragón y Valencia, están facultadas para participar en asuntos relacionados con la Unión Europea cuando estén afectados intereses o competencias de la propia CA. Los Estatutos de Autonomía permiten a las CCAA establecer una delegación específica para la presentación, defensa y promoción de sus intereses ante las instituciones y órganos de la Unión Europea, así como participar en la formación de las posiciones del Estado ante la Unión Europea, en los asuntos que incidan en sus competencias o intereses. A su vez, se habilita a las CCAA a participar en los procedimientos de control de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad que establezca la Unión Europea en relación con las propuestas legislativas europeas cuando afecten a sus competencias. De igual manera, los representantes de las CCAA respectivas pueden participar de manera directa o mediante procedimientos multilaterales en las delegaciones españolas ante las instituciones y organismos de la Unión Europea que traten asuntos de su competencia. Por último, se faculta a las CCAA a instar al Gobierno de España la interposición de acciones ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en defensa de los intereses y competencias de la Comunidad Autónoma, así como el acceso de las mismas al TJUE en los términos establecidos en la normativa europea.

c) *La cooperación interadministrativa regulada en el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio*

El Gobierno nacional consciente de la necesidad de mejorar la cooperación interadministrativa ante las instituciones europeas, faculta al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas como el Departamento responsable en la coordinación para la cooperación y relaciones con las Administraciones implicadas en los casos en los que se imponga una sanción al Reino de España para cuyo cumplimiento sean necesarias acciones que competan a Administraciones Públicas distintas de la Administración General del Estado, con la asistencia, en su caso, de la Abogacía General del Estado.

d) *Proyecto de Ley de Acción y del Servicio Exterior del Estado*

Con el proyecto normativo de acción y del servicio exterior del Estado se pretende, entre otras cosas, racionalizar y mejorar los mecanismos de coordinación entre el Estado y el resto de las Administraciones Públicas que configuran la actual estructura territorial del Estado. Por tanto, la futura Ley va a permitir mejorar la coordinación ente el Estado y las CCAA en la defensa de los intereses de ámbito territorial lo que va a permitir impulsar y mejorar los actuales procedimientos de colaboración y cooperación entre el Estado y las CCAA. Esta circunstancia va a permitir una mayor implicación de los Gobiernos sub-nacionales en las cuestiones relacionadas con el ordenamiento jurídico comunitario. Con ello, se empieza a percibir un clima de cooperación creciente y mejora progresiva dejando de considerarse la presencia y la intervención de las CCAA en la defensa de sus intereses como algo secundario.

La conclusión es que los mecanismos de coordinación y cooperación entre el Estado y las CCAA van mejorando y se va dotando de mayor protagonismo a las CCAA para la defensa de sus intereses ante los procedimientos de la Comisión Europea y el Tribunal de Justicia.

II. LA DEVOLUCIÓN DE COMPETENCIAS SOBRE TRIBUTOS CEDIDOS

1. Introducción

El legislador español ha regulado en la normativa del sistema de financiación autonómica una serie de instrumentos jurídicos que tienen por finalidad recuperar la devolución de competencias cedidas a las CCAA en materia de tributos cedidos²⁰.

Por un lado, el artículo 19. 2 *in fine* de la LOFCA establece que «las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea».

Por otro lado, el artículo 25. 2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, señala que «la eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados (tributos cedidos) implicará la extinción o modificación de la cesión».

Se trata de dos medidas cautelares que tienen por finalidad garantizar que el Estado español sea el nivel territorial responsable y mantenga la potestad para modificar el sistema de financiación autonómica. En virtud de tales preceptos, el Estado español tiene la posibilidad de recuperar el ejercicio de las competencias cedidas en materia de tributos cedidos. Sin embargo, la invocación de uno u otro artículo dependerá de las circunstancias particulares que motiven tal decisión. En el primer supuesto, la devolución de competencias se vincula a motivos de armonización fiscal de la UE, mientras que en el segundo, establece una mayor libertad de actuación al legislador estatal al no vincularlo a ninguna circunstancia específica, más allá de la modificación o supresión de los propios tributos cedidos

En los apartados posteriores se va a analizar en primer lugar, la problemática existente para la puesta en práctica de ambos instrumentos jurídicos y en segundo lugar, su relación con la responsabilidad de las AAPP por incumplimientos del Derecho de la UE.

2. Devolución de competencias por exigencias del Derecho de la UE

Tal y como hemos comentado anteriormente, el artículo 19. 2 de la LOFCA en su último párrafo, permite al Estado recuperar las competencias atribuidas a las CCAA en materia de tributos cedidos «cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea».

Estamos en presencia de una medida cautelar específica establecida en una norma de rango orgánico que trata de reforzar la potestad del legislador estatal frente a las CCAA en sus relaciones con la UE.

²⁰ M. VILLAR EZCURRA, «Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 100/2001, págs. 23-47.

Los límites que establece el precepto abarcan los siguientes aspectos:

- Recae únicamente sobre las competencias normativas de los tributos cedidos, lo que implica que no afecta a los tributos propios aprobados por las CCAA y, exclusivamente a las competencias cedidas en la Ley de cesión. Por tanto, las competencias a las que se refiere el precepto son aquellas competencias normativas establecidas en la sección IV de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, (arts. 45 a 53 de la Ley).
- El ejercicio de este precepto se vincula a la necesidad de dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la UE. Esta circunstancia implica analizar dos cuestiones que son: la de interpretar el término «armonización fiscal» y la de determinar los supuestos en los que es inevitable que el Estado español asuma las competencias cedidas para cumplir con las exigencias derivadas de la UE.

La cláusula establecida en el artículo 19.2 de la LOFCA se crea con la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre de modificación parcial de la LOFCA. La Exposición de Motivos justifica el establecimiento de esta medida en «la incidencia en el ámbito de los tributos cedidos, del necesario sometimiento de España a las exigencias de armonización fiscal emanadas de la Unión Europea»²¹.

Recordemos que es con la aprobación del modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001 cuando se empieza a profundizar en el principio de corresponsabilidad fiscal y, por lo cual, se amplía el ámbito material de la cesión de una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la atribución de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, incluyendo la mencionada parte del Impuesto sobre la Renta. Esta circunstancia junto con que la responsabilidad ante el incumplimiento de las exigencias de la normativa comunitaria es del Estado es la que razón que llevó al legislador nacional a establecer dicha cláusula²².

Esta medida parece adecuada en la época en la que se aprobó ya que nos encontrábamos en un periodo en el que existía una importante falta de coordinación entre el Estado y las CCAA en materia de acción exterior y, fundamentalmente ante la UE. A su vez, no existía un procedimiento de carácter general que permitiese hacer corresponsables a las CCAA en el ejercicio de las competencias cedidas ante una posible vulneración del Derecho comunitario. Por otra parte, existía un profundo desconocimiento por parte de los Gobiernos regionales en el cumplimiento de las exigencias derivadas del ordenamiento comunitario

Sin embargo, si continuamos con ese planteamiento, la redacción del precepto es ciertamente insuficiente y confusa dando lugar a diversas interpretaciones. En primer lugar, cabe plantearse las razones de por qué el legislador español utilizó el término «armonización fiscal» y no otro más amplio como, por ejemplo, «ordenamiento jurídico comunitario». Con la redacción actual, el legislador únicamente podría instar a recuperar las competencias cedidas sobre materias sujetas a armonización fiscal quedando fuera la mayor parte de cuestiones relativas a la fiscalidad directa

²¹ M. M. DE LA PEÑA AMORÓS, «Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas sobre los Tributos cedidos», *Crónica Tributaria*, núm. 132/2009, págs. 145 a 164.

²² M. VILLAR EZCURRA, «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», *Tributación*, núm. 41/1999.

que, como sabemos, no está sujeta a armonización fiscal²³. Además, las CCAA, salvo en cuestiones puntuales, carece de competencias normativas sobre la materia tributaria sujeta a armonización fiscal y es en materia de fiscalidad directa no armonizada la que está generando, como hemos visto, y va a generar, con el actual modelo de financiación autonómica, varios procedimientos de infracción abiertos por la Comisión contra España así como sentencias condenatorias del TJUE.

Esta circunstancia lleva a plantearse si el legislador realmente pretendía establecer esta cláusula únicamente para la materia objeto de armonización fiscal o, por el contrario, su finalidad era abarcar también la materia tributaria no armonizada. El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria remite al artículo 3 del Código civil en materia de interpretación normativa. Atendiendo al mismo, «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas». Dada la claridad del precepto y el término utilizado por el legislador entendemos que sería difícilmente justificable una interpretación amplia del término «armonización fiscal» que abarcase la materia no sometida a la misma. A su vez, compartimos la opinión de VILLAR EZCURRA²⁴, según la cual, la medida tenía por finalidad que el Estado español tuviese un respaldo jurídico recogido de manera expresa ante posibles cambios futuros en el contexto normativo comunitario y que dichos cambios tuviesen un difícil acomodo en la normativa española a consecuencia del diseño de competencias normativas compartidas en el ámbito impositivo. Con el establecimiento de esta medida se evitaba que la transposición normativa de una Directiva no pudiese llevarse a cabo por dudas en la determinación del ente territorial competente en el ejercicio de la misma. A partir de la aprobación de esta medida queda claro que la competencia pasa a ser ejercida, en todo caso, por el Estado.

Sin embargo, entendemos que la situación ha cambiado radicalmente con respecto al año de incorporación del precepto en cuestión que hace cuestionable el mantenimiento de la cláusula establecida en el artículo 19.2 de la LOFCA. Las mejoras llevadas a cabo en materia de coordinación entre el Estado y las CCAA así como la aprobación de un procedimiento general de repercusión de las responsabilidades por incumplimientos derivados del Derecho de la UE deben de obligar al legislador nacional a reflexionar sobre la necesidad de mantener tal cláusula. Por otro lado, también se podría mantener una postura a favor del mantenimiento de la cláusula recogida en el artículo 19.2 de la LOFCA en base al siguiente argumento: si la finalidad de la cesión de competencias normativas a las CCAA se inspira principalmente en el principio de corresponsabilidad fiscal, cabe plantearse el escaso sentido que tiene seguir manteniendo esas cesiones competenciales en materias objeto de armonización ya que el margen de actuación de

²³ Como sabemos, la armonización fiscal en la UE hace referencia a aquellas medidas normativas de naturaleza comunitaria que tratan de evitar distorsiones en el correcto funcionamiento del mercado único. Para ello, el principal instrumento normativa es la Directiva comunitaria cuya finalidad es determinar las bases comunes a todos los EEMM en una determinada materia. Por tanto, con la armonización se pretende eliminar las diferencias entre las legislaciones nacionales para el adecuado funcionamiento del mercado único. En materia fiscal, la armonización recae fundamentalmente sobre la imposición indirecta por lo que la imposición directa no se encontraría incluida en esta cláusula. Por ello, la jurisprudencia del TJUE, en virtud de la cual se han impuesto obligaciones que afecta a materia no armonizada y que recae sobre competencias cedidas a las CCAA no entrarían en el ámbito de aplicación del artículo 19.2 de la LOFCA.

²⁴ M. VILLAR EZCURRA, «Consideraciones sobre las nuevas posibilidades de cesión» en *Estudios del sistema de financiación autonómica*, editoriales de Derecho Reunidas, 2002. págs. 117 a 146.

las CCAA se reduce considerablemente y, por tanto, desaparece uno de los principales requisitos en los que se fundamenta la cesión de competencias normativas.

3. La extinción o modificación de la cesión en materia de tributos cedidos

El artículo 25. 2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, señala que «la eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados (tributos cedidos) implicará la extinción o modificación de la cesión».

