

EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS ENTES TERRITORIALES

Álvaro del Blanco García

Doctor en Derecho. Máster en Dirección Pública (IEF).

Subdirector ajunto del Instituto de Estudios Fiscales

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

EXTRACTO

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea delimita los ámbitos en los que la UE tiene competencia exclusiva y aquellos en los que la competencia es compartida (arts. 3 y 4). Así, de manera indirecta, establece que serán los gobiernos nacionales los que tendrán competencia en materia fiscal, si bien la misma está limitada por varios elementos, tales como que la imposición indirecta está armonizada, o el hecho de que se exija que los Estados miembros ejerzan esa competencia sin crear obstáculos al ejercicio de las libertades que definen el mercado interior, entre otros.

Por tanto, en la realidad, la potestad tributaria de los gobiernos nacionales está limitada por el Derecho de la UE, limitación que se extiende a todos los niveles territoriales de los Estados miembros.

El presente artículo analiza tanto las competencias normativas sobre los tributos cedidos y los tributos propios establecidos por las comunidades autónomas que podrían suponer una vulneración del Derecho de la UE, como aquellos beneficios fiscales recogidos en la normativa tributaria local que podrían ser declarados contrarios a la normativa europea.

Palabras claves: competencia fiscal, Derecho europeo e imposición local.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 13-04-2016

EU LAW AND THE LOCAL AND REGIONAL FISCAL SYSTEM

Álvaro del Blanco García

ABSTRACT

The Treaty on the functioning of the European Union narrows the areas in which the EU has both exclusive and shared competence (articles 3 and 4). Therefore, it indirectly establishes that national governments will have competence on tax matters. However, such competence is, in fact, limited by several causes, such as the fact that indirect taxation is harmonised, or the fact that member states might exercise such competence as long as it does not pose an obstacle to the correct exercise of the fundamental freedoms that define the interior market, among others. Therefore, member state's competence on tax matters is limited by the EU law, and such limitation extends to all territorial levels.

This article will analyze, firstly, the legislative competence on both ceded and local taxes that might violate the EU law; and secondly, the fiscal benefits passed by local governments that might be declared against the EU law.

Keywords: fiscal competence, EU law and local taxation.

Sumario

1. Introducción
2. Las libertades fundamentales y los sistemas tributarios de los entes territoriales
 - 2.1. La incidencia de las libertades fundamentales en la competencia normativa de las comunidades autónomas sobre la imposición directa
 - 2.1.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 2.1.2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio
 - 2.2. Los incentivos fiscales de las entidades locales y las libertades fundamentales: la exención de las personas físicas en el Impuesto sobre Actividades Económicas
3. Las ayudas de Estado y los sistemas tributarios de los entes territoriales
 - 3.1. Los incentivos fiscales de los impuestos municipales y su posible incompatibilidad con el régimen de ayudas de Estado
 - 3.1.1. El régimen de cooperativas y las sociedades agrarias de transformación en los impuestos locales
 - 3.1.2. La bonificación establecida a favor de las empresas urbanizadoras, constructoras y de promoción inmobiliaria en el IBI
 - 3.1.3. La bonificación establecida a favor de los bienes inmuebles de características especiales en el IBI
 - 3.1.4. La bonificación a favor de actividades económicas, declaradas de especial interés o utilidad por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo
 - 3.1.5. La exención del ICIO a favor de las obras de la Iglesia católica
 - 3.1.6. El régimen fiscal especial de Telefónica
 - 3.2. Las ayudas de Estado y los tributos propios de las comunidades autónomas: los impuestos sobre grandes superficies comerciales y los impuestos sobre emisiones atmosféricas
 - 3.2.1. Los impuestos sobre grandes superficies comerciales
 - 3.2.2. Los impuestos sobre emisiones atmosféricas
4. Las directivas europeas y las competencias normativas de las comunidades autónomas en la imposición indirecta
 - 4.1. El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
 - 4.2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

1. INTRODUCCIÓN

La adhesión de España en la Unión Europea (en adelante, UE) 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 Unión Europea (en adelante, TFUE) delimitan los ámbitos en los que la UE tiene competencia exclusiva y aquellos en los que la misma es compartida. 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 fiscalidad indirecta cuando sea imprescindible o necesario para el correcto funcionamiento del mercado interior. En segundo lugar, porque el Tratado y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) exigen a los Estados miembros (en adelante, EE. MM.) que ejerzan esa competencia sin crear obstáculos al ejercicio de las libertades que definen el mercado interior, es decir, en principio, los EE. MM. 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 EE. MM. 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 EE. MM. 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 tratado.

Con ello, vemos como la potestad tributaria de los gobiernos nacionales se encuentra ampliamente limitada por el Derecho de la UE. Lógicamente, esta limitación es extensible a los distintos niveles territoriales de los EE. MM.

Hasta el año 2014, el TJUE no había declarado contrario al Derecho de la UE tributos cedidos a favor de las comunidades autónomas (en adelante, CC. AA.) ni incentivos fiscales de impuestos municipales. Sin embargo, en el año 2014 el TJUE declara contrario al Derecho de la UE el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH), conocido coloquialmente como céntimo sanitario, al carecer de finalidad específica (ambiental, sanitaria, etc.) más allá de la meramente presupuestaria a través de la Sentencia de 27 de febrero de 2014, *Trans-*

portes *Jordi Besora*, C-82/12 (NFJ053503)¹. En segundo lugar, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, *Comisión contra España*, C-127/12 (NFJ054901), se declara contraria a la libre circulación de capitales la normativa española del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este².

En el ámbito tributario local, la STJUE de 9 de octubre de 2014, *Navantia*, C-522/13 (NFJ055671), declara contrario al régimen de ayudas de Estado «la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de una parcela de terreno perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que este posee la totalidad del capital y que, en esa parcela, produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia». Se trata de una sentencia que pone en el centro de discusión aquellos beneficios fiscales ligados, aunque sea de manera indirecta, a actividades económicas y su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado.

Esta situación jurídica novedosa que se plantea en el ámbito tributario territorial obliga a un análisis detenido tanto del sistema de cesión de competencias normativas a favor de las CC. AA., establecido en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), como del actual sistema impositivo local, regulado en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL).

El presente artículo analiza, por un lado, las competencias normativas sobre los tributos cedidos y los tributos propios establecidos por las CC. AA. que podrían suponer una vulneración del Derecho de la UE y, por otro, aquellos beneficios fiscales recogidos en la normativa tributaria local que podrían ser declarados contrarios a la normativa europea. Para ello, el artículo se estructura de la siguiente manera. En primer lugar, se analiza la potestad tributaria de las CC. AA. y la normativa impositiva local que podrían generar dudas de compatibilidad con las libertades fundamentales y las Directivas de la UE y, en segundo lugar, se comentan aquellos beneficios fiscales que podrían vulnerar el régimen de ayudas de Estado. Por último, se recogen una serie de conclusiones y reflexiones finales.

¹ Véanse HERRERA MOLINA, P. M.: «STJUE 27 de febrero de 2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora: el céntimo sanitario es contrario al Derecho de la UE y debe devolverse», *ECJ Leading cases*, marzo de 2014; CALVO VÉRGEZ, J.: «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*, núm. 22, 2012, págs. 41 a 68; DEL BLANCO GARCÍA, A. J.: «La incidencia del Derecho de la Unión Europea en el poder tributario de las Comunidades Autónomas: la supresión del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», *Crónica Tributaria*, núm. 149, 2013, págs. 67 a 81.

² SERRAT, M.: «Crónica de un fallo anunciado: las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones son contrarias a la libre circulación de capitales», *ECJ Leading cases*, septiembre de 2014; ROZAS VALDÉS, J. A.: «El TJUE declara contrario al Derecho comunitario el ISD español», *RCyT. CEF*, núm. 379, octubre de 2014.

2. LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS ENTES TERRITORIALES

2.1. LA INCIDENCIA DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES EN LA COMPETENCIA NORMATIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LA IMPOSICIÓN DIRECTA

El actual modelo de financiación de las CC. AA. otorga a las mismas una amplia potestad tributaria en relación con los tributos estatales de ámbito directo –como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) y el ISD–. Esta circunstancia permite que nos encontremos con varias actuaciones normativas de las CC. AA. que colisionan con las libertades fundamentales, tal y como analizaremos más adelante.

2.1.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El sistema de financiación autonómico anterior establecía la cesión de las siguientes competencias normativas en el IRPF³: en primer lugar, las CC. AA. tenían competencia sobre la escala autonómica aplicable a la base liquidable general. En segundo lugar, podían actuar sobre las deducciones por circunstancias 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 CC. AA. 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 ayudas⁴.