Cabe preguntarse si este precepto habilita al Estado a alterar unilateralmente la cesión a través de la modificación de los tributos cedidos o, por el contrario, es necesario algún requisito adicional por parte del legislador autonómico.

En opinión de RAMOS PRIETO, la cláusula recogida en el artículo 25. 2 de la Ley «no representa más que un enésimo signo de que la cesión no altera para nada el carácter estatal de los impuestos. En teoría (los tributos cedidos) pueden seguir siendo reformados o derogados con entera libertad por el Estado en el ejercicio de su poder tributario originario bien con la aquiescencia de las CCAA –que es lo más deseable para evitar cualquier tipo de conflicto financiero e institucional–, bien sin ella»²⁵.

La naturaleza estatal de los tributos cedidos ha sido puesta de manifiesto por el TC en varias sentencias. En este sentido, el TC considera que la cesión de los tributos estatales no los despoja de su carácter de impuestos de titularidad estatal aunque el importe de su recaudación vaya destinado en todo o en parte a nutrir las Haciendas autonómicas²⁶. Por tanto, la cesión no supone una entrega irrevocable del impuesto a la CA, dejando el mismo de pertenecer al ente cedente para entrar en el patrimonio o las competencias propias del ente cesionario²⁷.

Por tanto, con independencia del grado y competencias cedidas a las CCAA, permanece el carácter estatal de los tributos afectados y, por tanto, pueden seguir siendo reformados, modificados o derogados por el Estado en el ejercicio de su poder tributario originario.

Ahora bien, el marco normativo de financiación autonómica obliga al Estado a compensar a las CCAA cuando en el ejercicio de su potestad tributaria originaria se perjudiquen a las mismas. La LOFCA, en su redacción original, establecía que el porcentaje de participación de las CCAA en los ingresos del Estado únicamente podía ser objeto de revisión: cuando se ampliaran o redujeran las competencias asumidas por las CCAA y que anteriormente realizase el Estado; cuando se produjese la cesión de nuevos tributos; cuando se llevaran a cabo reformas sustanciales en el sistema tributario estatal y cuando transcurridos cinco años se solicitase la revisión por el Estado o las CCAA²⁸. Actualmente, en virtud del principio de lealtad institucional consagrado en el artículo 2. 1 g) de la LOFCA, podría pensarse que, cuando el Estado suprima o modifique alguno de los

²⁵ J. RAMOS PRIETO, *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, pág. 395.

²⁶ SSTC 181/1988, de 13 de octubre y 296/1994, de 10 de noviembre.

²⁷ STC 192/2000, de 13 de julio.

²⁸ Artículo 13. 3 de la LOFCA (texto originario).

tributos cedidos y ello lleve aparejada una merma en los ingresos de las Haciendas Autonómicas, se debería articular alguna medida de compensación financiera para compensar tal circunstancia. No obstante, esta opinión no se encuentra sustentada hasta la fecha por el Tribunal Constitucional.

4. Conclusión

Tal y como hemos visto, el Estado dispone de una serie de instrumentos jurídicos regulados en el propio marco normativo del actual sistema de financiación autonómica que le habilitan de manera unilateral a recuperar las competencias cedidas sobre tributos de titularidad estatal. Sin embargo, las limitaciones establecidas en el artículo 19.2 *in fine* de la LOFCA recomiendan acudir al artículo 25.2 de la Ley 22/2009 en el supuesto de que el Estado necesite recuperar ciertas competencias cedidas, ya sea para dar cumplimiento al Derecho de la UE o, porque se considere más racional y conveniente la asunción por el Estado de competencias cedidas a las CCAA.

Esta es la razón por la que el Estado ha acudido a esta previsión normativa cuando ha realizado modificaciones o supresiones en tributos cedidos.²⁹

III. PROPUESTAS DE DISEÑO DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UE

En la reunión del Consejo de Política Fiscal y Financiera celebrada en diciembre del año 2013 se decide crear un grupo de trabajo para evaluar el actual sistema de financiación autonómica y proceder a su reforma. Fruto de ese compromiso, el 22 de enero de 2014, tuvo lugar la constitución oficial del grupo de trabajo. Se establece como misión la elaboración de un informe global sobre el análisis de los efectos de la aplicación del Sistema de Financiación actual para elevarlo al Consejo Técnico Permanente de Evaluación que será el encargado de analizarlo y proponer modificaciones al CPFyF.

²⁹ A título ilustrativo podemos citar el supuesto de extinción de los efectos de la cesión a causa de la supresión del impuesto sobre el Patrimonio durante los ejercicios 2008 a 2010, que tuvo lugar por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. La fórmula utilizada consistió, por un lado, en el establecimiento de una bonificación general del 100 por 100 de la cuota íntegra a favor de todos los sujetos pasivos y, por otro, la eliminación de la obligación formal de presentar declaración-liquidación. Este cambio normativo en un tributo de titularidad estatal cedido suponía una merma en la recaudación para las CCAA. En virtud del principio de lealtad institucional, en la disposición transitoria sexta de la Ley 22/2009 se establece la compensación estatal por la supresión temporal del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio para los años 2009, 2010 y 2011. La compensación consistió en el importe transferido fue el equivalente al obtenido por la AEAT en el año 2008 para cada CA por el Impuesto sobre el Patrimonio. Para ello, se realizaron ajustes y correcciones sobre el Fondo de Suficiencia Global en el año base, con efectos de 2009, de forma que actualizando dicha revisión al índice de incremento del ITE en 2009 cada CA obtuviese el mismo importe que el obtenido en el 2008. Esta misma corrección del Fondo de Suficiencia Global se realizó para el año 2010 y así sucesivamente. A. I. SANTIUSTE VICARIO, «Aplicación práctica del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común regulado en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre», *Presupuesto y Gasto Público*, Instituto de Estudios Fiscales, número 62/2011, págs. 101 a 117.

No cabe duda que la principal cuestión que se va a abordar en el grupo de trabajo es el relativo a la suficiencia financiera, a los criterios de reparto y a la autonomía financiera de las CCAA. Tradicionalmente se viene subrayando por la literatura económica la falta de suficiencia financiera existente en el sistema de financiación autonómico español y la escasa autonomía financiera, fundamentalmente desde la parte de ingresos, de la que adolecen las CCAA. Esta circunstancia es la que provoca que no se cumpla de manera adecuada con el principio de corresponsabilidad fiscal.

Las sucesivas reformas del sistema de financiación autonómica han intentado atender al principio de corresponsabilidad fiscal incrementando la autonomía financiera de las CCAA a través de la cesión de mayores competencias normativas en tributos cedidos. Esta circunstancia les ha permitido tener una mayor capacidad tributaria potencial. Sin embargo, las CCAA han decidido utilizar esa mayor autonomía tributaria para reducir sus ingresos estructurales y financiarse mayoritariamente a través de las transferencias del Estado y del sobreendeudamiento.

En este contexto, donde se observa el fracaso del principio de corresponsabilidad fiscal sin deberse a causas que nada tienen que ver con la falta de autonomía tributaria, cabe plantearse si la actual cesión de competencias normativas de las que disfrutan las CCAA es adecuada. Esta cuestión debe responderse no sólo en clave interna sino también externa, es decir, considerando el Derecho de la UE y su primacía sobre el ordenamiento jurídico nacional.

Como se ha visto a lo largo de la presente obra, el aumento de la autonomía tributaria de las CCAA a través de la cesión de competencias normativas sobre tributos cedidos ha provocado y seguirá originando importantes conflictos con el Derecho de la UE, fundamentalmente con el cumplimiento de las libertades fundamentales y con la regulación sobre prohibición de ayudas de Estado.

Por esta razón, las propuestas de reforma del sistema de financiación autonómica deben tener presente el Derecho de la UE. En lo que se refiere a la imposición sobre el patrimonio y a la imposición sobre sucesiones y donaciones, se debería tener presente las «llamadas de atención» de las distintas instancias europeas. El legislador nacional tiene fundamentalmente dos opciones a la hora de enfrentarse a modificar el actual marco competencial normativo cedido en estos tributos. Por un lado, puede aumentar las competencias normativas de las CCAA y cederles competencias en materia de no residentes. Por otro lado, puede recuperar las competencias normativas de las que disfrutaban actualmente las CCAA en estas materias³⁰.

³⁰ Algunos autores han puesto de manifiesto una tercera opción intermedia que consistiría en: «Articular un régimen opcional de tributación para los residentes comunitarios, a imagen y semejanza del previsto en el artículo 46 del TRLIRNR y en los artículos 20 y siguientes de su Reglamento, que posibilitara su sujeción a gravamen por obligación personal, en un plano de igualdad con los residentes. La opción se concedería a los residentes en otros países de la UE que se encontraran en una situación análoga a la de los residentes en España, por ser el causante residente en territorio español y radicar al menos el 75 por 100 de los bienes de la herencia en España.» Sin embargo, este planteamiento no parece adecuado y así lo expresa AURORA RIBES RIBES al considerarlo el propio TJCE como «un instrumento convalidatorio de una ilegalidad» en la Sentencia 18 de marzo de 2010 al señalar que «un régimen nacional restrictivo de la libertad de establecimiento sigue siendo incompatible con el Derecho Comunitario, aun cuando su aplicación sea facultativa», en A. RIBES RIBES, «La necesidad de reformar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante el dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los No Residentes», *Boletín de Actualidad, Crónica Tributaria*, núm. 4/2010, págs. 27 a 31.

Una medida normativa intermedia sería la de «beneficiar fiscalmente al no residente», es decir, que la modificación normativa provocase una discriminación inversa, que como sabemos, está permitida por la normativa y la jurisprudencia europea. Al respecto, se podría modificar la Ley del IRNR de tal manera que al no residente se le gravase por la menor tributación existente en todo el territorio nacional, es decir, que se le aplicase la normativa autonómica más favorable.

Cualquiera de las medidas antes señaladas, entendemos que evitarían los conflictos que se están generando con el Derecho de la UE. En este punto, el legislador debe valorar cual de las anteriores medidas normativas es la más adecuada.

En primer lugar, y con independencia de Derecho de la UE, debemos tener presente la naturaleza jurídica del tributo. El impuesto sobre sucesiones y donaciones tiene por finalidad «jugar el papel» de justicia tributaria y dotar de progresividad al sistema tributario español. No obstante, la regulación jurídica actual impide que el tributo desempeñe esta función al generar inequidades interterritoriales. No se puede obviar la esencia del tributo y justificar su actual regulación en la necesidad de incrementar la corresponsabilidad fiscal. Por tanto, parece lógico que se realice una reforma integral del impuesto que suavice considerablemente la progresividad del impuesto y, al mismo tiempo se amplíe la base imponible eliminando gran parte de los beneficios fiscales existentes actualmente en el tributo³¹.

En segundo lugar, se podrían ceder competencias normativas del impuesto a las CCAA, en sus elementos de cuantificación pero moviéndose en unas bandas de mínimos y máximos, similar a lo que sucede en la regulación del TRLRHL, de tal manera que se garantice, por un lado, una cierta corresponsabilidad fiscal y, por otro lado, exista homogeneidad impositiva en todo el territorio nacional. Con esta medida, se lograría reducir el fraude fiscal existente actualmente como por ejemplo las compraventas simuladas en vida³².

Operada esta modificación, la medida normativa más racional aplicable para cumplir con el Derecho de la UE sería que el no residente tributase en aquella CCAA con la que su vinculación patrimonial resultase más relevante. Es decir, somos partidarios de que se modifique la Ley del IRNR de tal manera que al no residente se le aplique la normativa autonómica que le corresponda pero sin ceder competencias normativas sobre no residentes a las CCAA.

Respecto a la tercera posibilidad, tiene el inconveniente de que se estaría perjudicando la recaudación del Estado y, se volvería a caer ante la famosa «ley del péndulo» tan utilizada en España.

³¹ J. A. ROZAS VALDÉS, «La urgente reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *ECJ Leading cases*, 20 de febrero de 2014.

³² C. M. LÓPEZ ESPADADOR, «Reflexiones sobre la no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Quincena Fiscal*, núm. 4/2012, ha planteado la posibilidad de utilizar formas indirectas de tributación para las sucesiones y donaciones integrando el impuesto en el IRPF a través de la denominada «plusvalía del muerto». El gravamen se produciría por el incremento patrimonial originado por la adquisición a título lucrativo de la herencia o donación. Lógicamente con esta medida se resolvería también la discriminación de los no residentes frente a los residentes. Sin embargo, compartimos la opinión de J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. J. FERREIRO LAPATZA en *Curso de derecho tributario. Sistema tributario español*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2013, donde señalan los inconvenientes de plantear una modificación en estos términos. Los principales inconvenientes son, en primer lugar, la complejidad en la que se incurría para que el gravamen se estructurase de manera adecuada, es decir, se tuviese en cuenta el grado de parentesco del causante, el patrimonio preexistente del adquirente, etc. En segundo lugar, se produciría un exceso de progresividad al tratarse de una riqueza caracterizada por su irregularidad en el tiempo.

En nuestra opinión, no se puede pasar de un sistema que perjudica en exceso al no residente frente al residente a otro que le beneficia más, cuando se pueden implementar medidas como la propuesta anteriormente.

Algo similar ocurre con el impuesto sobre el patrimonio. Las modificaciones normativas para cumplir con el Derecho de la UE son a grandes rasgos, bien la cesión de competencias normativas a las CCAA en materia de no residentes, bien la limitación de las competencias normativas cedidas actualmente a las CCAA en el impuesto sobre el patrimonio. Sin embargo, la decisión legislativa debería tomarse en clave interna ya que la actual variedad normativa autonómica junto con la ineficiencia del impuesto está provocando que éste no cumpla su función dentro del sistema tributario.

El impuesto sobre patrimonio, junto con el impuesto sobre sucesiones y donaciones, tiene por finalidad dotar de progresividad al sistema tributario. Este es el punto de partida que hay que tener en cuenta a la hora de modificar el impuesto sobre el patrimonio. Ahora bien, esta cuestión se puede abordar desde dos enfoques diferentes: de un lado, adecuando el impuesto con un diseño más acorde a su finalidad; de otro lado, incorporándolo al IRPF.

En el caso de que se considere más adecuada la primera opción, la reforma debe establecer un mínimo exento alto, tipo de gravamen relativamente bajos y reglas de valoración claras. Si por el contrario, se considera mejor opción su incorporación en el IRPF, existen varias propuestas interesantes. En primer lugar, GASCÓN CATALÁN³³ establece la posibilidad de implantar el impuesto sobre el patrimonio como un gravamen complementario al que denomina «gravamen adicional patrimonial» con el siguiente esquema liquidatorio:

«En primer lugar, se valoran todos los bienes y derechos del contribuyente preferentemente a valor de mercado, salvo algunas reglas especiales para determinados derechos: El mínimo exento debería ser alto a fin de no gravar los pequeños patrimonios. A dicho valor se le imputaría un rendimiento anual presunto, calculado aplicando un tipo al valor de los bienes y derechos, que debe ser muy reducido y estar referenciado a algún índice financiero representativo. El resultado sería la cuota íntegra del gravamen adicional patrimonial. Posteriormente se corrige la doble imposición relativa a las rentas generadas por los bienes y derechos del contribuyente (...).»

Con ello, lo que se pretende es gravar exclusivamente la renta acumulada improductiva.

En segundo lugar, el PSOE ha presentado un documento denominado «Bases para una reforma fiscal» en donde plantea la integración del Impuesto sobre el patrimonio en el IRPF cuyo diseño a grandes rasgos sería el siguiente:

- «1) Valorar de forma homogénea el patrimonio global de los contribuyentes: acciones, depósitos, inmuebles, vehículos, SICAV, etc., aproximándolo a los valores de mercado.
- 2) Estimar la renta potencial que proporcionaría, aplicando una rentabilidad media del 3 por 100.
- 3) La renta o capacidad de pago patrimonial obtenida se tendría en cuenta en el cómputo de la renta a efectos de acceso a los servicios sociales y prestaciones públicas, junto al resto de rentas.
- 4) A partir de un determinado nivel de patrimonio, esta renta sería gravada al tipo correspondiente del IRPF.»

³³ J. GASCÓN CATALÁN, *Diagnóstico y Propuestas para una Reforma Fiscal*, Civitas, 2013.

En cualquier caso, a la luz del Derecho de la UE y teniendo presente los perjuicios que ocasiona su actual regulación a nivel nacional, habría que limitar las competencias normativas de las CCAA en un sentido similar al comentado en relación al impuesto sobre sucesiones y donaciones, de tal manera que hubiese una cierta uniformidad impositiva en todo el territorio nacional.

En relación al impuesto sobre la renta de las personas físicas, ya hemos comentado que las CCAA tienen competencias para establecer deducciones en la cuota y que en los últimos años la están aplicando al aprobar deducciones en la cuota para el fomento del capital riesgo, el autoempleo, etc. El principal problema, desde el punto de vista comunitario, radica en que dichas deducciones se condicionan bien a que el contribuyente tenga su residencia en la CA de que se trate, o bien a que algún elemento de la deducción radique en el territorio de la CA afectada, como por ejemplo en las deducciones para el fomento de capital riesgo, el domicilio social y fiscal de la entidad radique en el territorio de la CA que ha aprobado la deducción.

Esta situación provoca conflictos con el Derecho de la UE y, fundamentalmente con las libertades fundamentales, tal y como hemos comentado en el capítulo correspondiente y ello, con independencia de que la deducción se ligue o no a desarrollar alguna actividad productiva. Al efecto podemos citar dos ejemplos en la jurisprudencia del TJUE que clarifican la cuestión³⁴: en primer lugar y, en relación a actividades económicas, el Tribunal ha señalado a través de la STJUE de 8 de mayo de 2013 (Asuntos acumulados C-197/11 y C-203/11, *Eric Libert y otros*) *la prohibición de medidas nacionales que impidan o disuadan a los nacionales de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación en territorio de la Unión, a pesar de que se apliquen con independencia de la nacionalidad de las personas afectadas.*

En segundo lugar, en relación a actividades no económicas, el Tribunal ha señalado en la Sentencia de 20 de mayo de 2010 (Asunto C-56/09, *Zanotti*), *contraria a la libertad de circulación toda normativa de un Estado miembro que conceda a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria impartidos por los centros situados en el territorio de dicho Estado miembro, pero excluya con carácter general tal posibilidad respecto a los gastos de enseñanza universitaria en un centro universitario radicado en otro Estado miembro.*

Por esta razón, sería recomendable limitar las competencias normativas cedidas actualmente a las CCAA en esta materia ya que por lógica, la mayoría de los incentivos fiscales aprobados por las CCAA sobre el IRPF establecerán algún requisito de residencia o vinculación especial en el territorio autonómico, lo cual va a generar conflictos con el Derecho de la UE.

Similar argumento mantenemos en relación a las competencias cedidas en relación a la tarifa y el mínimo exento del IRPF ya que con base en la doctrina *Gerritse* el actual marco competencial podría ser contrario a la doctrina asentada en dicha Sentencia.

³⁴ J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «Las libertades comunitarias como límite al ejercicio del poder tributario de las regiones», ponencia presentada en las jornadas *Libertades comunitarias y autonomía financiera*, Ciudad Real, 6 y 7 de marzo de 2014, UCLM.

Además, sería importante limitar las competencias normativas de las CCAA en el IRPF por razones internas. La compartimentación del sistema tributario español está provocando y, cada vez con mayor intensidad, que cada nivel de gobierno esté ejerciendo sus competencias de manera descoordinada, lo que está originando una preocupante ausencia en la coherencia interna del sistema tributario español³⁵. Por esta razón y para evitar conflictos con el Derecho de la UE es preciso adecuar el marco de competencias normativas cedidas a las CCAA a una lógica que tenga presente el Derecho de la UE y, coherencia interna. En mi opinión, la regulación actual dista mucho de alcanzar este objetivo y ello no puede justificarse bajo el principio de corresponsabilidad fiscal ya que las CCAA tienen a su alcance un importante instrumento jurídico infrautilizado como es la posibilidad de establecer recargos sobre los tributos estatales, y, en particular sobre el IRPF, permitidos por el artículo 4. 1 e) de la LOFCA que serviría para cumplir con el principio de suficiencia financiera y el de corresponsabilidad fiscal y evitaría la actual dispersión normativa y su falta de coherencia interna.

En la imposición indirecta también es importante reflexionar sobre nuestro actual sistema de financiación autonómico. El IVMDH suprimido para el año 2013 mediante su integración en el impuesto sobre hidrocarburos está siendo un auténtico «quebradero de cabeza» para la Administración española y, lo que es peor, una verdadera «bomba de relojería» contra nuestros mermodos ingresos tributarios por la crisis económica que estamos atravesando. Además, la derogación del impuesto y su integración en el impuesto sobre hidrocarburos también es contraria a Derecho comunitario, como hemos señalado y, que pese a estar pactada por las instituciones europeas la reforma, nada impide que un contribuyente recurra y el TJUE resuelva a favor del mismo lo que produciría una situación similar a la que nos encontramos actualmente.

Por ello, creemos que lo más razonable sería incrementar el gravamen del impuesto sobre hidrocarburos y, que un porcentaje de recaudación determinado se cediese a las CCAA. Aunque se reduciría la corresponsabilidad fiscal de las CCAA también se minorarían las distorsiones económicas y de mercado que, en nuestra opinión, genera este impuesto. Las actuales diferencias de gravamen entre las CCAA y el impacto que sobre el precio de los hidrocarburos genera, provoca una indeseable pérdida de competitividad en aquellas gasolineras con respecto a otras limítrofes que pertenecen a una CA con un gravamen inferior. Además, origina un impacto negativo en el medio ambiente ya que los transportistas planificarán su viaje teniendo en cuenta el menor coste de los hidrocarburos de tal suerte que realizarán más kilómetros de los necesarios si con ello reducen el coste en hidrocarburos del viaje, incrementando de esta manera las emisiones de CO₂.

Por último, la problemática surgida a raíz de la Sentencia del TJUE, de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora* (C-82/12) sobre la Administración competente para devolver los in-

³⁵ Basta con traer a colación las palabras de J. GASCÓN CATALÁN para evidenciar la preocupación existente entre los estudiosos del Derecho Financiero y Tributario: bajo el título de «¿Cuántos impuestos sobre la renta se aplican en España?», JESÚS GASCÓN señala que «la respuesta ortodoxa es que tenemos cinco impuestos sobre la renta, el estatal compartido con las CCAA de régimen común, y los cuatro forales. Sin embargo, dentro de algún tiempo puede que la respuesta sea que en la práctica se aplican 20 impuestos sobre la renta en nuestro país. Ello es así porque en el IRPF las competencias normativas autonómicas son cada vez más importantes y pueden empezar a producirse significativas diferencias de tributación en función de la Comunidad Autónoma de residencia», J. GASCÓN CATALÁN, *Diagnóstico y Propuestas para una Reforma Fiscal*, Civitas, 2013.

gresos obtenidos de manera indebida por infracción del Derecho de la UE que ha sacado a la luz el tan recurrido en tiempo de crisis «es culpa tuya y tu eres el responsable» lo que denota una falta de lealtad entre los diferentes entes territoriales del Reino de España que obliga a replantearse el marco normativo de cesión de competencias que supongan una mínima fricción o conflicto con el Derecho de la UE. En nuestra opinión, en este punto existe una responsabilidad concurrente entre el Estado y las CCAA ya que el Estado es el que ha aprobado la Ley y las CCAA la han asumido e implantado un tipo autonómico específico amén de ser los beneficiarios de su recaudación. En virtud de lo establecido en el artículo 5. 1 del RD 515/2013, de 5 de julio, quedaría por determinar el porcentaje de responsabilidad de cada ente territorial.