2.1.1.1. La tarifa autonómica del impuesto y el mínimo personal y familiar

La Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2003, conocida como caso *Gerritse* [asunto C-234/01 (NFJ014749)], analizó dos aspectos de especial trascendencia en la imposición directa y que afectaba de manera directa a un principio tradicional de la fiscalidad internacional. Conforme a los principios de fiscalidad internacional la base imponible por obligación real se determinaba atendiendo a los rendimientos brutos a la que se aplicaba 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 aplicaba una tarifa progresiva que comprenda además un mínimo exento.

³ DE LA PEÑA AMORÓS, M. del M.: «Las competencias normativas de las comunidades autónomas en los tributos cedidos», *Estudios de Derecho*, Universidad de Murcia, 2005, págs. 122 y ss.

⁴ Artículo 19 de la LOFCA.

A través del caso *Gerritse*, el Tribunal de Luxemburgo señala por primera vez que un no residente sin establecimiento permanente puede encontrarse en 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 solo 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 con el tipo de gravamen. En este sentido, y a diferencia de la jurisprudencia de trabajadores fronterizos cuya cuestión está resuelta en esta materia⁵, el tribunal considera que la aplicación de un tipo impositivo a tanto alzado del 25% 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 señor 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 la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del

⁵ 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 residen tenía por finalidad eliminar las barreras fiscales a la libre circulación de personas. 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% 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 solo 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% 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 acogerse a las deducciones previstas en su legislación nacional. La normativa fiscal española de no residentes recoge esta Recomendación en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, 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% 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 periodo 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% con la de un residente.

impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario. Por el contrario, sería conforme al Derecho de la UE 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.

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 progresiva⁶.

Para resolver tal cuestión, la doctrina ha planteado una serie de posibles reformas normativas que pasamos a comentar. Algunos autores⁷ 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 autores⁸ 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 CC. AA.⁹, de tal manera que las CC. AA. 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.

⁶ ALMUDÍ CID, J. M.: «STJCE 19 de enero de 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, VV. AA.: *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

⁷ HORTALÁ I VALLVÉ, J.: «TJCE de nuevo: El caso Gerritse (C-234/01)», *vlex*, núm. 9, septiembre 2003.

⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: «STJCE 15 de febrero de 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 VV. AA.: *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

⁹ Concretamente el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Actualmente, tal medida parece inviable desde el punto de vista político, ya que supondría una merma en la cesión competencial a favor de las CC. AA. Con la primera propuesta no sería necesario modificar la Ley de cesión de tributos de Estado a las CC. AA. 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 CC. AA. en la tarifa autonómica afectarían a la recaudación que obtendría el Estado por el IRNR. Cuanto menor fuese el gravamen establecido por las CC. AA., 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.

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.

A su vez, desde la perspectiva del ordenamiento europeo, la cesión competencial sobre el mínimo exento también podría plantear problemas en relación con 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 esta última el mínimo exento, de tal manera que el tipo de gravamen del IRNR no sea superior al tipo medio efectivo del IRPF¹⁰.

2.1.1.2. *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 CC. AA.¹¹ en la medida en 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

¹⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: «STJCE 15 de febrero de 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 VV. AA. *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

¹¹ Véase Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, *Libro Electrónico Tributación Autonómica*.

no empresariales e inversiones empresariales. Sin embargo, la Ley de cesión de tributos no permite a las CC. AA. aprobar deducciones sobre inversiones empresariales¹².

¹² En concreto, consideramos deducciones que recaen sobre inversiones empresariales las establecidas para el fomento del autoempleo y aquellas relativas a la adquisición de acciones y participaciones de determinadas sociedades por las razones que a continuación exponemos. Las primeras CC. AA. en implantar deducciones para el fomento del autoempleo 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. Posteriormente, Castilla-La Mancha, Galicia, Madrid, Extremadura y Murcia aprueban deducciones similares. Desde la aprobación de este tipo de incentivos fiscales por las CC. AA. 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 2003 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 Tribunal Constitucional, por Sentencia número 161/2012, de 20 de septiembre (NCJ057400), 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 CC. AA. (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 solo 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 incumpléndose de esta manera el artículo 46.1 b) de la Ley 22/2009 al suponer una minoración del gravamen efectivo de las categorías de renta de actividades económicas.

La sentencia del Tribunal Constitucional 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.

Al igual que en el caso anterior, las deducciones aprobadas por las CC. AA. por las adquisiciones de acciones y participaciones en sociedades podrían calificarse como inversiones empresariales. La principal duda radica en determinar si se tratan de inversiones empresariales o meramente inversiones de cartera. Por inversiones en cartera 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. En nuestra opinión, la regulación normativa de este tipo de deducciones autonómicas establece requisitos que hacen asimilar la operación del contribuyente hacia lo que sería una inversión empresarial y no una mera operación de cartera. A su vez, la STC de 20 de septiembre de 2012, antes comentada, establece un concepto amplio de lo que debe entenderse por deducciones ligadas a inversión empresarial, ya que considera como tal a aquellas deducciones por el hecho de que las mismas están ligadas al ejercicio de actividades económicas. Atendiendo a esta

A continuación vamos a exponer aquellas deducciones en la cuota íntegra autonómica establecidas por las CC. AA. que podrían vulnerar la normativa europea.

A) Deducciones para el fomento del autoempleo

Las deducciones autonómicas aprobadas para el fomento del autoempleo 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.

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 comunidad autónoma 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 del TRLIRNR, debe tener presente la normativa autonómica donde radique su centro de intereses económicos¹³.

B) Deducciones por la adquisición de acciones y participaciones de sociedades

Las deducciones autonómicas por la adquisición de acciones y participaciones de determinadas empresas vulneran, en nuestra opinión, la libertad de establecimiento y la 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 comunidad autónoma, ya que las empresas europeas con establecimiento permanente en España no pueden beneficiarse, aunque sea de manera indirecta, de la ventaja fiscal autonómica. En sentido similar sucede con las empresas europeas sin establecimiento permanente.

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 comparable¹⁴.

interpretación, no cabe duda de 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 CC. AA.

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*.

¹³ Como señala FALCÓN Y TELLA, R.: «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 [...]».

¹⁴ En relación con 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

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 las CC. AA., se estaría vulnerando de manera indirecta la libertad de establecimiento para el primer caso y la libre circulación de capitales para el segundo, 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.

Además, este argumento ha sido puesto de manifiesto en la Decisión de la Comisión de 30 de septiembre de 2009, en la que 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 establecida en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) para las personas físicas que invirtiesen en determinadas empresas, ya que en caso contrario se estaría vulnerando la libertad de establecimiento¹⁵.

C) Deducciones por investigación, desarrollo e innovación (I+D+i)¹⁶

Atendiendo a la actuación normativa de las CC. AA., 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

de 29 de abril de 1999, asunto *Royal Bank of Scotland*, asunto C-311/97. 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 con 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 (NFJ035348), 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% mientras que tratándose de sujetos residentes el tipo aplicable era del 15% 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% y el 45%. 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.

¹⁵ PIÑA GARRIDO, L.: «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, págs. 246 a 286.

¹⁶ Las CC. AA. que tienen aprobadas actualmente deducciones en esta materia son Aragón, Castilla-La Mancha y Cataluña.

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.

a) Deducción por donaciones dinerarias¹⁷

Las CC. AA. 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 íntegra¹⁸.

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

Para analizar la compatibilidad de este supuesto con el Derecho de la UE debemos tener en cuenta lo que el Tribunal de Luxemburgo estableció en la Sentencia de 6 de octubre del año 2009, por la 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 territorio¹⁹.

¹⁷ 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.

¹⁸ La deducción fiscal establecida por la Comunidad Autónoma de Aragón y la Comunidad Autónoma 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 comunidad autónoma respectiva así como en los organismos autónomos y entidades públicas de ellas dependientes y las realizadas a favor de entidades sin fin de lucro inscritas en el registro correspondiente de la comunidad autónoma que cuya actividad principal sea la I+D+i. La deducción será del 15% de las aportaciones con el límite del 10% de la cuota íntegra autonómica. La deducción aprobada por la Comunidad Autónoma 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% de las cantidades donadas con el límite del 10% de la cuota íntegra autonómica que se realicen a favor de los centros de investigación adscritos a universidades catalanas.

¹⁹ STJCE de 6 de octubre de 2009, *Comisión contra España*, asunto C-153/08 (NFJ035349). 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 de 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.

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»²⁰.

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.

Por otra parte, el Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier SA*, asunto C-39/04 (NFJ062357), declara contraria a la libre prestación de servicios aquellas medidas de fomento de la investigación que se limiten al ámbito territorial del Estado que las concede. Como señala GARCÍA-HERRERA²¹, esta sentencia suponía un varapalo importante a la regulación existente en España en el Impuesto sobre Sociedades respecto a las deducciones por actividades de I+D+i pues únicamente se permitía la deducción fiscal correspondientes a aquellos gastos de investigación y desarrollo de actividades realizadas en el exterior cuando la actividad de investigación y desarrollo principal se efectuase en España y no sobrepasase el 25% del importe total invertido. Con la sentencia del TJUE, *Laboratoires Fournier*, parecía claro que esta regulación suponía un tratamiento discriminatorio contrario a la libre prestación de servicios y, en este sentido, se pronunció el TJUE en la Sentencia de 13 de marzo de 2008, *Comisión contra España*, asunto C-248/06 (NFJ028748), en virtud de la cual el tribunal «Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 43 CE y 49 CE, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, y de los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, a saber, los artículos 31 y 36 de este Acuerdo, al mantener en vigor un régimen de deducción de los gastos

²⁰ Véase, entre otras, la Sentencia de 27 de enero de 2009, *Persche* [asunto C-318/07 (NFJ031286)].

²¹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M. «STJCE 10 de marzo de 2005 (Sala Tercera), *Laboratoires Fournier SA*, As. C-39/04: Deducción por investigación es desarrollada en otros Estados Miembros en el Impuesto sobre Sociedades, *Crónica Tributaria*, núm. 125/2007, págs. 205 a 209.

correspondientes a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

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 CC. AA. y sus organismos autónomos y entidades públicas. También cabe argumentar una vulneración del Derecho de la UE en relación con 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 al cual pueden acceder las entidades sin fin de lucro extranjeras, se les exige que operen en la comunidad autónoma respectiva a través de una delegación regional.

b) Deducción por inversiones realizadas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades dedicadas a la investigación y desarrollo

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 anteriormente en relación con 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 comunidad autónoma 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.

D) Deducciones a favor de la vivienda habitual

Todas las CC. AA. a excepción de Castilla-La Mancha han aprobado deducciones en relación con la vivienda habitual. Dada la casuística existente²² 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 miembro²³.

²² 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.

²³ STJCE de 18 de enero de 2007, *Comisión vs. Suecia*, asunto C-104/06.

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 comunidad autónoma se estaría vulnerando el Derecho de la UE.

Esta circunstancia obliga a replantearse los beneficios fiscales establecidos por las CC.AA. 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 comunidad autónoma que aprueba la deducción.

Como puede deducirse de lo arriba comentado, la cesión de competencias normativas en materia de deducciones tienen un difícil encaje con el cumplimiento del Derecho de la UE en la medida en que las CC.AA. las aprueban, por regla general, con el requisito de que la residencia o el domicilio radique en el territorio de su comunidad autónoma.

2.1.2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio

En virtud de la cesión de competencias normativas establecidas a favor de las CC. AA. para sus residentes²⁴, estas 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. Dado que 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 gravosa²⁵.

Esta situación dio lugar a que la Comisión Europea se dirigiera 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

²⁴ El artículo 48 de la Ley 22/2009 atribuye a las CC.AA. la facultad de asumir competencias normativas en el ISD. En concreto, las CC.AA. están facultadas legalmente para establecer, en primer lugar, reducciones propias sobre transmisiones *inter vivos* o *mortis causa* siempre que correspondan a circunstancias de carácter económico o social propias de las CC.AA. La característica de esta cesión que queremos resaltar es que las CC.AA. no pueden realizar un empeoramiento de las reducciones establecidas por el Estado, al ser estas un mínimo común para todos los contribuyentes del ISD. Esta competencia normativa en materia de reducciones ha sido la más ejercida por las CC.AA., lo que ha supuesto una reducción muy significativa en la recaudación del impuesto. En segundo lugar, las CC.AA. pueden establecer la tarifa que consideren más oportuna, fijando tramos y tipos impositivos sin vinculación alguna con los establecidos por el Estado. La única limitación será que no se puede aplicar un tipo único proporcional, ya que la cesión es de tarifa y no de tipo. Por último, las CC.AA. tienen potestad normativa para establecer sobre la cuota del impuesto.

²⁵ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «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 CC.AA.*, Aranzadi, 2011, págs. 105 a 176.

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 incluyeron algunas modificaciones, para la Comisión, la normativa seguía siendo incompatible, por lo que con fecha 16 de febrero de 2011, la Comisión volvió 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 TFUE²⁶.

El 3 de septiembre de 2014, el TJUE resolvió el asunto C-127/12 (NFJ045901), siguiendo su tradicional jurisprudencia²⁷. En este sentido, el Alto Tribunal europeo resuelve en contra del Reino de España al señalar que la normativa española vulnera la libre circulación de capitales regulada en el artículo 63 del TFUE y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, «al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este».

El TJUE rechaza las alegaciones del Reino de España del artículo 4 del TFUE, según el cual debe respetarse la identidad nacional de los Estados miembros inherente a sus estructuras fundamentales políticas y constitucionales, incluido lo concerniente a la autonomía local y regional. El motivo de la desestimación se refiere a que, efectivamente, la sentencia no pone en cuestión el reparto de las competencias entre el Estado miembro interesado y las CC. AA. ni atribuye esa discriminación a la legislación de las propias CC. AA. sino a la legislación que regula el sistema de cesión del tributo y, por tanto, legislación estatal.

Por tanto, tal y como manifiesta Rozas Valdés, «el centro de controversia radica en el calamitoso estado de derribo en el que se ha precipitado el ISD tras su cesión a las comunidades autónomas»²⁸. En buena lógica, y aunque la sentencia no exige una armonización del impuesto, debería tenderse hacia la misma.

Por lo demás, se trata de una sentencia esperada pero que no ha sorprendido a la doctrina científica²⁹. Por último, podría criticarse que la STJUE está poco motivada, ya que no hace un

²⁶ Con la reciente STJUE, la STJUE de 17 de octubre de 2013, caso *Welte*, queda claro tal y como señala HERRERA MOLINA, P. M.: «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.

²⁷ Sentencias del TJUE Mattner, C-510/08 (NFJ037920), Halley, C-132/10 (NFJ044030), Welte, C-181/12 (NFJ052154) y Arens-Sikken, C-43/07 (NFJ029801), entre otras.

²⁸ ROZAS VALDÉS, J. A.: «El TJUE declara contrario al Derecho Comunitario el ISD español», *RCyT. CEF*, núm. 379 octubre 2014, pág. 143.

²⁹ Véanse, entre otras, SERRAT ROMANÍ, M.: «Crónica de un fallo anunciado (las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son contrarias a la libre circulación de capitales)», *ECJ Leading cases*, 4 de septiembre de 2014; ROZAS VALDÉS, J. A.: «El TJUE declara contrario al Derecho Comunitario el ISD español», *RCyT. CEF*, núm. 379, octu-

análisis de proporcionalidad y no establece una doctrina que considere cuando se está en situación comparable. A este respecto, debe tenerse presente que la STJUE no hace sino seguir su línea doctrinal asentada en sentencias anteriores y, por tanto, el TJUE se remite a aquellas sentencias en donde ya se han tratado estas cuestiones. En definitiva, se trata de una sentencia que, más allá de condenar a España, reitera su doctrina anterior sobre esta cuestión.

A raíz de la sentencia arriba comentada, resultaba imprescindible modificar la normativa española en materia de sucesiones y donaciones. Con tal fin, en el trámite de enmiendas del Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto sobre la Renta, incluyó una disposición adicional que modificaba la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Finalmente, fue aprobada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Tal y como manifiesta HERRERA MOLINA, «se trata, básicamente, de permitir al residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo la aplicación de la normativa autonómica que le hubiera correspondido en el caso de ser residente en España, incluidos los correspondientes beneficios»³⁰. Sin embargo, estamos ante una medida «claramente insuficiente» en la medida en que la libertad fundamental que protege la discriminación en materia de sucesiones es la libre circulación de capitales. Ya señalamos al inicio del artículo que la libre circulación de capitales protege las discriminaciones y restricciones que se produzcan no solo entre los residentes de los EE. MM. sino también aquellas que se produzcan frente a residentes en terceros países sin que puedan justificarse por razones de control fiscal. A pesar de lo anterior, la modificación normativa operada en España en materia de sucesiones y donaciones no ha tenido en cuenta esta circunstancia y, por tanto, se estaría vulnerando el Derecho de la UE, al tratarse de una normativa que permite la discriminación o, al menos, una restricción, de los residentes en terceros países frente a los residentes de un Estado miembro o del Espacio Económico Europeo.

Similar argumentación arriba comentada es trasladable al IP.