Continuando con la imposición indirecta, la reforma del sistema de financiación autonómica podría suponer una oportunidad para atender las recomendaciones que establece la Comisión Europea en relación a la imposición sobre la matriculación, de tal manera que se podría suprimir el impuesto de matriculación y, reestructurar la base imponible del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica hacia las emisiones de CO₂ estableciendo este nuevo tributo de titularidad estatal cediendo determinadas competencias normativas, gestoras y de recaudación a las CCAA y a los municipios.

La imposición propia de las CCAA se caracteriza por tener una escasa potencia recaudatoria ya que pueden representar entre el 2 por 100 y el 3 por 100 de sus ingresos totales. En determinados supuestos, el coste de gestión de los tributos propios es superior a la recaudación que del mismo se obtiene. Además, la mayoría de los impuestos propios de las CCAA se justifican por un pretendido carácter extrafiscal (fundamentalmente medioambiental) cuando en realidad se trata de impuestos con una finalidad meramente recaudatoria. En algunos impuestos propios, el carácter extrafiscal del mismo es el que ha permitido o permitiría declarar el impuesto compatible con del Derecho de la UE, bien desde el punto de vista de las libertades fundamentales o bien desde el punto de vista de la regulación sobre ayudas de estado. Por tanto, en aquellos supuestos en los que estemos ante tributos sin una verdadera justificación extrafiscal, estos serán contrarios al Derecho de la UE con independencia de que el Tribunal Constitucional haya avalado su carácter extrafiscal.

A su vez, hay que tener en cuenta que muchos de los tributos propios de las CCAA provocan efectos negativos en la economía y van en contra de la unidad de mercado. Además, la mayoría de los tributos con una verdadera justificación ambiental tampoco contribuyen a mejorar el medioambiente ya que nos encontramos ante un problema (la protección del medioambiente) que debe abordarse a nivel global. Esto provoca que las CCAA no sean el ente adecuado para resolverlo ya que sus medidas tienen un carácter muy focalizado, al recaer únicamente sobre su territorio. El mejor ejemplo lo tenemos con los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas.

Lo anterior, nos lleva a alinearnos con las propuestas y recomendaciones establecidas en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal en esta materia. Parece sensato establecer una limitación en las potestades tributarias de las CCAA en relación a los tributos propios sobre aquellas materias imposables que puedan suponer un perjuicio económico sobre la unidad de mercado y sobre la eficiencia económica o bien sus medidas no alcancen o cumplan los objetivos ambientales pretendidos. Esta limitación debería establecerse en la LOFCA.

IV. CONCLUSIONES

A partir de la Constitución de 2008 y la creación del Estado Autonomico se han ido aumentando progresivamente las competencias de las CCAA tanto en su versión normativa como ejecutiva. Esto se ha llevado a cabo a través de la aprobación de los nuevos estatutos de Autonomía como a través de las sucesivas modificaciones de la LOFCA y las respectivas Leyes de cesión de los tributos con el fin de lograr una mayor suficiencia financiera, una mayor autonomía financiera y una mayor corresponsabilidad fiscal y a su vez la solidaridad entre las diversas autonomías.

Todo lo anterior ha dado lugar a que no sólo el Estado, sino las CCAA en el ejercicio de sus competencias estén condicionadas por el Derecho comunitario y que puede dar lugar a conflictos con el mismo.

Como el Estado es el responsable ante la Unión Europea, ¿qué puede hacer el Reino de España cuando se producen incumplimientos de las CCAA respecto al Derecho comunitario? Ya en sus inicios el TJUE en algunos de sus pronunciamientos señala la posibilidad de repercutir a la Administración regional las consecuencias del incumplimiento cuando el mismo entra dentro de su ámbito competencial. Por su parte, el Tribunal Constitucional también se ha pronunciado en el mismo sentido, ya que permite al Estado establecer mecanismos de coordinación y control para evitar las irregularidades y carencias de las CCAA y por Sentencia 96/2002, declara de manera expresa la posibilidad de repercutir las sanciones derivadas del incumplimiento del Derecho comunitario por las CCAA a las mismas.

No obstante lo anterior, hasta fechas recientes no se habían establecidos procedimientos de repercusión de estas responsabilidades. Con el paso del tiempo esto se ha ido modificando, empezando por ámbitos sectoriales y a posteriormente ampliándolo a todo el ámbito competencial por sucesivas Leyes y sobre todo por el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio donde ya se establece un procedimiento para determinar dichas responsabilidades. El principal problema radica en el marco normativo que regula el sistema de financiación autonómica y el procedimiento existente para su aprobación, al ser tanto la LOFCA como las Leyes de cesión normas estatales.

Como la determinación de estas responsabilidades en el Real Decreto se lleva a cabo mediante unos criterios indeterminados y de difícil aplicación, algunos autores han propuesto que en la determinación de estas responsabilidades se acuda a órganos ya existentes como el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria o a un órgano independiente para llevar a cabo valoraciones de la normativa autonómica con el Derecho de la UE. Otro sector doctrinal propone que sea el Consejo de Estado o la Junta Arbitral regulada en los artículos 24 y 25 de la LOFCA quienes lleven a cabo una valoración y que las conclusiones de los mismos se lleven al seno del CPFyF con el compromiso de retirar la medida en caso de considerarse contraria al Derecho comunitario.

Nosotros consideramos que un posible órgano para analizar la normativa autonómica podría ser la Secretaría de Coordinación Autonómica y Local quien emitiría informes no vinculantes sobre los proyectos normativos de las CCAA y que en caso de que hiciesen caso omiso de los mismos y fuera condenado el Reino de España por incumplimiento del Derecho de la UE quedaría clara la responsabilidad de la CA que lo hubiere llevado a cabo.

Para que las CCAA puedan defenderse más eficazmente frente a la UE o ante el TJUE o simplemente para que las CCAA puedan promocionar y defender sus intereses es necesario una mejora de los mecanismos de coordinación entre el Esto y las AAOO responsables mediante órganos ya existentes como son la Conferencia para Asuntos Relacionados con la UE, establecimiento de mecanismos en los Estatutos de Autonomía, con el aumento de la cooperación interadministrativa regulada en el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio.

Aunque estos mecanismos de coordinación o cooperación se han ido mejorando y dotando a su vez de mayor protagonismo a las CCAA para la defensa de sus intereses ante la UE o ante el TJUE, eso no es óbice para su perfeccionamiento, por lo que el Estado, buscando una mayor racionalización y mejora de estos mecanismos de coordinación, está elaborando un *Proyecto de Ley de Acción y de Servicio Exterior del Estado* que permitirá a su vez una mayor implicación de los gobiernos sub-nacionales en las cuestiones relacionadas con el ordenamiento comunitario y la defensa y promoción de los intereses de los mismos.

¿Puede el Estado recuperar competencias sobre los tributos cedidos? El legislador estatal ha regulado en la normativa de financiación autonómica dicha posibilidad, como son el artículo 19. 2 *in fine* de la LOFCA que establece que las competencias atribuidas a las CCAA en los tributos cedidos puedan ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea, o el artículo 25. 2 de la Ley 22/2009 que establece que la eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos cedidos implicará la extinción o modificación de la cesión. Luego, en virtud de estos artículos sí podría llevarse a cabo ya que los tributos siguen siendo de carácter estatal. No obstante hay que tener en cuenta que el artículo 19. 2 es de carácter más limitado por referirse a materias sujetas a armonización fiscal, que aunque en un principio tenía más interés por existir poca coordinación, hoy en día tiene un carácter residual. Más importante es el artículo 25. 2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, al permitir al Estado modificar o suprimir un determinado impuesto cedido y por tanto de mayor amplitud, aunque lo ideal será que esto se llevara a cabo con la aquiescencia de las CCAA. De hecho, este último artículo es el que se ha utilizado en la extinción de efectos a causa de la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio durante los ejercicios 2008 a 2010, mediante Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

Actualmente está en proceso un nuevo diseño del sistema de financiación autonómica para lo cual se ha reunido el CPFyF en diciembre de 2013 encargando a un grupo de trabajo una evaluación del actual sistema y proceder a su reforma. Ante ello, proponemos que en la nueva elaboración se tenga en cuenta el Derecho comunitario y su jurisprudencia así como un mayor análisis de la corresponsabilidad fiscal, pues tal como han ejercido hasta ahora las competencias las CCAA se ha producido una gran descoordinación y una desigualdad tributaria entre las distintas CCAA y provocando a su vez una recaudación fiscal a la baja, por lo que sería conveniente una limitación en la cesión de los impuestos mediante el establecimiento de unos mínimos y máximos en los tipos, tarifas, exenciones y bonificaciones, pues según la regulación actual, se están provocando conflictos con el Derecho de la UE (residentes y no residentes en los Impuestos sobre el Patrimonio y en el de Sucesiones y Donaciones) y a la vez una gran desigualdad tributaria a nivel interno.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV: *Informe sobre la Reforma de Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1990.
- *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- «Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica, Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002», *Libro Blanco*, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 2002.
- *Informe Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal*, 2014.
- ABARCA JUNCO, A. P. (dir.) y otros: *Manual de Derecho Internacional Privado*, UNED, 2013.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «El poder tributario en España: El futuro de los tributos propios y compartidos en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», en ARRIETA Y MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURITA, M. A., y ZORNOZA PÉREZ, J. J. (dir.): *Tratado sobre Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Pamplona.
- *Tributos Propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, 1996.
- AEDAF: «Propuestas y recomendaciones en relación al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores», *Papers AEDAF*, núm. 2/2010.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Reforma Tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 9, Cívitas, 1976.
- «Los impuestos de ordenamiento económico», *Hacienda Pública Española*, 1981.
- ALIAGA AGULLÓ, E.: «Libre Circulación de Capitales e Impuesto sobre Sucesiones. El caso Theodor Jäger», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 304/2010, págs. 73 a 86.
- ALMUDÍ CID, J. M.: «STJCE 19.01.2006, *Margareta Bouanich*, As. C-265/04: La progresiva equiparación de la tributación directa exigible a los contribuyentes residentes y no residentes y la contradictoria jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto», en AAVV: *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2006.
- ALONSO DE LEÓN, S. E.: «La compatibilidad entre el IVA y el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: Estudio a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo», *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 28, junio, 2009.
- ALONSO GARCÍA, R.: «El *Soft Law* comunitario», *Revista de Administración Pública*, núm. 154/2001, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, págs. 63-94.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica», *Quincena Fiscal*, núm. 22/1997.
- *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, 2001, Madrid.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S.: «La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 20/04.