2.2. LOS INCENTIVOS FISCALES DE LAS ENTIDADES LOCALES Y LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES: LA EXENCIÓN DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La modificación de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, estableció una exención a favor de las personas físicas con indepen-

bre 2014, pág. 143, cuando señala lo siguiente: «Solo un ciego no habría podido advertir la flagrante discriminación en que había de derivar, y derivó, la impetuosa cesión de competencias normativas a las comunidades autónomas de régimen común, combinada con la aplicación de la más restrictiva normativa estatal en cuenta a los elementos de cuantificación del impuesto, por lo que a la obligación real de contribuir atañe. Ni siquiera el más optimista de los abogados del Estado podía augurar un fallo del TJUE favorable a España».

³⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: «Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea», *ECJ Leading cases*, 6 de octubre de 2014.

dencia del importe neto de la cifra de negocio (en adelante, INCN) y a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica cuyo INCN no alcanzase el millón de euros. No obstante, la exención se limita para los no residentes al exigirles la obligación de operar en España mediante establecimiento permanente y tener un importe neto de la cifra de negocio inferior a un millón de euros³¹.

La doctrina administrativa ha interpretado el precepto de manera literal al señalar que la exención se aplica única y exclusivamente a las personas físicas contribuyentes del IRPF sin ningún otro requisito, mientras que los contribuyentes del IRNR tendrán que operar con establecimiento permanente y tener un INCN inferior a un millón de euros³².

Sin embargo, algún sector doctrinal ha señalado que la interpretación adecuada ha de ser la de considerar que todas las personas físicas, sean o no residentes, quedan exentas del IAE sin necesidad de establecer ningún requisito adicional aduciendo problemas de compatibilidad con el Derecho de la UE³³. En concreto, la interpretación de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) supondría la vulneración de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios al existir una discriminación entre los residentes en el Reino de España y los no residentes de otros EE. MM., interpretación que compartimos plenamente.

Al igual que en el caso anterior, la bonificación a favor de los profesionales por inicio de actividad regulada en el artículo 88.1 letra b) del TRLRHL puede ser interpretada en un doble sentido. Según el precepto comentado, quienes inicien una actividad profesional, tendrán derecho a una bonificación del 50% de la cuota correspondiente durante los cinco años de actividad siguiente a la conclusión del segundo periodo impositivo de desarrollo de la actividad.

En este sentido, si nos atenemos a la interpretación doctrinal del artículo 82.1 letra c) del TRLRHL conforme a la cual todas las personas físicas, ya sean residentes o no residentes, deberían estar exentas del IAE para no vulnerar la normativa europea, estaríamos ante una «bonificación inaplicable por afectar a un conjunto inexistente»³⁴.

Sin embargo, si hacemos extensible la interpretación de la DGT del artículo 82.1 letra c) del TRLRHL, la bonificación sería aplicable a las personas físicas no residentes que operen con establecimiento permanente y su INCN fuese inferior a un millón de euros. Por todo lo anterior y manteniendo nuestra argumentación sería deseable derogar esta bonificación así como el inciso tercero del artículo 82.1 letra c) del TRLRHL.

³¹ Artículo 82.1 c) del TRLRHL.

³² Resolución de la DGT 616/2003, de 7 de mayo (NFC017723).

³³ ALONSO GIL, M.: *Hacienda Autonómica y Local*, Universidad Carlos III, 2013, pág. 12.

³⁴ ALONSO GIL, M.: *Hacienda Autonómica y Local*, Universidad Carlos III, 2013, pág. 23.

3. LAS AYUDAS DE ESTADO Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS ENTES TERRITORIALES

3.1. LOS INCENTIVOS FISCALES DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES Y SU POSIBLE INCOMPATIBILIDAD CON EL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO

Varios de los beneficios fiscales existentes en la actualidad en el sistema tributario local están ligados a actividades económicas, ya sea directa o indirectamente. Esta circunstancia hace que sea necesario analizar los mismos a la luz de la regulación de ayudas de Estado y determinar si nos encontramos, en primer lugar, ante ayudas de Estado y, en segundo lugar, si dichas ayudas son o no compatibles con el mercado interior. Para ello, vamos a analizar aquellos beneficios fiscales que consideramos que podrían ser calificados como ayudas de Estado y analizar si se está o no vulnerando el Derecho de la UE.

Además, esta materia ha adquirido especial relevancia en los últimos tiempos a raíz de la STJUE de 9 de octubre de 2014, *Sociedad Navantia*, asunto C-522/13 (NFJ055671), que ha declarado contrario al régimen de ayudas de Estado, «la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de una parcela de terreno perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que este posee la totalidad del capital y que, en esa parcela, produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia».

Se trata de una sentencia que pone en el centro de discusión aquellos beneficios fiscales ligados, aunque sea de manera indirecta, a actividades económicas y su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado.

De especial interés es el análisis del requisito de la selectividad al ser el que alberga mayor discusión a la hora de considerar una medida como ayuda de Estado o no, tal y como se observa en la sentencia.

Los fundamentos jurídicos del TJUE demuestran la amplitud del concepto de ayuda de Estado al señalar que «una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes constituye una ayuda de Estado»³⁵. Además, la calificación de una medida como ayuda de Estado no depende de «las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos»³⁶ y, el efecto de la exención en el Impuesto sobre Bienes In-

³⁵ Párrafo 23 de la sentencia.

³⁶ Párrafo 28 de la sentencia.

muebles (en adelante, IBI) es «aligerar directamente las cargas que, si no existiera tal exención, gravarían el presupuesto de Navantia»³⁷.

Este razonamiento puede suponer una «oleada» de incumplimientos del régimen de ayudas de Estado en determinados beneficios fiscales existentes en el sistema impositivo local. De ahí la necesidad de tomar en consideración esta cuestión en el seno del Consejo Nacional de Administración Local.

3.1.1. El régimen de cooperativas y las sociedades agrarias de transformación en los impuestos locales

El sistema tributario local establece importantes beneficios fiscales a las cooperativas. En concreto, el artículo 73.3 del TRLRHL establece una «bonificación del 95 % de la cuota íntegra y, en su caso, del recargo del impuesto a que se refiere el artículo 153 de esta ley, los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas». Por otro lado, las cooperativas gozan de una bonificación del 95 % en el IAE, atendiendo al precepto 88.1 letra a) del TRLRHL³⁸.

Tal y como pone de manifiesto TEJERIZO LÓPEZ³⁹, esta materia cobra importancia a raíz de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la UE (Sala Segunda) de 12 de diciembre de 2006 (NFJ036707). En virtud de dicha sentencia se anula la Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 por falta de motivación suficiente⁴⁰. Entre otras razones, se señala falta de motivación suficiente respecto al régimen fiscal de cooperativas en el IAE y en el IBI para no ser consideradas como ayudas de Estado incompatibles⁴¹. Por otro lado, indica que las medidas

³⁷ Párrafo 29 de la sentencia.

³⁸ Véase el artículo 33 apartado 4 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

³⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España*, núm. 69/2010, págs. 65 y ss.

⁴⁰ Decisión 2003/293/CE, de 11 de diciembre de 2002. La Decisión de la Comisión de 2002 considera acorde con el régimen de ayudas de Estado los incentivos fiscales a favor de las cooperativas «por la naturaleza o la economía del sistema fiscal» (párrafo 167 de la Decisión), salvo los préstamos a los titulares de las explotaciones agrarias y la prórroga a los años 2000 y 2001 de los beneficios fiscales aplicables en el contexto del IRPF a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas que sí fue considerado como ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior, obligando a suprimir estos regímenes y a recuperar los importes concedidos.

⁴¹ De especial importancia es el párrafo 121 de la sentencia donde señala que «En cualquier caso, aun admitiendo, pese a la inexistencia absoluta de explicación detallada al respecto en la Decisión impugnada, que la Comisión considera que la promoción del movimiento cooperativista tomaba parte de la naturaleza y de la economía del sistema fiscal español, es preciso observar que el considerando 119 de la *Decisión impugnada* únicamente menciona esta justificación respecto a la ventaja derivada del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y *nada dice sobre las ventajas derivadas del régimen de los impuestos sobre bienes inmuebles, por un lado, y de actividades económicas, por otro*».

controvertidas no constituyen una ventaja y, por tanto, no son una ayuda de Estado incompatible con el mercado común si bien la Decisión de la Comisión no menciona ningún elemento que permita comprender el razonamiento seguido por la Comisión para llegar a la conclusión de que las medidas controvertidas no son selectivas, por estar justificadas por la naturaleza y la economía del sistema. Ante esta situación, la Comisión elabora la Decisión de 15 de diciembre de 2009. Todo lo anterior hacía pensar que, en buena lógica, la Comisión motivaría la Decisión del año 2002 para cumplir con la sentencia del tribunal pero en la línea de lo establecido en la propia Decisión del año 2002. Sin embargo, la Comisión Europea realiza «un cambio sorpresivo de juicio»⁴² y en la Decisión de 2009 establece que los beneficios establecidos a favor de las cooperativas agrarias constituyen ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior⁴³. La Comisión entiende que el «hecho de que las cooperativas puedan sobrepasar el límite de 50% lacra el carácter "mutualista puro" de estas últimas puesto que una gran parte del volumen de negocios podrá generarse a través de no miembros de la cooperativa»⁴⁴, razón por la cual «la Comisión considera que las sociedades de capital se hallan en el mismo plano y están en la misma situación que las sociedades cooperativas, y sin embargo puede afirmar que quedan excluidas de dichas ventajas. Por consiguiente las ventajas sí son selectivas, dado que se otorgan únicamente a las sociedades cooperativas»⁴⁵.

Más allá de la criticable Decisión de la Comisión de 2009, conviene analizar dos aspectos que afectan directamente a los beneficios fiscales establecidos a favor de las cooperativas en el IAE y en el IBI y que no fueron puestos de manifiesto en la misma. Nos referimos, por un lado, al concepto de ayuda existente y, por otro, a la regla *de minimis*.

Tal y como manifiesta TEJERIZO LÓPEZ⁴⁶, la bonificación del IAE trae causa del beneficio fiscal establecido en el Estatuto fiscal de las Cooperativas de 1969 al recoger una bonificación del 95% de la cuota de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial. En este sentido, y con independencia de la Decisión de la Comisión del año 2009, consideramos que estamos ante un beneficio fiscal validado en el momento de incorporarse España a la Comunidad Europea y, por tanto, compatible con el mercado único.

En relación con la bonificación en el IBI, debemos recordar que la misma recae sobre los bienes inmuebles rústicos. El método de valoración de los bienes inmuebles rústicos regulado en

⁴² PANIAGUA ZURERA, M. y JIMÉNEZ ESCOBAR, J.: «La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario», *CIRIEC-España*, núm. 81/2014, págs. 61 a 93.

⁴³ Esta decisión ha sido recurrida por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España y por CEPES mediante recurso interpuesto el 6 de abril de 2010.

⁴⁴ Considerando 164.

⁴⁵ Considerando 176.

⁴⁶ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España*, núm. 69/2010, pág. 67.

la disposición transitoria segunda del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLCI), establece que «el valor catastral de los referidos bienes (rústicos) será el resultado de capitalizar al 3 % el importe de las bases liquidables vigentes para la exacción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente al ejercicio 1989, obtenidas mediante la aplicación de los tipos evaluatorios de dicha contribución, prorrogados en virtud del Real Decreto-Ley 7/1988, de 29 de diciembre, o de los que se hayan aprobado posteriormente en sustitución de ellos, y sin perjuicio de su actualización anual mediante los coeficientes establecidos y los que establezcan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, una vez incorporadas las alteraciones catastrales que hayan experimentado o experimenten en cada ejercicio». Este método de valoración provoca que las cuotas a ingresar a la Hacienda local sean en la mayoría de los casos insignificantes⁴⁷. Esta circunstancia nos hace pensar que en la mayoría de los casos, sino en todos, esta bonificación estará amparada bajo el paraguas de la regla *de minimis* y, por tanto, compatible con el mercado interior⁴⁸. No obstante, en el caso de que en un futuro se apruebe una nueva metodología de valoración de los bienes inmuebles rústicos⁴⁹ –ya que la cual está en régimen transitorio– que incremente la base imponible del IBI de esta clase de inmuebles debería tenerse presente un posible incumplimiento del Derecho de la UE por superar los 200.000 euros de ayuda a una empresa en un periodo de tres ejercicios fiscales.

3.1.2. La bonificación establecida a favor de las empresas urbanizadoras, constructoras y de promoción inmobiliaria en el IBI

El artículo 73.1 del TRLRHL establece una bonificación obligatoria a favor de los bienes inmuebles de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria de entre el 50 y el 90 % siempre y cuando se solicite por los interesados antes del inicio de las obras. La bonificación puede recaer únicamente sobre los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de dichas empresas y no han de figurar entre los bienes de su inmovilizado.

Inicialmente podría pensarse que esta bonificación podría ser constitutiva de una ayuda de Estado prohibida por el Derecho de la UE al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 107 del TFUE –origen estatal, carácter selectivo de la medida, ventaja económica para un sector determinado y falseamiento de la competencia–. Sin embargo, esta bonificación tiene por finalidad

⁴⁷ Para más información sobre el método de valoración de los bienes inmuebles rústicos y su infravaloración, véase ALCÁZAR MOLINA, M.: «Propuestas y consideraciones sobre el IBI rústico en España», *Revista CT Catastro*, octubre 2003, págs. 58 a 84.

⁴⁸ Varios ejemplos que demuestran la dificultad de superar la regla *de minimis* pueden verse en: TEJERIZO LÓPEZ, J. M. «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España*, núm. 69/2010, pág. 69.

⁴⁹ Propuestas de metodologías de valoración de bienes inmuebles rústicos pueden verse en: RAMOS RAMOS, E.; FORTEZA DEL REY MORALES, M. y VIRGÓS SORIANO, L. I.: «Observatorio de bienes inmuebles rústicos con redes neuronales», *Revista CT Catastro*, abril 2009, págs. 8 a 39; ALCÁZAR MOLINA, M. y ARIZA LÓPEZ, F. J.: «Situación actual de la valoración catastral rústica en España: propuestas de modelo alternativo», *Revista CT Catastro*, octubre 2004, págs. 85 a 111.

«la de reducir al 10% de la cuota el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que recaiga sobre aquellos que, por pertenecer a empresas cuya actividad es la de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria y por no formar parte de su patrimonio permanente, constituyen un verdadero "stock" de existencias, equivalente al que, en otro tipo de entidades mercantiles, integran las "mercancías de almacén"»⁵⁰. Esto implica que la bonificación supone un alivio fiscal únicamente para los bienes inmuebles que forman parte de sus mercancías y, por tanto, si no existiese este beneficio fiscal se estaría penalizando fiscalmente a estos sectores. Todo ello implica que no se esté dando «un trato de favor» a dichas empresas frente a otras y, por tanto, no se cumpliría el requisito de otorgamiento de una ventaja económica a unas empresas frente a otras, lo que nos permite concluir que no nos encontramos ante una ayuda de Estado conforme establece el Derecho de la UE.

3.1.3. La bonificación establecida a favor de los bienes inmuebles de características especiales en el IBI

El artículo 74.3 del TRLRHL regula una bonificación potestativa de hasta el 90% de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales (en adelante, BICE). Los BICE son una de las tres categorías de bienes inmuebles recogidas en el TRLCI, concretamente en el artículo 8. Los BICE son inmuebles que tras de sí llevan aparejada una actividad económica (hidroeléctricas, centrales nucleares, refino de petróleo, etc.) y, por tanto, un beneficio fiscal establecido a favor de los mismos podría implicar una ayuda de Estado prohibida, ya que se cumpliría con los requisitos para calificarla como tal. En primer lugar, estaríamos ante un beneficio fiscal y, por tanto, ante una ayuda pública; en segundo lugar, se trata de una medida claramente selectiva, en la medida en que se aplica sobre unos sectores determinados de actividad y, por último, se genera una ventaja económica a favor de los mismos. No obstante, debemos tener en cuenta varias cuestiones:

En primer lugar, son BICE única y exclusivamente los siguientes:

- «a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- d) Los aeropuertos y puertos comerciales⁵¹».

⁵⁰ STS de 8 de abril de 2002, rec. núm. 1843/2001 (NFJ012409), FJ Quinto.

⁵¹ El artículo 8.2 del TRLCI enumera de manera exhaustiva aquellos bienes inmuebles que tienen la consideración de BICE. Esta materia se desarrolla en el artículo 23 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo

Nos encontramos con sectores económicos muy diversos. En particular, en el ámbito de la producción de energía eléctrica, deberíamos distinguir, a efectos de valorar si el beneficio fiscal puede ser constitutivo de una ayuda de Estado prohibida, aquellas instalaciones que son más respetuosas con el medioambiente, como por ejemplo, los parques eólicos y los huertos solares, de otras contaminantes, como por ejemplo, las destinadas al refino de petróleo o producción de gas.

En nuestra opinión, no cabe duda de que aquellas instalaciones no respetuosas con el medio ambiente que sean bonificadas en el IBI deberían calificarse como ayudas de Estado prohibidas, salvo que puedan justificarse bajo el ámbito de aplicación de la regla *de minimis*, que analizaremos posteriormente. Sin embargo, las instalaciones basadas en energías renovables podrían ser consideradas ayudas de Estado compatibles al permitirse en el Reglamento de exención por categorías, en concreto en las ayudas permitidas para la lucha contra el cambio climático y otras medidas de protección del medio ambiente. Además, existen una directrices comunitarias que permiten otorgar ayudas de Estado a favor del medio ambiente. Estas ayudas tienen por finalidad servir de incentivo para que las empresas alcancen un nivel de protección medioambiental superior al que aplicarían en ausencia de normas obligatorias. No obstante, la Comisión establece una serie de requisitos para que dichas ayudas sean compatibles de cara a no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado común⁵². En este sentido, el municipio debería tener presente los requisitos establecidos en el Reglamento de exención por categorías y sus directrices a fin de otorgar la bonificación potestativa a aquellas instalaciones que tengan por finalidad la protección o mejora del medio ambiente.