- ÁLVARO GARCÍA, S., y ÁLVAREZ VILLA, M. T.: «Los impuestos especiales en la Unión Europea ¿De una finalidad recaudatoria a la protección del medio ambiente?», *Noticias de la Unión Europea*, número 183/2000.
- ÁLVARO GARCÍA, S., y ARIZAGA JUNQUERA, M. C.: «La influencia del Derecho Tributario Europeo en la Legislación Española sobre Impuestos Especiales», *Noticias de la Unión Europea*, número 134/1996.
- ÁLVARO GARCÍA, S., y GARCÍA-INÉS, M.: «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: implicaciones medioambientales y posibles reformas derivadas de las propuestas comunitarias», *Tributos Locales*, núm. 66, octubre-diciembre 2006.
- ANTÓN ANTÓN, A., y BILBAO ESTRADA, I.: «La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autónomos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de ayuda de Estado ilegal no compatible?», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 16/2008.
- ARRESTO MACÍAS, D., y HERRERA MOLINA, P. M.: «¿Es ayuda de estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? De la polémica doctrinal del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco», *Quincena Fiscal*, núm. 13/2006, Aranzadi, Pamplona.
- ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, Aranzadi, Pamplona 2000.
- ARRÁZOLA ARRIÉN, F.: «Aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores», *Fórum fiscal de Álava*, mayo 2010, págs. 15 a 28.
- BARREIRO CARRIL, M. C.: «Los Impuestos directos y el Derecho de la Unión Europea. La armonización negativa realizada por el TJUE», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 89, Madrid, 2012.
- BAYONA GIMÉNEZ, J. J.: «Resultados del informe presentado al Consejo por el Grupo del Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas», *Quincena Fiscal: Revista de actualidad*, núm. 8/2000, páginas 39-46.
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, J. M.: *El impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*, editorial Comares, 1992, Granada.
- BODO, Z.; PETERS, T., y RÄDLER, A.: «The German Law to Modernise the General Conditions for Capital Investments», *Competition Policy Newsletter*, 2010-1.
- BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, 1998.
- «Código de Conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, núm. 93/2000 pág. 44.
- BOLLO AROCENA, M. C.: «La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación», *Memoria de la Sociedad Española de Derecho Financiero de 1989*, Madrid, 1991.
- BORRERO MORO, C. J.: «La necesaria reconversión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el marco del nuevo Sistema de Financiación Autonómico», *Revista Tributaria*, núm. 137/2010.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A.: «Tres notas sobre el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 227/2002.
- «La reducción del tipo de gravamen en el IRPF por parte de la Comunidad de Madrid: una medida posiblemente contraria al Derecho comunitario», *Impuestos*, núm. 11/2007, La Ley, Madrid.
- «La reducción del tipo de gravamen en el IRPF por parte de la Comunidad de Madrid: una medida posiblemente contraria al Derecho comunitario», *Impuestos*, núm. 23/2007.

- CAAMAÑO ANIDO, M. A., y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un Nuevo Derecho tributario?», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 114/2002, Madrid, págs. 245-285.
- CALALE, G.: «La nueva finanza regionale: presupposti ed orientamenti en la Regione», n1 1-2, 1983.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El Auto del TJUE sobre la compatibilidad comunitaria del artículo 108. 2 LMV con la Directiva 69/335/CEE. ¿Primer asalto de un combate inacabado?», *Gómez Acebo y Pombo*, noviembre 2010.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Editoriales de Derecho Reunidas, 2000.
- «La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad», en CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional*, pág. 661. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- «La Jurisprudencia del TJUE: Los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa», *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, 2006, págs. 597 a 744.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., y RUIZ ALMENDRAL, V.: «Autonomía Financiera de las CCAA vs. Derecho Comunitario (la doctrina del TJCE en el caso Azores)», *Revista Jurisprudencia tributaria*, Aranzadi, número 24/2006.
- CALDERÓN PATIER, C., y GONZÁLEZ LORENTE, A.: «Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política de los Estados miembros», *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 115/2005.
- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario I*, 4.^a ed., Cívitas, Madrid 2000.
- «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero*, número 268, mayo 2003, págs. 261-268.
- CALVO ORTEGA, R.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y otros: *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, 2.^a ed., Lex Nova, 1991, pág. 63.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «La reforma del impuesto sobre Operaciones Societarias a la luz de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008», *Unión Europea Aranzadi*, núm. 2/2010, págs. 17 a 21.
- «Pasado, presente y futuro del impuesto del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos», *Quincena Fiscal*, núm. 22/2012, págs. 41 a 68.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: «Las libertades de la UE y el ejercicio del poder tributario de los entes regionales», *Armonización, Coordinación fiscal y Lucha contra el Fraude*, Thomson Reuters. Aranzadi, 2011, págs. 405-436.
- CASADO OLLERO, G., y otros: *La cesión parcial del impuesto a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997.
- CAYÓN GALIARDO, A.: *Los impuestos en España*, ed. Aranzadi, 1998.
- CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, 1999.
- CIENFUEGOS MATEO, M.: «Comunidades Autónomas, Tribunales de la Unión Europea y responsabilidad por el incumplimiento autonómico del Derecho comunitario. Reflexiones a partir de la práctica reciente», *REAF*, núm. 5/2007, págs. 39 a 99.
- COM (2012) 756 final de 14 de diciembre de 2012.
- COMÍN, F., y VALLEJO, R.: «La Reforma Tributaria de Alejandro Mon de 1945», *Seminario de Economía del Instituto de Estudios Fiscales*, 1986, Madrid.

- Comunicación sobre la Fiscalidad de turismos en la Unión Europea COM (2002) 431 final.
- COPENHAGEN ECONOMICS: *Study on inheritance taxes in EU Member States and posible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU*, 2010.
- CORDÓN EZQUERRO, T., y otros: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales y Escuela de Hacienda Pública, Tomo II, Madrid, 1995.
- CORNEJO PÉREZ, A.: «Fiscalidad de derechos de emisión y fiscalidad verde: la reestructuración del impuesto de matriculación», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, págs. 507 a 523.
- CUESTA DOMÍNGUEZ, J., y MENDOZA CARMONA, P.: «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11/2011.
- «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer», *Newsletter, Cuatrecasas. Gonçalves Pereira*, marzo 2012.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: «El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente: defensa de su constitucionalidad», *Nueva fiscalidad*, núm. 2/2003, págs. 27 a 49.
- *El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario y su reflejo en nuestro ordenamiento interno*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006.
- «Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre» *Quincena Fiscal*, núm. 3/2010, págs. 43 y ss.
- «Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, número 25, Aranzadi.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Reflexiones para una futura reforma del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica», en PORTILLO NAVARRO, M. J., y MERINO ESTRADA, V.: *Crisis económica y entidades locales*, ed. Lex Nova, 2012, págs. 259 a 282.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., y HERRERA MOLINA, P. M.: «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», en BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, 2004.
- «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma», *Tributos Locales*, núm. 82/2008, págs. 11 a 29.
- DASTIS QUACEDO, A. M.^a: «La libre circulación de trabajadores» en la obra colectiva *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, Consejo General del Poder Judicial, 1989, págs. 299 y ss.
- DATABASE «Taxes in Europe».
- DE BUCCI, V.: «Tax incentives, state aids and competition». *Conferencia impartida el 25 de septiembre de 2004 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Bolonia (Tax Systems and the European Union Accessions*, inédita), 2004.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Bilbao, Ad Concordiam, 2006.
- DE LA IGLESIA LEMA, E. J.: «La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea», *Dereito*, volumen 19, núm. 1/ 2010, págs. 171 a 196.
- DE LA PEÑA AMORÓS, M.^a M.: «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos», *Estudios de Derecho*, Universidad de Murcia, 2005.
- «Las competencias normativas cedidas por el Estado», *Anales de Derecho*, número 25/2007.
- «Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas sobre los Tributos cedidos», *Crónica Tributaria*, núm. 132/2009, págs. 145 a 164.

- DE LA PEÑA AMORÓS, M.^a M.: «Los puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas», *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 17, 2009, págs. 283 a 290.
- DE PABLOS ESCOBAR, L.: «Incidencias y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Papeles de trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 4, 2006 páginas 1 a 62.
- DEL BLANCO GARCÍA, Á. J.: «La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre», *Boletín de Actualidad*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 1/2010, páginas 13 a 16.
- DURÁN CABRÉ, J. M.^a: «La corresponsabilidad fiscal en la financiación autonómica: un tema aún pendiente», *Principios*, núm. 7/2007, págs. 109 a 121.
- ENCISO DE IZAGUIRRE, V.: «El Impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectivas», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 12/09.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «El Impuesto sobre el Patrimonio en España», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* número 236/1995.
- «El impuesto sobre sucesiones y donaciones», en la obra colectiva PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2008.
- «El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de Impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en la obra colectiva ESCRIBANO LÓPEZ, F.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., y SANZ CLAVIJO, A.: *El impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CCAA*, Aranzadi, 2011, págs. 105 a 176.
- EUROPEAN COMMISSION [1] *Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances*, 2011.
- [2] *Commission Staff Working Paper. Impact Assessment*, 2011.
- [3] *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee. Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU*, 2011.
- FALCÓN Y TELLA, F.: «La dudosa compatibilidad con el ordenamiento comunitario de la aplicación del TPO en los supuestos del artículo 108 de la LMV (ATS 24 de septiembre 2009) y de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial», *Quincena Fiscal*, núm. 3/2010, págs. 7 a 11.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Ayudas Públicas y Comunidades Autónomas», *Revista Valenciana de Hacienda Pública Palau 14*, núm. 17/1992, págs. 53-70.
- «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas», *Quincena Fiscal*, núm. 3/1997.
- FERNÁNDEZ DE BEAUMONT, I.: *El régimen de Ayudas de Estado y el requisito de la selectividad territorial en el Caso Azores*, inédito, 2011.
- FLORINDO GUJÓN, F.: «El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», *Crónica Tributaria*, núm. 109/2003, Madrid, págs.101-118.
- FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, Madrid, 1987.
- GARCÍA AÑOVAROS, J.: «Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *HPE*, núm. 101, 1986.
- GARCÍA BERRO, F.: «Aspectos conflictivos del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores a la luz del Derecho de la Unión Europea», ESCRIBANO LÓPEZ, F.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CARRASCO GONZÁLEZ,

- F. M., y SANZ CLAVIJO, A.: *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CCAA*, Aranzadi, págs. 299 a 306, 2011.
- GARCÍA CARRETERO, B.: «STJCE 26.9.2000, “Comisión/Bélgica”, As. C-478/98: Libre circulación de capitales, no discriminación», *Crónica Tributaria*, núm. 98, págs. 171/173, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- «STJCE 12.06.2003, Arnoud Gerritse/Finanzamt Neukölln-Nord, As. C-234/01: Impuesto sobre la renta. No residentes. Artículos 59 del Tratado CE (actualmente art. 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CE (actualmente art. 50 CE). Mínimo exento. Deducción de gastos profesionales», *Crónica Tributaria*, núm. 117, págs. 190-196, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- «La protección del medio ambiente frente a las libertades fundamentales. Análisis de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la materia», en FALCÓN Y TELLÁ, R. (coord.): *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, págs. 133-138, 2007.
- GARCÍA CARRETERO, B.; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y HERRERA MOLINA, P. M.: «El marco de la corresponsabilidad fiscal en el Derecho europeo», en CAYÓN GALIARDO, A. M. (coord.); GIMENO ULLASTRES, J. A., y HERRERO ALCALDE, A.: *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, págs. 229-260, 2006.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 20/2009, págs. 41 y ss.
- «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE», *Quincena Fiscal*, núm. 17/2010, págs. 51 y ss.
- *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi, 2010.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «El establecimiento del mercado interior: rasgos característicos», en GARRIDO MAYOL, V.; GARCÍA COUSO, S., y ÁLVAREZ CONDE, E. (coord.): «Comentarios a la constitución europea», vol. 3, en GARRIDO MAYOL, V., y ÁLVAREZ COUSO, E. (coord.): *Políticas comunitarias, las finanzas de la Unión*, págs. 143-156, 2004.
- «STC 137/2003, de 3 de julio: inconstitucionalidad del artículo 34 de Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera que modifica el tipo de gravamen del Impuesto sobre determinados Medios de Transporte para las Islas Canarias», *Crónica Tributaria*, núm. 112, págs. 172-176, 2004.
- «Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad», en FALCÓN Y TELLÁ, R. (coord.): *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, núm. 112, págs. 77-92, 2007.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y HERRERA MOLINA, P. M.: «STJCE 10.3.2005 (Sala Tercera), Laboratoires Fournier SA, As. C-39/04: Deducción por investigaciones desarrolladas en otros Estados miembros en el Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, núm. 125, págs. 205-209, 2007.
- GARCÍA HERRERO, J.: «Potestades de las Comunidades Autónomas en el establecimiento de tributos ambientales propios», *Consultor de los ayuntamientos y juzgados*, núm. 2/2008, págs. 244 a 248.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., y HERRERA MOLINA, P. M.: «El Derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas», *RVEH*, núm. 2-II/2011, págs. 169-195.
- «El Derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las CCAA», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 2/2011, págs. 167 a 196.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., y VARGAS GÓMEZ DE URRUTIA, M.: «Sucesiones Internacionales: aspectos fiscales y Derecho Internacional Privado», *Seminario organizado por ECJ leading cases*, UNED, 2012.

- GARCÍA NOVOA, C.: «Financiación Autonómica y Derecho comunitario», *CT*, núm. 85/1998, pág. 127.
- «La sentencia del Caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España», *Dereito* (Revista Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela), núm. 1/2006.
- «El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios», *Revista catalana de Dret públic*, núm. 46/2013, págs. 104 a 134.
- «La devolución de ingresos indebidos con relación al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario)», *Revista Interactiva AEDAF*, núm. 11, marzo 2014.
- GAROT, M. J.: «El impuesto sobre grandes superficies desde una perspectiva del Derecho Comunitario», *IE Working Paper Derecho*, AJ8-15 de 10 de julio de 2004.
- GASCÓN CATALÁN, J.: *Diagnóstico y Propuestas para una Reforma Fiscal*, Civitas, 2013.
- GIMENO FELIU, J. M.: «Una valoración crítica sobre el procedimiento y contenido de las últimas reformas legales en contratación pública», *Revista de Administración Pública*, núm. 144, septiembre-diciembre de 1997.
- GIMENO ULLASTRES, J. A.: «La utilización de la imposición sobre el consumo como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común», *Hacienda Pública Española*, número 141/142, 1997, 1997, págs. 221 y ss.
- GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.: «Las etapas en la financiación autonómica. Un nuevo sistema de financiación», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLIII (2010), págs. 331-354.
- GÓMEZ PUENTE, M.: «La responsabilidad por incumplimiento del Derecho comunitario», AAVV: *Estatuto y Unión Europea*, Institut d'Estudis Autonomics, 2006, págs. 178 a 181.
- GÓMEZ SALA, J. S.; SÁNCHEZ MALDONADO, J., y MORENO DOMÍNGUEZ, M. M.: «La imposición sobre el consumo y la fiscalidad de los turismos. Un análisis comparado», *Papeles de Trabajo, Cuaderno de Ciencias Económicas y Empresariales*, Universidad de Málaga, núm. 31/2006.
- GONZÁLEZ CAMPOS, J. D.: *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, dirigido por GARCÍA DE ENTERRÍA, Civitas, 1986.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I.: «La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas: especial referencia a la Comunidad Autónoma de Castilla y León», *Actas del 7.º Congreso de Economía Regional de Castilla y León*, Junta de Castilla y León, Consejería de Economía y Hacienda, Valladolid, 2001, págs. 163 y ss.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I., y ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S.: «Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 9/2011, Instituto de Estudios fiscales, págs. 3 a 20.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: «Observaciones a la consulta pública acerca de las posibles aproximaciones para remover los obstáculos a la fiscalidad transfronteriza en materia sucesoria en la Unión Europea», Universidad Pablo de Olavide, 2010.
- HERRERA ALCALDE, A., y TRÁNCHEZ MARTÍN, J. M.: «El desarrollo y evolución del sistema de financiación autonómica», *Revista de Presupuesto y Gasto Público*, núm. 62/2011, Madrid, págs. 33-65.
- HERRERA MOLINA, P. M.: «El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 67, 1990.
- «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos», *Impuestos*, núm. 14/1996.
- *Capacidad Económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, 1998.

- HERRERA MOLINA, P. M.: «El ITP y AJD frente al Derecho comunitario y al principio de capacidad económica. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997», *Impuestos* año 1998-I, págs. 285 a 301.
- *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- «STC 289/2000, de 30 de noviembre: inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el Medio Ambiente», *Crónica Tributaria*, núm. 104/2002, págs. 166 a 168.
- «Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, noviembre de 2007.
- «STJCE 15.02.2007, STJCE 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, As. C-345/04: El principio de territorialidad limita la deducibilidad de los gastos necesarios en que han incurrido los no residentes sin establecimiento permanente», en la obra colectiva AAVV: *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.
- «Convenio de doble imposición y Derecho Comunitario», *el fisco.com*, 2008.
- «STC 179/2006, de 13 de junio: inconstitucionalidad parcial del Impuesto Extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente», *Crónica Tributaria, Comentarios de Jurisprudencia Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 141/2011, págs. 251 a 254.
- «STJUE Welte: ¿El fin de las reducciones y beneficios fiscales autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones?», *ECJ leading cases*, UNED, 2013.
- «STJUE 27.2.2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora: “El céntimo sanitario es contrario al Derecho de la UE y debe devolverse», *ECJ Leading cases*, marzo, 2014.
- «STJUE 27.2.2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora: el céntimo sanitario es contrario al Derecho de la UE y debe devolverse», *ECJ Leading cases*, 26 de abril de 2014.
- «Consideraciones críticas sobre la STC 53/2014, de 10 de abril: constitucionalidad de la redacción original del Impuesto asturiano sobre grandes superficies», *ECJ leadingcases*, 20 de mayo de 2014.
- HERRERA MOLINA P. M., y CARBAJO VASCO, D.: «Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental», *Papeles de Trabajo sobre Medio ambiente y Derecho*, núm. 2/2003, Fundación Biodiversidad.
- HORTALÁ I VALLVÉ, J.: «TJCE de nuevo: El caso *Gerritse* (C-234/01)», *vlex*, núm. 9, septiembre 2003.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La doctrina administrativa de la Comisión europea ante los tipos incrementados del IAJD en el caso de la renuncia a la exención», *Quincena Fiscal*, 8/2010.
- IGLESIAS SUÁREZ, A., y GÓMEZ DÍAZ, D.: «La tributación medioambiental de las Comunidades Autónomas: una alternativa de futuro», AAVV: *IX Encuentro de Economía Pública, Hacienda y Medioambiente*, 7 y 8 de febrero de 2002, Universidad de Vigo, Vigo, 2002.
- ISAAC, G.: *Manual de Derecho comunitario general*, 5.^a ed., Ariel, Barcelona, 2000.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, J. M., «Tributación única o doble tributación», *Revista del Ilustre Colegio Notarial de Madrid, El Notario del siglo XXI*, noviembre-diciembre, núm. 52/2013.
- LAGARES CALVO, M., y AAVV: *Impuesto sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.
- LAMADRID DE PABLO, A.: *El código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de Estado*, Instituto de Estudios Europeos, Universidad San Pablo-CEU, 2005.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *La competencia fiscal desleal en los estados miembros de la Unión Europea*, Aranzadi, 2010.

- LASARTE ÁLVAREZ, J.: «La financiación de las Comunidades Autónomas», *RER*, Extraordinario, vol. I, 1979, págs. 475 a 498.
- LASARTE, J., y ADAME, F. D.: «Cesión de los Impuestos Especiales a las Comunidades Autónomas», en LASARTE, J. (dir.): *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del sistema de financiación Autonómica*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, págs 185 y ss.
- LASARTE, J.; FACES, F.; DURBÁN, S., y ADAME, F.: «Respuestas ante la crisis: posibles medidas fiscales y financieras», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 317-318/2009.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: «Reflexiones sobre el impuesto sobre venta minorista de determinados hidrocarburos a la luz del derecho de la Unión», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 11/2008.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el panorama de la armonización fiscal comunitaria», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 273, octubre de 2007.
- «Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 5/2010.
- «Reflexiones sobre la no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Quincena Fiscal*, núm. 4/2012.
- LÓPEZ GORDO, J. F., y LÓPEZ GORDO, M.^a G.: «Evolución del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica: ¿Hacia un impuesto más eficiente?», FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a J.: *La función tributaria local*, *El Consultor de los Ayuntamientos*, págs. 751 a 771, 2012.
- LUCAS DURÁN, M.: «Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho de la Unión Europea: análisis jurisprudencial», en *Documentos de Trabajo*, UC-CIFF-IELAT núm. 8/2012.
- MAISTO, G.: «Tackling Cross-Border IHT Problems. Expert's response to Commission proposals», 2012.
- MANZANO SILVA, E.: *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, ed. Aranzadi, Navarra, 2009.
- MARCOS, F.: «Los impuestos autonómicos sobre las grandes establecimientos comerciales como ayuda de Estado ilícita ex artículo 81 TCE», Instituto de Estudios Europeos, Universidad San Pablo CEU, número 2/2004.
- MARTÍN DÉGANO, I.: «STJCE 5.10.2004, “Comisión/República Helénica”, As. C-475/01: impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas: aplicación al ouzo de un tipo impositivo inferior al aplicado a otras bebidas alcohólicas», *Crónica Tributaria*, núm. 124, págs. 181-183, 2007.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «El establecimiento de nuevos impuestos sobre consumos específicos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas», LASARTE, J. (dir.): *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del sistema de financiación Autonómica*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, págs. 247 y ss.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El concepto de ayudas de Estado y las normas tributarias: problema de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *NUE*, núm. 17/2001.
- «Operaciones Vinculadas y Derecho Comunitario: ¿Es necesaria una nueva reforma del artículo 16 del TRLIS?», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T.: *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF, Madrid, 2010, págs. 74 y 75.
- *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis*, Kluwer Lae International, The Hague-London-New York, págs. 315 a 322.
- MARTÍN LÓPEZ, J.: «Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea», Tirant, *Monografías*, Valencia, 2006.
- MARTÍN NIÑO, J.: «La Hacienda Española y la Revolución de 1868», *Estudios de Hacienda Pública*, Ministerio de Hacienda, 1986.
- MARTÍN QUERALT, J.: «La financiación de las Comunidades Autónomas según la Constitución» en la obra colectiva AAVV: *La financiación de las autonomías*, Consellería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia, 1979, págs. 19 a 43.