Para el resto de BICE, el municipio únicamente podría aprobar una bonificación con el límite de la regla *de minimis*, es decir, con un límite de 200.000 euros en tres ejercicios fiscales, y debiendo llevar un control sobre la misma. Dado que el valor catastral de este tipo de inmuebles es muy elevado, una bonificación de hasta el 90 % en la cuota íntegra del impuesto implicaría rebasar la regla *de minimis* en la mayoría de las situaciones.

La estructural territorial municipal en España es muy heterogénea donde predominan los municipios de menos de 5.000 habitantes. Esta situación provoca que en la mayoría de dichos municipios exista un desconocimiento sobre esta materia. Dado el impacto que podría suponer para la estrategia inversora de las empresas con BICE y la imagen de España proponemos dos opciones de reforma en esta bonificación. La primera opción sería eliminar esta bonificación potestativa del TRLRHL. Una segunda opción sería limitarla en el propio TRLRHL por parte del legislador estatal teniendo en cuenta la normativa europea sobre ayudas de Estado. Nosotros somos partidarios de la segunda opción, ya que de esta manera se limitaría en menor medida la autonomía tributaria de los municipios y se evitarían posibles problemas con el Derecho europeo.

y en las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales aprobadas por el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre.

⁵² Véanse los artículos 36 y ss. del Reglamento de exención por categorías.

3.1.4. La bonificación a favor de actividades económicas, declaradas de especial interés o utilidad por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo

A través 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 hace extensiva al IBI⁵³ y al IAE⁵⁴ la bonificación potestativa aplicable en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO)⁵⁵ cuando se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración⁵⁶. A su vez, a través de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, se extiende dicha bonificación al Impuesto sobre Incremento de Valores de Terrenos de Naturaleza Urbana⁵⁷.

A priori, esta bonificación potestativa de hasta el 95 % en la cuota íntegra del impuesto podría ser declarada una ayuda de Estado compatible con el mercado interior, según el artículo 107.3 del TFUE y el Reglamento de exención por categorías⁵⁸, en los casos en los que se cumplan los criterios para ser calificada como ayuda de Estado⁵⁹.

La regulación estatal es tan amplia que los municipios a través de sus ordenanzas pueden bonificar multitud de actividades económicas que podrían no quedar amparadas bajo la normativa europea. A modo de ejemplo, la construcción de un macrocomplejo sobre el juego, envite o azar podría ser declarado de especial interés o utilidad por el Pleno de la corporación por concurrir circunstancias de fomento del empleo. Sin embargo, el Reglamento de exención por categorías únicamente permite ayudas públicas en esta materia de manera restrictiva. En el ejemplo citado sería necesario justificar que la bonificación va a permitir la contratación y empleo de trabajadores

⁵³ Artículo 74.2 quáter del TRLRHL.

⁵⁴ Artículo 88.2 letra e) del TRLRHL.

⁵⁵ Artículo 103.2 letra a) del TRLRHL.

⁵⁶ Preámbulo IX 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.

⁵⁷ Artículo 108.5 del TRLRHL.

⁵⁸ Véanse el artículo 1 apartados f), h), j), k) y sus respectivas secciones.

⁵⁹ A pesar de que las ordenanzas van a *tratar por igual a los sujetos iguales que se encuentren en su territorio de aplicación* [GOMAR SÁNCHEZ, J. I.: «Ayudas de Estado en el IBI (STJUE 9 de octubre de 2014, C-522/13, Navantia)», *ECJ leading cases*, 22 de octubre de 2014], la autonomía municipal es tan amplia que la bonificación podría diseñarse de tal manera que únicamente beneficiase a determinados sectores económicos, ya sea de manera directa o indirecta, incurriendo en estos casos en una medida selectiva.

desfavorecidos y trabajadores con discapacidad⁶⁰. Además, existen importantes restricciones en cuanto a la cuantía subvencionable⁶¹. Todas estas cuestiones y la complejidad del procedimiento de ayudas de Estado obligan a que el Estado regule de una manera más pormenorizada este tipo de beneficios fiscales. Con ello, en ningún caso se estaría limitando la autonomía municipal, ya que únicamente se estarían plasmando los límites existentes en la normativa europea.

3.1.5. La exención del ICIO a favor de las obras de la Iglesia católica

El artículo IV.1 B) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979 establece la «exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio».

Por otro lado, a través de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, se crea el ICIO. Desde su creación, surgió la duda jurídica sobre si el ICIO era o no un impuesto real, y si debía estar exenta del ICIO la Iglesia católica. El Tribunal Supremo⁶² calmó la situación al calificar el carácter real del ICIO y, por tanto, la aplicación de la exención establecida en el artículo IV.1 B) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede.

Posteriormente, se aprueba la Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede

⁶⁰ Artículo 1.1 letra f) del Reglamento de exención por categorías. Además, el artículo 2 del reglamento define los conceptos aludidos:

Por trabajador desfavorecido se entiende: «toda persona que:

- a) no haya tenido un empleo fijo remunerado en los seis meses anteriores, o
- b) tenga entre 15 y 24 años, o
- c) no cuente con cualificaciones educativas de formación secundaria o profesional superior (Clasificación Internacional Normalizada de la Educación 3), o haya finalizado su educación a tiempo completo en los dos años anteriores y no haya tenido antes un primer empleo fijo remunerado, o
- d) tenga más de 50 años, o
- e) sea un adulto que viva como soltero y del que dependan una o más personas, o
- f) trabaje en un sector o profesión en un Estado miembro en donde el desequilibrio entre sexos sea por lo menos un 25% superior a la media nacional en el conjunto de los sectores económicos del Estado miembro de que se trate, y forme parte de ese grupo de género subrepresentado, o
- g) sea miembro de una minoría étnica en un Estado miembro y necesite desarrollar su perfil lingüístico, de formación profesional o de experiencia laboral para mejorar sus perspectivas de acceso a un empleo estable».

Por trabajador con discapacidad se entiende a toda persona que:

- «a) esté reconocida como persona con discapacidad con arreglo a la legislación nacional, o
- b) tenga deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan dificultar su participación plena y efectiva en un entorno de trabajo, en igualdad de condiciones con los demás trabajadores» (art. 2 Reglamento de exención por categorías).

⁶¹ Artículo 4 letra o) del Reglamento de exención por categorías y la sección 6 del reglamento.

⁶² SSTs de 17 de mayo de 1999, rec. núm. 3005/1994 (NFJ008253), y de 19 de marzo, rec. núm. 1142/2000 (NFJ010412) y 31 de marzo de 2001, rec. núm. 3295/2000 (NFJ013621).

sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. La orden comentada no hace sino trasladar la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta materia.

Sin embargo, a través de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, se modifica la orden anterior y se limita la exención establecida en el ICIO a aquellos inmuebles que estén exentos en el IBI. A partir de la modificación, únicamente podrán disfrutar de la exención en el ICIO los siguientes inmuebles:

- «1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
- 2) La residencia de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.
- 3) Los locales destinados a oficinas de la curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- 4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
- 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada».

Esto implica la modificación de un tratado internacional⁶³ mediante una orden ministerial sin tener en cuenta lo establecido en el propio acuerdo a los efectos de su interpretación y en la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales. En concreto, en el propio acuerdo se establece que «La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informa». Por su parte, la Convención de Viena establece que «la terminación de un tratado, su denuncia o el retiro de una parte no podrán tener lugar sino como resultado de la aplicación de las disposiciones del tratado o de la presente Convención. La misma norma se aplicará a la suspensión de la aplicación de un tratado»⁶⁴.

Sin embargo, de manera incomprensible desde un punto de vista jurídico, la STSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2013, rec. núm. 1362/2012 (NFJ052513) establece la irretroactividad de la citada orden por alterar el ámbito material de la exención, no resultando de aplicación a aquellos

⁶³ Tal y como manifiesta MARTÍN DÉGANO, I. en «Los sistemas de financiación de las confesiones religiosas en España», *Revista catalana de dret públic*, núm. 33/2006, págs. 113-147, la doctrina española ha admitido unánimemente el carácter de tratados internacionales de los concordatos firmados con la Iglesia católica en 1979. Por todos, véase PUENTE EGIDO, J.: «Los Acuerdos entre España y la Santa Sede dentro del sistema constitucional español: su valor como tratados internacionales», en CORRAL, C. y LIST, J. (ed.), *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*, Publicaciones de la Universidad de Comillas, Madrid, 1988, págs. 7 y ss.

⁶⁴ Artículo 42.2 de la Convención de Viena.

hechos imponibles del ICIO realizados con anterioridad pero aplicándose a aquellos posteriores. A través de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013, rec. núm. 402/2013 (NFJ053426), se anula la Orden de 2009 por «incurrir en un efecto real de innovación, al restringir lo estipulado en el artículo IV.1 B), del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede para asuntos económicos de 3 de enero de 1979». Por último, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 19 de noviembre de 2014, rec. núm. 553/2014 (NFJ056744), confirma la nulidad de la Orden de 2009.

A raíz de la STS de 19 de noviembre de 2014 queda calmada, desde un punto de vista interno, la aplicación de la exención del ICIO a favor de las construcciones, instalaciones y obras.

No obstante, se plantea la duda de si esta exención podría vulnerar el régimen de ayudas de Estado al tratarse de una medida selectiva que otorga una ventaja competitiva que distorsiona la competencia.

Tal y como hemos señalado anteriormente, el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979, tiene naturaleza jurídica de Tratado Internacional. Esto implica que la respuesta jurídica a las posibles controversias que puedan suscitarse debemos acudir a lo establecido en la Convención de Viena. El artículo 30.4 letra b) de la Convención señala que en la aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia, «cuando las partes en el tratado anterior no sean todas ellas partes en el tratado posterior, [...] los derechos y obligaciones recíprocos se regirán por el tratado en el que las dos sean partes». Dado que la Santa Sede no forma parte del TFUE, el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede no se ve afectado por dicho Tratado de Funcionamiento. Por tanto, entendemos que en ningún caso le es de aplicación la regulación de ayudas de Estado.

3.1.6. El régimen fiscal especial de Telefónica

El actual régimen tributario especial a favor de Telefónica se recoge en la Ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España. A través de la mencionada ley, se modifica el régimen tributario de la compañía de manera muy importante, ya que suprimió la exención impositiva general y la participación del Estado en los ingresos de la entidad⁶⁵. De este modo, se sujeta a la compañía a los tributos estatales, autonómicos y al IBI y se sustituye la sujeción del resto de tributos locales y precios públicos por una compensación en metálico de periodicidad anual⁶⁶. La compensación anual consiste en un 1,9% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtenga en cada término municipal y en un 0,1% de los que obtenga en cada demarcación provincial, respectivamente⁶⁷.

⁶⁵ Para más información sobre la evolución histórica del régimen fiscal de los servicios telefónicos véase: TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La tributación local de los operadores de telecomunicaciones», Conferencia impartida en Barcelona el 17 de enero y publicada en <http://www.localret.cat/serveis/ambit-juridic/docs/tributacio/dmlc.pdf>.

⁶⁶ Artículo 4 de la Ley 15/1987, de 30 de julio.

⁶⁷ Artículo 5 de la Ley 15/1987, de 30 de julio.

La liberalización del sector telefónico español⁶⁸ provocó, entre otras cuestiones, que Telefónica se escindiera en varias sociedades, lo que planteó la duda de si había que aplicar el régimen especial a las nuevas empresas del grupo de Telefónica.

Como señala TEJERIZO LÓPEZ⁶⁹, la duda se resolvió en 1998, ya que «en aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.5 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, la compañía comunicó a la Administración tributaria, con fecha de 11 de enero de 1999, que la sociedad a la que se habían transmitido los derechos contenidos en el contrato de concesión de 1991, era la entidad denominada "Telefónica, Sociedad Operadora de Servicios de Telecomunicaciones en España, S.A.". Desde tal momento, el resto de las sociedades del grupo se sometió al régimen tributario ordinario, según señaló, como no podía menos, la Circular Informativa 1/1999, de 17 de mayo, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales».

Una vez descrito de manera breve el régimen fiscal especial establecido a favor de Telefónica cabe plantearse si podría suponer una vulneración del régimen de ayudas de Estado. Ya hemos señalado anteriormente que para que una medida sea considerada como ayuda de Estado ha de cumplirse una serie de requisitos, como por ejemplo, que se traten de ayudas públicas, selectivas que provoquen una ventaja económica que distorsione la competencia.

A pesar de que Telefónica disfruta de una exención en los tributos locales, salvo en el IBI, tiene que hacer frente a una compensación. En el supuesto de que dicha compensación sea similar a la cuantía que efectivamente debiera pagarse si no existiese un régimen fiscal especial, no existiría ni una ayuda pública (ya que no habría una verdadera transferencia de fondos estatales) ni una ventaja económica y, por tanto, no estaríamos en presencia de una ayuda de Estado. Sin embargo, en caso contrario, es decir, si la compensación supusiese una carga significativamente menor con respecto a la cuantía a satisfacer derivada de los pagos por los tributos locales exentos, sí estaríamos en presencia de una ayuda de Estado.

Por último, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones emitió una contestación el día de 18 de febrero de 1999 de cierta relevancia. En la misma se analiza, por un lado, si el régimen fiscal de Telefónica puede vulnerar el régimen de libre competencia, transparencia e igualdad de trato y, por otro, si ha de considerarse una ayuda estatal injustificada a favor de Telefónica.

En relación con la primera cuestión, la Comisión señala que «el hecho de que existan dos regímenes jurídicos tributarios diferentes, no ha de presuponer la existencia de una desventaja económica [...] sino que es imprescindible analizar, desde el punto de vista fiscal, si la compensación

⁶⁸ Para más información sobre la liberación del sector de telefonía, véanse, entre otros, GUARNIDO RUEDA, A.; JAÉN GARCÍA, M. y AMATE FORTESÍ, I.: «Privatización y liberalización del sector telefónico español», *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15/2006, págs. 1 a 42.

⁶⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La tributación local de los operadores de telecomunicaciones», Conferencia impartida en Barcelona el 17 de enero, págs. 15 y 16.

que debe pagar Telefónica supone claramente un beneficio económico en relación con los otros operadores que han de pagar los tributos locales de acuerdo con la normativa vigente». Respecto de la segunda cuestión, la Comisión se declara incompetente para «decidir sobre la compatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado común y, en su caso, para aplicar las excepciones del Tratado ya que dicha competencia corresponde en exclusiva a la Comisión Europea».

En mi opinión, el argumento esgrimido por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones para la primera cuestión es la que da la respuesta a si el régimen fiscal especial de Telefónica ha de considerarse o no ayuda de Estado, tal y como hemos manifestado anteriormente.

3.2. LAS AYUDAS DE ESTADO Y LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: LOS IMPUESTOS SOBRE GRANDES SUPERFICIES COMERCIALES Y LOS IMPUESTOS SOBRE EMISIONES ATMOSFÉRICAS

3.2.1. Los impuestos sobre grandes superficies comerciales

Uno de los impuestos que ha sido cuestionado a partir del Derecho de la UE han sido los denominados *impuestos sobre las grandes superficies*. Este tipo de impuestos fue establecido inicialmente en Cataluña y –tras su declaración de constitucionalidad– también en otras CC. AA. como Asturias, Navarra y Aragón⁷⁰.

El Tribunal Constitucional ya puso de manifiesto un posible incumplimiento del Derecho de la UE al declarar la constitucionalidad del impuesto asturiano en la Sentencia 53/2014, de 10 de abril (NCJ058422). No obstante, el máximo garante de la Constitución no entró en el fondo del asunto al declararse no competente.

A priori, parece que el impuesto podría ser declarado como una ayuda de Estado ilegal. 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. No obstante, un número importante de ayudas de Estado pueden ser declaradas compatibles con el mercado interior, entre otras materias, con la finalidad de proteger el medio ambiente y la lucha contra el cambio climático. Esta parece ser la solución jurídica que habían utilizado las CC. AA. para evitar el conflicto con la normativa europea. Sin embargo, tal y como mantiene la Comisión Europea, no parece que este tipo de impuestos estén diseñados de tal manera que sirvan para la protección ambiental y en cualquier caso «no está respaldada por ningún estudio o dato».

⁷⁰ RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional», *Nueva Fiscalidad*, núm. 10/2004.

Hasta este punto estamos totalmente de acuerdo con el análisis de la Comisión Europea. Sin embargo, no compartimos su argumentación, según la cual, estamos ante «exenciones al impuesto concedidas al pequeño comercio y algunas tiendas especializadas».

En nuestra opinión, 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 específico [STJCE de 30 de noviembre de 1993, *Petra Kirsammer-Hack c. Nurhan Sidal*, asunto C-189/91 (NSJ000726)]. 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, con lo que no estamos en presencia de una ayuda de Estado, desde esa perspectiva.