- MARTÍN QUERALT, J.: «El costoso final de unas largas “vacaciones... fiscales”», *Tribuna Fiscal. Revista Tributaria y Financiera*, núm. 250-251/2011, págs. 4-6.
- MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J., y URREA CORRES, M.: «Unión Europea y financiación autonómica: la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los sistemas tributarios de los entes territoriales subestatales», *Revista d'estudis autonòmics i federals*, Institut d'Estudis Autonòmics, núm. 8/ 2009.
- MARTÍNEZ CABALLERO, R., y RUIZ ALMENDRAL, V.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Civitas REDF*, núm. 20/2006.
- MARTÍNEZ GINER, L. A.: «Una nueva discriminación de los establecimientos permanentes: el incentivo fiscal por el mantenimiento o creación del empleo», *Boletín de Actualidad, Crónica Tributaria*, 4/2010, Instituto de Estudios Fiscales.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Hacia la supresión en la CEE del gravamen sobre operaciones societarias», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 6/1985, págs. 17 a 20.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A., y ROLDÁN AYUSO, S.: «La corresponsabilidad en el sistema de financiación autonómico (I): origen, desarrollo y distintos modelos de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común», en *CES*, 2006.
- MARTÍNEZ LÓPEZ, R., «Adaptación de la fiscalidad sobre el automóvil a la propuesta de Directiva de la Comisión Europea», *Economía Industrial*, núm. 365/2007, págs. 237 a 245.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las CCAA», *Nueva Fiscalidad*, vol. I. 2009.
- MARTOS GARCÍA, J. J.: «Financiación autonómica e IRPF. Corresponsabilidad Tributaria versus Competencia Fiscal y Desigualdad Interregional», *Crónica Tributaria*, núm. 136/2010.
- MAS I GAVARRÓ, A.: «La financiación de las comunidades autónomas de régimen común en el horizonte de la Unión Europea», en *Cuenta y razón*, núm. 104/1997, págs. 62 y ss.
- MELCHOR LLOPIS, L.: «Aspectos administrativos del régimen de comercio de los derechos de emisión», en BILBAO ESTRADA, I., y otros: «La Fiscalidad de los Derechos de emisión: estado de situación y perspectivas de futuro», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios fiscales, 2009, págs. 131 a 149.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: «Aspectos jurídicos de la armonización fiscal de la Unión Europea», en VEGA MOCOROA, I. (coord.): *La integración económica europea: curso básico*, págs. 205-226, 1996.
- «Aspectos jurídicos de la armonización fiscal de la Unión Europea», en VELASCO SAN PEDRO, L. (coord.): *Mercosur y la Unión Europea: dos modelos de integración económica*, págs. 289-306, 1998.
- «La armonización fiscal europea: un logro necesario y difícil», *50 años de la Unión Europea: reflexiones desde la Universidad*, págs. 289-308, 2001.
- «El marco constitucional de la financiación de las Comunidades Autónomas», *La reforma de los Estatutos de autonomía*, págs. 477-506, 2005.
- «Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación», en BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L. M., y MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J. (coord.): *Tratado de tributación medioambiental*, vol. 1, págs. 381-413, 2008.
- «La nueva financiación de las Comunidades Autónomas», *Lex nova: La revista*, núm. 59, pág. 7, 2010.
- «Las ayudas de Estado y las Haciendas Forales. (Comentario a la STJCE de 11 de septiembre de 2008)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 314, págs. 119-123, 2011.
- «La reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y su incidencia en las distintas Comunidades Autónomas», en SÁNCHEZ PINO, A. J., y PÉREZ GUERRERO, M. L. (coord.): *Derechos sociales, políticas públicas y financiación autonómica a raíz de los nuevos Estatutos de Autonomía: especial referencia al Estatuto de Autonomía de Andalucía*, págs. 139-152, 2012.

- MENÉNDEZ MORENO, A.: «Los cánones eólicos: Galicia, Castilla-La Mancha, Castilla y León», en BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L. M., y MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J. (coord.): *Los tributos del sector eléctrico*, págs. 827-850, 2013.
- «La evolución del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: unas notas sobre su valoración desde la perspectiva de los principios constitucionales», en MÁLVAREZ PASCUAL, L. A., y RAMÍREZ GÓMEZ, S. (dir.): *Fiscalidad en tiempos de crisis*, págs. 567-579, 2014.
- MERINO JARA, I.: «Las Leyes de Presupuesto en la Constitución española de 1978: configuración constitucional y límites materiales», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 236/1995.
- «Ayudas de Estado y Poder Tributario Foral», *Revista de hacienda canaria*, núm. 27/2009.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, *Libro Electrónico de Tributación Autonómica*, 2013.
- MONASTERIO ESCUDERO, C.: «El sistema de financiación autonómica», en la obra colectiva AAVV: *El nuevo modelo de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- MONASTERIO ESCUDERO, C.; SEVILLA SEGURA, J. V., y SOLÉ VILANOVA, J.: «Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas», IEF, Madrid, 1995 en *Palau 14: Revista valenciana de hacienda pública*, núm. 25, 1995, págs. 155-350.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: «El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y los procedimientos tributarios», *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. extra 13, págs. 3 a 30, 2010.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: «El tratamiento fiscal de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una reforma necesaria a la luz del Derecho de la Unión Europea», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, núm. 4, 2010, págs. 11 a 18.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.; VILLARÍN LAGOS, M., y PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2008.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «Ayudas de Estado y Código Comunitario de conducta fiscal», *Derecho y Opinión*, número 6/1999, pág. 352.
- ORDÓÑEZ SOLÍS, D.: «Comunidades Autónomas, financiación europea y responsabilidad por incumplimiento del Derecho comunitario europeo», *Revista vasca de Administración Pública*, núm. 59/2001, páginas 155 y ss.
- ORÓN MORATAL, G.: «Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea», *Impuestos*, número 24/1995, La Ley, Madrid.
- ORÓN MORATAL, G. (dir.); IBÁÑEZ MARSILLA, S., y GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *Poder tributario y competencia fiscal: en especial el caso de la Rioja*, Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, 2003, pág. 304.
- ORTEGA GUÍO, A.: «La problemática de las ayudas de Estado: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España», *Cuadernos de Formación*, Instituto de Estudios Fiscales, colaboración 11/12, volumen 15/2012.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M.: «Las ayudas de Estado de carácter regional: especial referencia a las ayudas al funcionamiento de naturaleza fiscal», *Revista valenciana de economía y hacienda*, núm. 1/2001.
- PAÚL GUTIÉRREZ, J.: «La inversión en cartera», *Diccionario Económico, Expansión*, 2014.
- PEÑA ALONSO, J. L.: «El ejercicio competencial de las comunidades autónomas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: un debate abierto», en la obra colectiva, *La reforma de los Estatutos de Autonomía*, 2005, págs. 507 a 580.

- PEÑA ALONSO, J. L.: «Los límites en el establecimiento de tributos medioambientales autonómicos: artículo 6 de la ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas», AAVV: *La financiación autonómica*, Tecnos, Madrid, 2010, págs. 205 y ss.
- PÉREZ BERNABÉU, B.: «El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes», *Revista de información fiscal*, Lex Nova, octubre de 2009.
- PÉREZ BERNABÉU, B.: «Cumplimiento por las comunidades autónomas de los requisitos de autonomía enunciados por el TJCE en el caso Azores a la luz del nuevo sistema de financiación autonómica», *Quincena Fiscal*, número 14/2010.
- «El criterio de la selectividad *de facto* en las ayudas de Estado», *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 138/2011.
- PÉREZ DE AYALA, J. L.: «La Unión Económica y Monetaria y sus repercusiones en el Derecho Financiero Español», en la obra YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Sistema fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, 1995, págs. 197 y ss.
- PÉREZ MARTÍNEZ, J. J.: «Novedades para el año 2009 en los impuestos patrimoniales (Ley 4/2008)», *Crónica Tributaria*, núm. 130/2009, págs. 53 y ss.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J.: «Primer análisis del nuevo artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores», *Carta Tributaria*, núm. 4/2013, págs. 3 a 17.
- PESET, M.: «El impuesto sobre Sucesiones en nuestra historia», *Palau 14*, núm. 7, 1987.
- PIÑA GARRIDO, L.: «El nuevo sistema de financiación de las CCAA: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (I)», *Crónica Tributaria*, núm. 138/2011, págs. 143 a 195 y 246 a 286.
- «El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (II)», *Crónica Tributaria*, núm. 139/2011, págs. 179 a 222.
- «Las deducciones autonómicas en el IRPF para incentivar la adquisición de acciones o participaciones en sociedades, los *business angels* y el mercado alternativo bursátil», *Revista d'estudis autonòmics i federals*, núm. 13/2011, pág. 249.
- «La devolución del “céntimo sanitario”», *Boletín de Actualidad*, Instituto de Estudios Fiscales, número 2/2014.
- PIZJOAN, I. U.; ESTEPA GIMÉNEZ, A., y CHECA GONZÁLEZ, C.: «Límites formales al establecimiento de tributos propios en las Comunidades Autónomas», *Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, número 28/2001, págs. 135 a 220.
- Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo COM (2005) 261 de 5 de julio de 2005.*
- RAMOS PRIETO, J.: «Algunas consideraciones sobre la cesión parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas a las CCAA», *Impuestos*, núm. 14/1998, págs. 238 a 263.
- *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001.
- «La armonización de la imposición indirecta sobre la concentración de capitales», LASARTE, J., y ADAME, F. D. (coord.): *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010.
- REYES REYES, F., y REYES GARCÍA, M. B.: «Capacidad normativa autonómica en materia fiscal. El sistema de beneficios fiscales del País Vasco, su larga conflictividad. Relación de la materia con el régimen económico y fiscal de Canarias», *Hacienda Canaria*, núm. 30/2010, págs. 33-78.
- RIBES RIBES, A.: «La necesidad de reformar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante el Dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los No Residentes», *Boletín de Actualidad, Crónica Tributaria*, núm. 4/2010, págs. 27 y ss.

- RIBES RIBES, A.: «La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 88, págs. 93 a 117, 2010.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de derecho tributario. Sistema tributario español*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2013.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., y GALÁN RUIZ, J.: «Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 13/2006.
- ROMERO JORDÁN, D.; ÁLVAREZ GARCÍA, S., y JORGE GARCÍA-INÉS, M.: «El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas», *Revista de estudios regionales*, núm. 78/2007, págs. 353 y ss.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: «La urgente reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *ECJ Leading cases*, 20 de febrero de 2014.
- «Propuestas para una reforma tributaria. Parte I: En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Fiscalblog, EL Economista*, 2014.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I.: «El TC desestima la cuestión de inconstitucionalidad promovida en su día por el TSJ de Asturias respecto del IGEC asturiano», *Notas de Actualidad*, núm. 218, 16 de mayo de 2014.
- RUIBAL PEREIRA, L.: «Código de conducta para la fiscalidad de las empresas», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 179/1999, CISS, Valencia, págs. 105-109.
- «La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la competencia fiscal», *Quincena Fiscal*, número 17/2002, Aranzadi, Pamplona, págs. 41-53.
- «Las medidas fiscales españolas a la luz de la competencia fiscal lesiva en el marco de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214/2002, CISS, Valencia, págs. 133-147.
- RUIZ ALMENDRAL, V., y MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «¿Todo debe cambiar para que todo siga igual? El irresuelto problema de la incompatibilidad del concierto económico vasco y el Derecho comunitario», artículo publicado dentro del proyecto de investigación «La Armonización de la imposición sobre Sociedades. Especial Atención a los fenómenos de armonización jurisprudencial y contable (NIC/NIIF)», *Anuario Jurídico de La Rioja*, núm. 13/2008, págs. 115-146.
- RUIZ ALMENDRAL, V., y ZORNOZA PÉREZ, J.: «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional», *Nueva Fiscalidad*, núm. 10/2004.
- RUIZ ZAPATERO, G. G.: «Las ayudas de Estado de naturaleza fiscal en la STS de 9 de diciembre de 2004», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21/2005, págs. 63 y ss.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: «¿Cuál es el hecho imponible en el IVTM? Reflexiones a partir de determinados supuestos específicos», *Tributos Locales*, núm. 36/2004.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, A., y RAMOS PRIETO, J.: «La regulación autonómica de los tributos cedidos. Posibles mejoras o ampliaciones en la atribución de competencias», LASARTE, J. (dir.): *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, págs. 69 y ss.
- SÁNCHEZ PINO, A. J.: «La reforma del sistema de financiación autonómica», comunicación presentada en el congreso *The Future of the Cohesion policy, XXXVI Reunión de Estudios Regionales*, 17 al 19 de noviembre de 2010.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: «La corresponsabilidad en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001», *P14 RVHP*, núm. 27, 1996.
- SANTIUSTE VICARIO, A. I.: «Aplicación práctica del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común regulado en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre», *Presupuesto y Gasto Público*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 62/2011, págs. 101 a 117.