Sin embargo, si podría calificarse como ayuda de Estado la afectación de la recaudación del impuesto para el fomento de las pequeñas y medianas empresas (pymes). Desde esta óptica, habría 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 general de exención por categorías. La concreción de los supuestos de hecho y requisitos necesarios para considerar una ayuda de Estado a favor de las pymes 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 presentes los límites establecidos en el reglamento general.

3.2.2. Los impuestos sobre emisiones atmosféricas

Autores como Antón Antón y Bilbao Estrada califican los mecanismos de coordinación establecidos por las CC. AA. en los impuestos sobre emisiones atmosféricas como ayudas de Estado ilegales no compatibles con el Derecho de la UE⁷¹. Los mecanismos de coordinación establecidos por las CC. AA. tratan de paliar la existencia de dos instrumentos económicos que recaen sobre las emisiones de CO₂, de forma simultánea, lo que podría generar un «doble pago» para las em-

⁷¹ Véase ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I.: «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.

presas sometidas al régimen de comercio de derechos de emisión. Por otro lado, hay que resaltar que los mecanismos de coordinación consisten en establecer como no sujetas a aquellas empresas sometidas al régimen de derechos de comercio de emisión.

En nuestra opinión, los mecanismos de coordinación establecidos por algunas CC. AA. sobre los impuestos que gravan las emisiones atmosféricas deberían calificarse a efectos de la regulación sobre ayudas de Estado como una exención tributaria. 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. Como hemos advertido anteriormente, 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 Estado⁷². 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, 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 amortiguar el impacto negativo que supondría aplicar el impuesto sin ningún tipo de beneficio fiscal. El 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. Este argumento solo es válido en aquellos sectores especialmente afectados por los impuestos sobre emisiones atmosféricas, es decir, para aquellos sectores económicos o empresas con un elevado nivel de intensidad energética. Con base en este argumento, los mecanismos de coordinación se considerarán 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 CC. AA. ayudas de Estado, 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 con 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 dichos mecanismos 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,

⁷² STJUE de 30 de noviembre de 1993, *Petra Kirsammer-Hack c. Nurhan Sidal* [asunto C-189/91 (NSJ000726)].

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 obligación de remisión por parte del Estado miembro⁷³ a la Comisión con una descripción sucinta de la medida en el plazo de 20 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 misma⁷⁴.

4. LAS DIRECTIVAS EUROPEAS Y LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

En el ámbito de la imposición indirecta, y a diferencia de la imposición directa, la materia fiscal está mucho más armonizada a nivel europeo. Por ello, sería adecuado que la cesión de competencias normativas sobre tributos estatales de ámbito indirecto se hiciese teniendo en cuenta las directivas aprobadas o que se pretenden aprobar en el futuro en el seno de la Unión Europea. Sin embargo, el actual modelo de cesión de competencias dista bastante de la situación anterior.

4.1. EL IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

La STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, asunto C-82/12 (NFIJ053503), declara contrario al Derecho de la UE el IVMDH, conocido comúnmente como céntimo sanitario, por vulnerar la normativa europea. Sobre esta cuestión es importante señalar lo siguiente:

⁷³ 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 CC. AA. 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 CC. AA. se comprometen a remitir los proyectos de Ayudas a la Secretaría de la Comisión Interministerial para asuntos de la UE.

⁷⁴ El TFUE obliga a los EE.MM. 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 previo (art. 108 TFUE). Con el requisito de la notificación se pretende evitar la aplicación de medidas ilegales por los EE.MM. 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 simplificar y reducir los trámites. 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* ni tampoco aquellas que tengan encaje en alguno de los supuestos recogidos en el Reglamento general de exención por categorías. 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 20 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.

Antes de la aprobación de este impuesto, se consultó a la Comisión Europea la posibilidad de aprobar impuestos específicos sobre el consumo específico y si ello era compatible con la Directiva IVA y la Directiva de Impuestos Especiales (en adelante, Directiva de II. EE.). La contestación a este respecto fue clara y concisa, confirmando tal posibilidad siempre y cuando el objetivo perseguido fuese otro al principalmente presupuestario, es decir, que tuviese una finalidad específica⁷⁵. El concepto de finalidad específica ha sido delimitado por la jurisprudencia del TJUE. En este sentido, el TJUE considera que un tributo tiene finalidad específica cuando la misma se deriva de su estructura (en particular, el hecho imponible o el tipo de gravamen) y no de la mera afectación⁷⁶. En segundo lugar, la Directiva de II. EE. no permite que el devengo de este tipo de impuestos se produzca en fase minorista. Ambas cuestiones provocaban que este tributo fuese desde su creación contrario al Derecho de la UE.

Estas razones llevaron a la Comisión a abrir un procedimiento de infracción en el año 2011. Sin embargo, la Comisión Europea no denunció a España ante el TJUE, al suprimir el impuesto e integrarlo en el Impuesto sobre Hidrocarburos en el año 2012.

Con esta medida, el Estado español salva las observaciones que la Comisión Europea consideraba contrarias al Derecho de la UE, tanto las relativas al devengo como a la finalidad específica. Sin embargo, esta situación no impidió el planteamiento de numerosos litigios ante los tribunales españoles que desembocaron en una cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña al TJUE, siendo el resultado la sentencia anteriormente comentada⁷⁷.

A pesar de lo anterior, la Directiva sobre fiscalidad de productos energéticos 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 y, por tanto, los tipos autonómicos del reformado Impuesto sobre Hidrocarburos son contrarios a la directiva⁷⁸.

No es de esperar que la Comisión Europea abra procedimiento de infracción contra el Reino de España por esta razón, en la medida en que la propuesta de modificación de la Directiva sobre fiscalidad de productos energéticos permite esta cuestión, de lo que se deduce que ha habido un acuerdo entre el Estado español y la Comisión Europea. Sin embargo, nada impide a los contribuyentes el planteamiento de nuevos litigios que puedan terminar obligando al Estado español a

⁷⁵ 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.

⁷⁶ CALVO VÉRGEZ, J.: «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*, núm. 22, 2012, págs. 41 a 68; BORRERO MORO, C. J.: «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.

⁷⁷ HERRERA MOLINA, P. M.: «STJUE 27 de febrero de 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.

⁷⁸ UTANDE, J. M.: «Corresponsabilidad fiscal de las CC. AA. y Derecho de la UE: un difícil equilibrio», VV. AA., *El impacto del Derecho de la UE en el Poder tributario de las CC. AA.*, Aranzadi, 2011, págs. 47 a 81.

que vuelva a modificar esta materia al ser claramente contraria a la actual Directiva sobre fiscalidad de productos energéticos.

4.2. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El actual modelo de cesión de competencias normativas también provoca que se esté vulnerando el Derecho de la UE en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD) por las siguientes razones:

En primer lugar, las CC. AA. tienen competencia para establecer tipos de gravamen propios en TPO y AJD. Esto ha llevado a las CC. AA. a establecer tipos de gravamen incrementados en el IAJD para aquellas transmisiones de inmuebles en las que se ejercite la opción de renuncia a las exenciones en el IVA para de esta forma compensar la disminución que les produce dicha renuncia en la recaudación por la modalidad de TPO. Además, algunas CC. AA. complementan la situación anterior con el establecimiento de tipos reducidos en la modalidad de TPO para determinadas operaciones inmobiliarias en las que, teniendo derecho a ello, el vendedor renuncie a la exención del IVA, incentivando aún más la decisión de no renunciar a la exención del IVA y tributar por TPO.

Entendemos que esta situación podría vulnerar la regulación establecida en la Directiva IVA al producir una distorsión en el adecuado y lógico funcionamiento del IVA, como es el mecanismo jurídico de la renuncia a la exención del IVA, cuya finalidad radica en evitar las consecuencias derivadas de la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones establecidas en la Ley del impuesto. El TJUE ya ha señalado (STJUE de 15 de julio de 2010) que el derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse por los EE. MM. al formar parte del mecanismo del IVA y, por tanto, los EE. MM. no tienen potestad para supeditar el ejercicio de este derecho a requisitos que no vengan establecidos en las normas comunitarias. En este sentido, la Academia entiende perfectamente trasladable este argumento a la renuncia a la exención en el IVA y, por tanto, las CC. AA. no deben condicionar el derecho a optar a la renuncia a la exención en el IVA⁷⁹.

Por otra parte, debemos tener presente que la imposición indirecta sobre concentración de capitales es una materia que ha sido armonizada de manera parcial en la UE. Dicha regulación recae fundamentalmente sobre la regulación del IOS, pero entendemos que también puede afectar al IAJD en relación con 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 de concentración de capitales.

⁷⁹ 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, pág. 251.