- SANZ CLAVIJO, A.: «El impuesto sobre Operaciones Societarias y su (predecible) incompatibilidad con el Derecho Comunitario», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 230/2009, págs. 8 a 17.
- SERNA RODRÍGUEZ, A., y RODRÍGUEZ OLIVARES, R.: «El Impuesto sobre la venta minorista de determinados Hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria», *Crónica Tributaria*, núm. 110/2004.
- SERRANO ANTÓN, F.: «El impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos de la Comunidad de Madrid: su compatibilidad con el Derecho de la Unión», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 2367/2004.
- SERRANO PALACIO, C., y GARCÍA-VILLANOVA RUIZ, I.: «Competencia fiscal perniciosa. Estado actual de la normativa española y el caso holandés», *Cuadernos de Formación*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.
- SEVILLA SEGURA, J. V.: *Las claves de la financiación autonómica*, editorial Crítica, Barcelona, 2001.
- «Financiación autonómica: apuntes para su reforma», *CLM Economía*, núm. 8/2006, págs. 89-110.
- «La financiación autonómica después del nuevo Estatuto de Cataluña», en la obra FERRARO GARCÍA, F. J.: «Un balance del estado de las Autonomías», Caja Rural Intermediterránea, núm. 10 de la Colección del *Mediterráneo Económico*.
- SIMÓN ACOSTA, E.: «Tarjeta roja al céntimo sanitario», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 757/2008.
- SOLE ESTALELLA, J. A.: «Introducción a la corresponsabilización fiscal de las Comunidades Autónomas», *Hacienda Pública Española*, núm. 122, 1992.
- SORIANO HERNÁNDEZ, E.: «Algunas cuestiones de técnica legislativa en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de 2011» *Cuadernos Manuel Giménez Abad*, núm. 3, junio, 2012.
- TALLADA PAULI, J. M.: *Historia de las Finanzas Españolas*, Espasa Calpe, 1946.
- TANABE: «Imposición sobre el patrimonio neto», *Staff Papers*, marzo, 1967.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿unidad de tributo o impuestos distintos?», *XXIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, páginas 51-59, 1984.
- «Tributos cedidos a las Comunidades Autónomas», *Revista de estudios jurídicos*, núm. 4, ejemplar dedicado a «Responsabilidad jurídica y medio ambiente», págs. 275-312, 2003.
- «Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas», en MARTÍN DÉGANO, I.; VAQUERA GARCÍA, A., y MENÉNDEZ GARCÍA, G. (coord.): *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, vol. 2, págs. 1959-2006, 2005.
- «La financiación de las Comunidades Autónomas: notas para un balance», en VARONA ALABERN, J. E.: *25 años de financiación autonómica*, págs. 21-40, 2005.
- «Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.
- «La reforma de la financiación autonómica a la luz del Derecho de la UE », en NAVARRO DE LAS HERAS, R., y DEL BLANCO GARCÍA, Á. J., *ECJ Leading cases*, 30 de octubre de 2013.
- «La Unión Fiscal», *Jornadas de Estudio: la respuesta de la Unión Europea a la crisis económico-financiera*, 13 de noviembre de 2013.
- «Las libertades comunitarias como límite al ejercicio del poder tributario de las regiones», Ponencia presentada en las *Jornadas sobre Libertades comunitarias y Autonomía Financiera*, Ciudad Real, 6 y 7 de marzo de 2014, UCLM.
- «Libertades comunitarias y poder tributario», *Jornadas sobre Libertades comunitarias y Autonomía Financiera*, UCLM, 6 de marzo de 2014.

- TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Las libertades comunitarias como límite al ejercicio del poder tributario de las regiones», *ECJ Leading cases*, UNED, 2014.
- «On a Fiscal Union», *ECJ Leading cases, blog*, UNED, 13 de mayo de 2014.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; MENÉNDEZ, G., y VAQUERA GARCÍA, A.: «La tributación ambiental en las Comunidades Autónomas y en el Derecho comparado», *Economistas*, núm. 113/2007, págs. 50 a 68.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y otros: «Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.
- TERRA, B., y WATTEL, P.: *European Tax Law*, 6.^a ed., Kluwer Lae International, The Hague-London-New York, 2012
- URREA CORRES, M.: «Ayudas de Estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del Caso Azores y su aplicación a las Haciendas Forales Vascas», *Revista electrónica de estudios internacionales*, núm. 14/2007.
- UTANDE SAN JUAN, J. M., y ZURDO VERDUGO, M.: «El Impuesto sobre vehículos de tracción Mecánica», *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. extra 10/2009, págs. 3 a 29.
- UTRERA CARO, S. F.: «El protocolo de Kyoto: los mecanismos previstos para el control del cambio climático», en BILBAO ESTRADA, I., y otros: «La Fiscalidad de los Derechos de emisión: estado de situación y perspectivas de futuro», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, págs. 97 a 129.
- VEGA BORREGO, F.A., *Impuesto sobre el Patrimonio*. Valencia. Edit. Tirant lo Blanch. 2007.
- VELARDE ARAMAYO, M^a S., “Una nueva etapa en la tributación de las donaciones transfronterizas: el caso Mattner vs. Finanzamt Velbert”, *Noticias de la Unión Europea*, Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, págs. 157 a 171.
- VELARDE, J., *La política Económica de la Dictadura*, Editorial Guadarrama, Madrid, 1967.
- VILASECA MARCEL, J. M., “El documento en los Impuestos de Derechos Reales y Timbre”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Cívitas, nº 21, 1956.
- VILLALVILLA MUÑOZ, J.M., “La modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores”, *Diario La Ley*, nº 7956, Sección Tribuna, 2, Noviembre 2012.
- VILLAR EZCURRA, M.: «Competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», en *Revista de Tributación*, núm. 4/1999.
- «Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario», *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 100/2001, págs. 23 a 47.
- «Consideraciones sobre las nuevas posibilidades de cesión» en *Estudios del sistema de financiación autonómica*, editoriales de Derecho Reunidas, 2002. págs. 117 a 146.
- «Consideraciones sobre las nuevas posibilidad de cesión», en la obra colectiva PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Estudios del sistema de financiación Autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 117-147.
- VILLAR EZCURRA, M., y HERRERA MOLINA, P. M.: «Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa», en TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Homenaje al Profesor Rafael Calvo Ortega*, Lex Nova e Instituto de Estudios Fiscales, Valladolid, 2005.
- VIVKREY, W.: *Report on Japanese taxation buy the Soupg Mission*, Tokio, 1949.
- WHEATCROFT, G. S. A.: «Problemas Administrativos de un Impuesto Patrimonial», *British Tax Review*, Londres, 1963.
- YÁBAR STERLING, A., y HERRERA MOLINA, P. M.: «Tributos locales y cargas como instrumentos de movilidad sostenible en las grandes metrópolis españolas», *Revista Electrónica de Medioambiente*, número 5/2008, págs. 58 a 72.

RELACIÓN DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

27/1981, de 20 de julio	80/1993, de 8 de marzo	173/2005, de 23 de julio
32/1983, de 28 de abril	296/1994, de 10 noviembre	179/2006, de 13 de junio
37/1987, de 26 de marzo	49/1995, de 16 de febrero	91/2007, de 7 de mayo
181/1988, de 13 de octubre	14/1998, de 22 de enero	18/2011, de 3 de marzo
252/1988, de 20 de diciembre	148/1999, de 2 de julio	136/2011, de 13 de septiembre
150/1990, de 4 de octubre	192/2000, de 13 de julio	53/2014, de 10 de abril
28/1991, de 14 de febrero	194/2000, de 19 de julio	161/2012, de 20 de septiembre
76/1991, de 11 de abril	289/2000, de 30 de noviembre	133/2012, de 19 de junio
115/1991, de 23 de mayo	96/2002, de 25 de abril	
221/1992, de 11 de diciembre	193/2004, de 4 de noviembre	

RELACIÓN DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LOS ASUNTOS SOMETIDOS A SU CONSIDERACIÓN

Asunto C-30/59	Asunto C-1/93
Asunto C-6/60	Asunto C-43/93
Asunto C-152/73	Asunto C-279/93
Asunto C-8/74	Asunto C-345/93
Asunto C-152/75	Asunto C-375/93
Asunto C-78/76	Asunto C-415/93
Asunto C-7/78	Asunto C-484/93
Asunto C-120/78	Asunto C-2/94
Asunto C-52/79	Asunto C-55/94
Asunto C-370/79	Asunto C-151/94
Asuntos acumulados C-286/82 y C-26/83	Asunto C-196/94
Asunto C-284/84	Asunto acumulados C-197/94 y C-252/94
Asunto C-352/85	Asunto C-141/94
Asunto C-102/87	Asunto C/57/95
Asunto C-142/87	Asunto C-296/95
Asunto C-305/87	Asunto C-213/96
Asunto C-3/88	Asunto C-347/96
Asunto C-175/88	Asunto C-75/97
Asunto C-180/89	Asunto C-200/97
Asunto C-198/89	Asunto C-222/97
Asunto C-41/90	Asunto C-254/97
Asunto C-189/91	Asunto C-302/97
Asunto C-330/91	Asunto C-434/97
Asunto C-19/92	Asunto C-437/97
Asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92	Asunto C-156/98

Asunto C-251/98	Asunto C-290/05
Asunto C-367/98	Asunto C-313/05
Asunto C-396/98	Asunto C-333/05
Asunto C-397/98	Asunto C-464/05
Asunto C-410/98	Asunto C-104/06
Asunto C-87/99	Asunto C-256/06
Asunto C-325/99	Asuntos acumulados C-283/06 y C-312/06
Asunto C-482/99	Asuntos acumulados C-428/06 y C-434/06
Asunto C-17/00	Asunto C-443/06
Asunto C-101/00	Asunto C-43/07
Asunto C-324/00	Asunto C-105/07
Asunto C-80/01	Asunto C-303/07
Asunto C-234/01	Asunto C-397/07
Asunto C-387/01	Asunto C-303/07
Asunto C-422/01	Asunto C-397/07
Asunto C-345/02	Asunto C-562/07
Asunto C-464/02	Asunto C-67/08
Asunto C-88/03	Asunto C-169/08
Asunto C-446/03	Asunto C-510/08
Asunto C-475/03	Asunto C-56/09
Asunto C-513/03	Asunto C-106/10
Asunto C-196/04	Asunto C-132/10
Asunto C-265/04	Asuntos acumulados C-197/11 y C-203/11
Asunto C-290/04	Asunto C-259/11
Asunto C-345/04	Asunto C-82/12
Asunto C-524/04	Asunto C-181/12
Asunto C-98/05	

RELACIÓN DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

2444/2012, de 3 de marzo

2636/2012, de 30 de marzo

